

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ İCRA HUKUKUNDA
ÖDEME EMRİ VE SONUÇLARI**

Uluğ İlve YÜCESOY

DANIŞMAN

Doç. Dr. Zeynep ARIKAN

2006

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

Uluğ İlve Yücesoy

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı :Uluğ İlve Yücesoy
Anabilim Dalı :Mali Hukuk
Programı :Maliye
Tez Konusu : Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini/projesini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez/proje konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ ile	<input type="radio"/>
DÜZELTME	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
RED edilmesine	<input type="radio"/>	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ***
Öğrenci sınava gelmemiştir. **

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez/Proje, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir. Evet

Tez/Proje, mevcut hali ile basılabilir.
 Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.

Tezin/Projenin, basımı gerekliliği yoktur.

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

- | | | |
|-----------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Başarılı | <input type="checkbox"/> Düzeltme | <input type="checkbox"/> Red |
| <input type="checkbox"/> Başarılı | <input type="checkbox"/> Düzeltme | <input type="checkbox"/> Red |
| <input type="checkbox"/> Başarılı | <input type="checkbox"/> Düzeltme | <input type="checkbox"/> Red |

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE SONUÇLARI

Uluğ İlve Yücesoy

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Maliye Bölümü

Vergi icra hukuku ile ödeme emri arasındaki ilişki, bir süreç ile ilk adım arasındaki ilişki gibidir. Ödeme emri işlemi olmaksızın vergi icra hukuku disiplini düşünülemez.

Ödeme emri işlemi; hem idare hukuku, hem vergi hukuku, hem anayasa hukuku hem de vergi icra hukukuyla da bağlantılıdır. İdari işlem kimliği ile idare hukukunun konusu olan ödeme emri; kanuni idare , hukuk devleti, insan haklarına saygılı devlet ilkesi gereğince anayasa hukukuyla bağlantılıdır. Maddi vergi hukukunun bir anlamda garanti edici kısmı olmasından dolayı vergi hukukuyla la da bağlantılıdır.

Bu çalışmada, ödeme emri işlemini maddi vergi hukuku, anayasa hukuku ve idare hukuku bağlamında nasıl şekli vergi hukukunun yani vergi icra hukukunun bir parçası olduğu incelenmiştir. Öncelikle vergi icra hukuku öncesi icra hukuku incelenmiş, ardından vergi icra hukukunun temelleri ve ilkeleri üzerine durulmuştur. İkinci bölümde, vergi icra hukukuna konu olan kamu ve vergi alacakları kuramsal, tarihsel ve mevzuat açısından ele alınmıştır. Üçüncü bölüm ise vergi icra hukukunun başlangıcı ödeme emrinin kuramsal temelleri incelenmiş, ödeme emri işleminin hukuk dünyasında ortaya çıkış şekli yani tebliğine kadarki süreç incelenmiştir. Tebliğ sonrası süreçte ise olasılıklara göre ödeme emrinin olası sonuçları incelenmiş ve sonuç bölümünde çeşitli öneriler getirilmiştir.

2006,124 sayfa

Anahtar Kelimeler:Ödeme emri işlemi,Vergi icra hukuku,insan hakları,icra hukuku,anayasa hukuku,idare hukuku.

ABSTRACT

Master of Degree With Thesis

THE ORDER OF PAYMENT IN TAXATION LAW

Uluğ İlve Yücesoy

**Dokuz Eylül Üniversitesi
Institute of Social Sciences
Public Finance**

The corelation between the order of payment and taxation law is like the first step and the procedure. Without the order of payment , taxation law can not be thouht.

The order of payment is related with both of constitutional law, administrative law and also taxation law. As a subject of administrative law, the identity of the order of payment is related with constitutional law that consists some constitutional princibles.

In this tethesis, how the order of payment is the subject of administrative law, axation and constitutional law. The obtained datas are adressed the public execution law. First part teh execution law will be revieved, then public execution law, its patterns and some main subjects will be revieved. In third part the identity of teh order of payment will be revieved.

2006

Key Words: The order of payment, administrative law, constitutional law, execution law, taxation law, human rights.

**VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE SONUÇLARI
İÇİNDEKİLER**

YEMİN METNİ	II
TUTANAK	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İCRA HUKUKU VE TEMEL KAVRAMLAR

I. BORÇ KAVRAMI VE BORÇ İLİŞKİSİ	2
A. Borç Kavramı	2
B. Borç İlişkisi	3
1. Borç İlişkisinin Kapsadığı Yükümler	3
a) Asli Yükümler ve Tali Yükümler	4
(1) Asli Yükümler	4
(2) Tali Yükümler	4
b) Edim Yükümleri ve Yan Yükümler	5
(1) Edim Yükümler	5
(2) Yan Yükümler	5

2.Hak Kavramı	6
3.Borç İlişkisinin Kapsadığı Haklar	6
a) Alacak Hakkı(Asli Haklar)	6
b) Talep Hakkı(Tali Haklar)	7
c) Alacak ve Talep Haklarının Karşılaştırılması	7
II. ALACAK HAKKININ KAMU HUKUKU VE ÖZEL HUKUK AÇISINDAN İNCELENMESİ	7
III. ALACAKLARIN TAHSİL USULÜ	9
A. Rızaen Ödeme	9
B. Cebren Tahsil(İcra Yoluyla)	10
IV. VERGİ İCRA HUKUKU KAVRAMI, KAPSAMI VE İŞLEYİŞİ	11
A. Vergi İcra Hukuku Kavramı	13
B. Vergi İcra Hukukunun Kapsamı	14
C. Vergi İcra Hukukunun İşleyişi	15

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İCRA HUKUKU İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE KAVRAMLAR

I. VERGİLENDİRME SÜRECİ	17
II. KAMU ALACAĞI VE VERGİ ALACAĞI	20
A. Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı	20
a) Asli ve Feri Kamu Alacakları	22
b) Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Alacaklar	23
c) Takip Giderlerinden Kaynaklanan Alacaklar	26
d) Tahsili Emval Kanundan Doğan Alacaklar	27
e) 6183 Sayılı Kanunun Kapsamı Bakımından Kamu Alacakları	29
B. Vergi Alacağı Kavramı ve Kapsamı	30
1. Vergi Alacağı Kavramı	30
2. Vergi Alacağının Kapsamı	31
III. KAMU ALACAKLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ, ÖNEMİ VE TAHSİLİ	32
A. Kamu Alacaklarının Hukuki Niteliği	32
1. Kökeni Açısından (Yasal Düzenleme)	33
a) Tahsili Emval Kanunu	33
(1) Tahsili Emval Kanununun Kapsamı	34
(2) Tahsili Emval Kanununun İlke ve Esasları	34
b) 6183 Sayılı Kanun	37
(1) 6183 Sayılı Kanunun Kapsamı	37
(2) 6183 Sayılı Kanunun İlke ve Esasları	39
2. Tarafların Açısından	42
a) Kamu Borçlusu	42
(1) Gerçek Kişi Kamu Borçlusu	43
(a) Vergi Mükellefi	43
(b) Vergi Sorumlusu	44
(c) Kefil	45
(2) Gerçek Kişi Olmayan Kamu Borçluları	45

b) Kamu Alacaklısı	46
3. Hukuki Statü Açısından	47
B. Kamu Alacaklarının Önemi	49
C. Kamu Alacaklarının Tahsili	53
1. Vergileme İlkeleri	54
2. Vergilendirme İşlemleri	55
3. Tahsil Kavramı	58
4. Tahsilin Hukuki Niteliği	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLERİN CEBREN TAHSİLİ SÜRECİNİN BAŞLANGICI - ÖDEME EMRİ

I. ÖDEME EMRİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	61
A. İdari İşlem Kuramı	62
1. Düzenleyici İşlem- Kişisel İşlem	65
2. Olumlu İşlem-Olumsuz İşlem	65
3. Açık İşlem-Örtülü İşlem	66
4. Tespit Edici İşlem-Yenilik Doğurucu İşlem	66
5. Hak Yaratacı İşlem-Yükümlendirici İşlem	67
B.Ödeme Emri İşleminin Kimliği	67
B. Ödeme Emri İşleminin Unsurları	68
1. Konu Yönünden	69
2. Sebep Yönünden	70
3. Yetki Yönünden	72
4. Usul-Şekil Yönünden	77
a)Usul Yönünden	78
b)Şekil Yönünden	80
5. Amaç Yönünden	81
II. ÖDEME EMRİ İŞLEMİ İÇİN ÖNKOŞULLAR	81
A. Vadesi Gelen Kamu Alacağıının Ödenmemesi	82
B. İhbarnameye Rağmen Vergi Borcunun Ödenmemesi	83
III. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ	83
A. Belediye Sınırları İçinde	84
B. Köylerde	84

IV. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ SONRASI SÜREÇ	85
A. Borcun Ödenmesi	85
B. Borcun Ödenmemesi	86
C. Ödeme Emrine İtiraz(Dava Yolu)	86
1. Davanın Tarafları	88
2. Davanın Konusu(İdari İşlemdaki Sakatlıklar)	88
a)Yetki Unsurundaki Sakatlıklar	89
b)Şekil Unsurundaki Sakatlıklar	90
c)Konu Unsurundaki Sakatlıklar	90
d)Sebep Unsurundaki Sakatlıklar	91
e)Amaç Unsurundaki Sakatlıklar	91
3. Dava Nedenleri	93
a)Böyle Bir Borcun Olmadığı İddiası	94
(1) Borcun Ödenmiş Olması	94
(2) Borcun Hiç Doğmamış Olması	95
(a) Faaliyetin Olmaması	95
(b) Tebliğin Usulsüz Yapılması	95
(c) Vergi Hatası Bulunması	95
b) Borcun Tahsil Edilmesinin Mümkün Olmaması	96
c) Borcun Kısmen Ödendiği İddiası	96
4. Görevli Ve Yetkili Mahkeme	96
5. Dava Açma Süresi	97
6. Karar	97
7. Karara Karşı Başvuru Yolları	98
a) Kanun Yolları	98
(1) Olağan Kanun Yolları	98
(a) İtiraz ve Temyiz	98
(b) Kararların Düzeltilmesi	99
(2) Olağanüstü Kanun Yolları	99

(a) Kanun Yararına Bozma	99
(b) Yargılamanın Yenilenmesi	100
(3) Uluslararası Yargı Organı Olarak İ.H.A.M.' ne Başvuru Yolu	101
b) Diğer Başvuru Yolları	103
D. Davanın Muhtemel Sonuçları ve Borçlunun Tutumuna Göre İzlenecek Yollar	103
1. Davanın Kabulü	103
2. Davanın Kısmen Kabulü veya Reddi	104
a) Borcun Ödenmemesi ve Sonuçları	104
(1) Teminatın İstenmesi	104
(2) Haciz	105
(3) İflas	105
b) Borcun Ödenmesi	106
SONUÇ	107
KAYNAKLAR	116

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.d.	Adı Geçen Dergi
a.g.t.	Adı Geçen Tez
AKÜ	Afyon Kocatepe Üniversitesi
AMK	Anayasa Mahkemesi Kararı
BGK	Belediye Gelirleri Kanunu
B.K.	Borçlar Kanunu
C.	Cilt No
D.	Daire
Dş.	Danıştay
Der.	Dergi
E.	Esas
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
İHAS	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
Hk.	Hakkında
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
md.	Madde No
K.	Karar
T.	Tarih
T.B.M.M.	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TMK	Türk Medeni Kanunu
s.	Sayfa No
S.S.K.	Sosyal Sigortalar Kanunu
R.G.	Resmi Gazete
y.a.g.e.	Yukarıda Adı Geçen Eser
YÖK.	Yüksek Öğretim Kanunu
vd.	Ve devamı
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Binlerce yıllık insanlığın var olma mücadelesi; devlet denilen olgu ya da gücü hediye etmiştir. Doğaya karşı var olma mücadelesi veren insanlık birlikte yaşama güdüsüyle toplu yaşam haline geçmiş ve bu devlet adı verilen soyut bir otoritede cisimleşmiştir. Devlet yurttaşlarının yaşam alanlarında müdahale hakkına sahiptir. Müdahale hakkı, zaman mekana göre değişmektedir.

Borç ilişkisi insanların karşılıklı ilişkilerinden kaynaklanan, hukuki bir bağıdır. İşbölümünün olduğu toplumlarda insanlar ihtiyaçları olan mal ve hizmetlere sahip olmak isterler. Mal ve hizmete erişim için kurulan ilişki borç ilişkisidir. Ki bu ilişki devletle yurttaş arasında olduğu gibi kişi ile kişi arasında da olmaktadır. Doğabilecek edim uyumsuzlukları için hukuk kurallarından oluşan , riayet edilmek zorunda olunan bir mekanizma kurulmuştur. Ancak bu mekanizma zaman zaman işlemez. Uyulması gereken hukuk kuralları olsa bile uyulmayabilinir. Bu durumda devlet devreye girer. Devletin devreye girmesi, kamu hukukunda farklıdır, özel hukukta ise farklıdır. Kamu hukukunda uyulması gereken kurallar rızaen ödeme sürecinden itibaren zorunludur ve sıkı denetime tabidir. Oysa özel hukukta ise ancak bireylerin girişimi sonrası devlet devreye girmektedir.

Devlet ile birey arasında kurulan borç ilişkisi Anayasa'dan kaynaklanmakta olup; bütçe kanununun 69 bendi ve çeşitli vergi kanunlarından meşruiyeti devam etmektedir. Ancak bütün şekli düzenlemelerin yanında maddi olayın yani kamu alacağını doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Kamu alacağı ilişkisi kurulduktan sonra, borcun ifa edilmesi için gereken yol izlenir. Kamu borcu dahi olsa, borç ilişkisi karşılıklılık içerir ve devlet bile ifa etmekle yükümlü olduğu yükümleri yerine getirmediği takdirde yargısal olarak denetime tabi tutulmaktadır. Özel hukuk ilişkilerindeki iyiniyet ilkesi; kamu hukukunda kanunilik, anayasallık, hukuka uygunluk, insan haklarına saygılı olma, yargı denetimine tabi olma gibi ilkelerle eşleşmektedir.

Kamu hukuku kökenli borç ilişkilerinde yükümler yerine getirilmediği takdirde, cebren tahsil devreye girmektedir. Cebren tahsil süreci; hukukilik sınırı dahilinde kamu alacağının cebren tahsili gerçekleşir. Ancak kamu hukukundaki cebren tahsil sürecinden önce borç ilişkisi, borç ilişkisinin içerdiği hak ve yükümler, uyulmaması

sonucu devreye giren icra hukuku ve kamu hukuku borç ilişkisi ve temel kavramlarının bilinmesi gerekir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İCRA HUKUKU VE TEMEL KAVRAMLAR

I.BORÇ KAVRAMI VE İLİŞKİSİ

Dar anlamda borç kavramını, geniş anlamda ise borç kavramı ve yan unsurlarını ifade eden borç ilişkisi; özel hukuk ve kamu hukukunun çok önemli yerini işgal etmektedir. Özel hukuk dalları, borç kavramı ve borç ilişkisi üzerine temellenirken; kamu hukuku da bireyin, kamu otoritesi(devlet) ile arasında sözlü olmayan sözleşmeden kaynaklanan, karşılıklı hak ve edimler üzerine temellenir. Devletin ve bireyin, karşılıklı siyasal, ekonomik, kültürel hak ve edimleri talep ve takip etme hakları mevcuttur. Devletle bireyler arasındaki borç ilişkisi, özel hukuktan kaynaklanan borç ilişkisinden daha farklıdır. Devlet sunmakla yükümlü olduğu edim yükümleri için sıkı kurallar koyup, uygularken; edim yükümlerinin sağlanması için bireylerin ifa etmek zorunda olduğu, devletin talep ve takip etmek hakkına sahip olduğu haklarını ister(yazılı şekil kurallarıyla garanti altına alır).

A.Borç Kavramı

“Borç, iki ya da daha çok kişiler arasında oluşan ve bunların birini(borçluyu), ötekine (alacaklıya) karşı bir edimle yükümlü kılan hukuksal bağıdır”¹. “Alacaklının borçludan istemeye yetkili olduğu, borçlunun da yerine getirmek zorunda bulunduğu bir tek edimi, yani bir tek alacak veya borcu ihtiva eden hukuki ilişkiye, borç veya dar anlamda borç ilişkisi denir”². Bu tanım, özel hukuk yada kamu hukukunda aynı şekilde kullanılır. Borç ilişkisinin kamu hukuku ve özel hukuk arasındaki farkı, biri kamu otoritesinin gücü ile donatılmış olup, resen talep ve takip yetkisi ile şekillenir.Diğeri ise(özel hukuktan doğan alacaklar), tarafların iradesine bağlı olup,hareket serbestisine göre şekillenir.

¹ M.Reşit Krahasan, Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler,Öğreti ,Yargıtay Kararları İlgili Mevzuat,Beta Yayınları, İstanbul,2003,s.54.

² Fikret Eren,Borçlar Hukuku Genel Hükümler,Cilt I,Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.,İstanbul, 1994,s.26.

B.Borç İlişkisi

“Borç ilişkisi, alacaklı ile borçlu arasında bir veya daha çok alacak hakkı ve asli yükümler(edim yükümleri) ile inşai hak ve def'i hakkı gibi ikinci derecede (tali) hakları, bazı yan yükümleri ve özellikle koruma yükümlerini ihtiva eden bir organizma, bir hukuki ilişkidir”³. Borç ilişkisi, dar anlamda borç ilişkisini kapsamasının yanı sıra,çeşitli hak ve yükümlülükleri de barındıran kapsamlı,çeşitli hukuki durum ve bütünü ifade eder. “Borç ilişkisi, alacaklıya borçlu arasında mevcut bir sürekli çerçeve ilişkidir. Bu anlamda borç ilişkisi, bir organizma veya bir doku ya da zaman içinde cereyan eden bir süreç veya dar anlamdaki borçları doğuran bir kaynak olarak nitelendirilebilir”⁴. Borç ilişkisi, alacaklı ile borçlu arasındaki sürmekte olan bir hukuk ilişkidir. “Hukuki ilişki kişiler arasında hukuk bir bağıdır”⁵. Her hukuki ilişki, bir tarafı hak bir tarafı da yükümden oluşan bir yapıyı arz eder. Hukuki ilişkinin hak verdiği kişiye hak sahibi, yükümlülük yüklediği kişiye de yükümlü ya da ödevli denir.

“Borç ilişkisi, alacaklı ve borçlu arasındaki tüm hukuksal ilişkilerin organik bir bütün olarak anlatımıdır”⁶. Borç ilişkisinde iki taraf vardır. Bir borç ilişkisine dayanarak, belirli bir davranışta bulunmayı taahhüt eden, yüküm altına giren tarafa borçlu denir. Belirli bir davranışta bulunmayı isteyen tarafa ise alacaklı denir.

1.Borç İlişkisinin Kapsadığı Yükümler

Borç ilişkisi, alacaklı ile borçlu arasında kurulan bir hukuki ilişkidir.”Borç ilişkisinin diğer hukuki ilişkilerden farkı, hak sahibi sıfatını taşıyan alacaklı karşısındaki yükümlü kişinin yani borçlunun sayısal olarak belirli ve sınırlı olmasıdır”⁷. Borç ilişkisi,ilk yerine getirilmesi gereken yükümlerin(asli,yan yükümler) yanı sıra yan yükümleri de içerir.

³ Eren,a.g.e.,s.26.

⁴ Necip Kocayusufpaşaoğlu, Borçlar Hukuku Dersleri,Genel Hükümler,I. Fasikül,İstanbul,1978,s.8.

⁵ y,a.g.e.,s.8,9.

⁶ Karahasan,a.g.e.,s.52.

⁷ Eren,a.g.e.,s.34.

Borç ilişkisinin içerdiği asli yüküm olan edim yükümü, borçlunun alacaklı menfaatine gerçekleştirmek zorunda olduğu menfaatlerdir. Sözleşmeden doğan borç ilişkilerinde, ifa etmekle yüküm altına girilmiş olan asli yükümü(edim yükümü), sözleşmenin niteliğine göre uygun biçimde ifa etmek gerekmektedir.Edim yükümlüsü , hem asli hem de yardımcı yükümleri gerçekleştirmek zorundadır.Hukuk dünyasında sağlıklı borç ilişkisinin sürdürülmesi için yükümlerin ifa edilmesi şarttır.

Borç ilişkisi ,edim menfaatini esas almış olsa da ;yan ve tali yükümlerin ifasını da hukuk düzeninin selameti açısından gerekli görmektedir.Edim yükümü , borç ilişkisinin esasını teşkil etmesinin yanında yan ve tali yükümlerle de korunma menfaatleri garanti altına alınmış olur.

a.Asli Yükümler ve Tali Yükümler

Sözleşmeden kaynaklanan borç ilişkilerinde yükümlülükler, ilk ve tali yükümler olmak üzere ikiye ayrılır."*İlk yükümler, akiden doğan her türlü yükümlerdir*"⁸. Buna göre ilk yükümler asli ya da yan yükümler olabilir. Asli yükümleri, asli edim ve yan edim yükümleri olmak üzere ikiye ayrılırken; yan yükümler ise sözleşmeden doğan ve ancak edim yükümünün dışında olan ikinci derecede önemli, bağımlı yükümlerdir⁹.

(1)Asli Yükümler

Sözleşmeden kaynaklanan her türlü yükümlere asli yükümler denmektedir. Edim yükümleri ve yan yükümler asli yükümlerin kapsamındadır.Asli yükümler ise ,asli edim yükümleri ve yan edim yükümler oluşmaktadır.Yan yükümler ise, borç ilişkisinden kaynaklansa bile asli yükümler dışında kalan yükümlerdir.

(2) Tali Yükümler

"Tali yükümler, her şeyden önce asli edim yükümünün borçlu tarafından ihlal edilmesi ve özellikle kusurlu ifa imkânsızlığı, gereği gibi ifa etmeme ve temerrüd hallerinde ödenmesi gereken tazminat yükümünü ifade eder"¹⁰.

⁸ Kocayusufpaşaoğlu,a.g.e.s.11,12,

⁹ Ayrıntılı bilgi için; Eren,a.g.e.,s.34-168.

¹⁰ Eren,a.g.e.,s.36.

Bu tarz yükümler, borç ilişkisinin doğduğu anda değil, daha ilerdeki aşamalarda söz konusu olabilir.Tali yükümler, asli edim yükümünün(asli yükümlerdendir) ifa edilmediği zaman,devreye giren ve asli edim yükümünün ifa edilmemesinin tazmini niteliğindeki yükümdür.

b.Edim Yükümleri ve Yan Yükümler

Borç ilişkilerinden kaynaklanan yükümler, edim yükümleri ve yan yükümleri olarak ikiye ayrılır.

(1)Edim Yükümleri

“Edim, alacaklının borç ilişkisi gereğince istemek hakkına sahip olduğu, borçlunun da , yerine getirmekle yükümlü bulunduğu bir davranıştır.Demek ki, borçlunun yapma-vermek ya da yapmamakla yükümlü olduğu davranış,borç ilişkisinin konusunu oluşturur”¹¹.

Sözleşmeden doğan, sözleşmenin tür ve tipini belirleyen, asli edimin doğurduğu yüküme asli edim yükümü denir. Kısaca sözleşmenin içeriğini, tipini, ürünü asli edim yükümü belirler.

Asli edim yükümleri, birinci derecede önemli, doğrudan dava konusu edilebilen yükümlerdir.”Bunlar alacaklının alacak hakkının esasını ve tam karşısını teşkil eder”¹².

Asli edim yükümlerinin yanında, yan edim yükümleri mevcuttur. Sözleşmenin asıl rengini veren asli edim yükümün yanı sıra, yardımcı edim yükümleri de söz konusu olabilmektedir. Yan edim yükümlerinin mevcudiyeti, özel hukukta hakim olan sözleşme hürriyetinden kaynaklanmaktadır. Elbette ahlaka ve kamu düzenine mugayir olmamak koşuluyla, sözleşmenin içeriği düzenlenmekte ve asli edim yükümünün yanı sıra yan edim yükümleri de düzenlenebilmektedir. Özel hukukla kamu hukukunun arasındaki fark işte burada ortaya çıkmaktadır.Kamu hukukunda kurallara bağlılık(kanunilik) esasken,özel hukukta irade serbestisi sonucu

¹¹ Karahasan,a.g.e.,s.54.

¹² Eren,a.g.e.,s.37.

sözleşmeler emredici kurallara aykırı olmamak koşuluyla serbestçe düzenlenir. Bunun sonucunda özel hukukta kanunda düzenlenen sözleşmelerin (tipik, isimli) yanı sıra kanunda düzenlenmeyen (atipik, isimsiz) sözleşmelere de oluşturulabilir¹³. Ancak kamu hukukunda böyle olmayıp tam tersine sıkı şekil kurallarına daha doğrusu kanunlara bağlılık vardır. Kamu alacağı olarak tabir edilen alacak çeşitleri, muhtelif kanunlarda düzenlenmiştir. Özel akit, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar dışında bir tarafın kamu (alacaklı) diğer tarafın özel hukuk kişisi (borçlu) olduğu borç ilişkilerinde, alacak kamu alacağı olarak kabul edilmektedir. Bu şekilde adlandırılma, talep, takip, tahsil ve gerektiğinde zorla tahsil kamu otoritesi gücüyle yapılabilecek yol (usul-şekil) kanunlarda düzenlenmektedir.

(2) Yan Yükümler

Asli yükümler ve edim yükümlerinin yanı sıra yan yüküm olarak adlandırılan, özen gösterme yükümleri yada davranış yükümleri olarak adlandırılan yükümler de mevcuttur. Yan yükümler edim ve asli edim yükümlerinden bağımsız bir yapıya sahip değildirler. Borçlu yan yükümlere aykırı davrandığı takdirde, alacaklı ifa davasına aykırılığı konu edemez. Sadece bunlara aykırı davrandığı takdirde tazminat davası açma hakkı vardır.

Yan yükümler genel olarak objektif iyi niyet kavramından doğar. Bu kavramın hukuk düzenlemelerindeki görünümü ise TMK¹⁴ m. 2/1'dir. Bu yükümleri şu şekilde sıralayabiliriz; bilgi verme, açıklama yapma, iyi niyetle borçları ifa etme gibi.

Yan yükümler karşılıklıdır. Sadece borçlu açısından değil alacaklı açısından da söz konusudur. Karşılıklı edimler yerine getirilirken alacaklı ve borçlu tarafın özenli, korumacı, iyi niyetli davranışlarla edimlerin ifa edilmesi anlamındadır. Bu yükümler salt özel hukuk alanındaki edim ilişkilerinde değil, kamu hukukundan doğan borç ilişkilerinde de ifa edilmek zorundadır.

¹³ Ayrıntılı bilgi için; Aydın Zevkliler, Murat AYDOĞDU VE Hasan Petek, Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1998, s. 10-13 ve Doğan Şenyüz, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 10-16.

¹⁴ Türk Medeni Kanunu 4721 sayılı olup, 08.12.2001 tarihinde 24607 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanıp, 01.01.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kamu hukuk ya da özel hukuk kökenli borç ilişkilere taraflar iyi niyet içinde hareket etmek zorundadır. Kamu hukukunda yan yükümler şu şekilde tezahür eder; kamu alacaklarının ödenmesinde kolaylık, idari işlemlerin(konumuz gereği vergilendirme işlemlerinin) kanuni olması yani kanuni dayanağının olması, idarenin vergilendirme işlemlerine yargı yolunun açık olması, yazılı işlemlerin gerekçeye dayanması(ödeme emrinin gerekçeli olması, taşınması gereken şekil zorunlulukları), mali güce göre vergilendirme gibi.

2.Hak Kavramı

“Hukuk düzeni, hak sahibine bir mal veya üçüncü şahsın davranışı üzerinde belirli bir yetki verir. Hak sahibi, söz konusu mal veya davranış üzerinde isterse bu yetkiyi kullanır”¹⁵.

3.Borç İlişkisinin Kapsadığı Haklar

Alacak hakkı borçludan borçlanılan edimi isteme hakkıdır. Borç ilişkisinin asli hakkı, alacak hakkıdır. Asli yükümü ise asli edim yükümüdür. Borç ilişkisinin birincil hakkı olan alacak hakkı, talep hakkını da beraberinde getirir. Ancak talep hakkı alacak hakkına nazaran daha geri planda bulunan, alacak hakkının kullanılıp etkin olmadığı durumlarda devreye girmektedir.

a.Alacak Hakkı(Asli Haklar)

“Borçlunun borçlandığı davranış, yani edim yükümü , borçlu açısından bakıldığı zaman borçlu, alacaklı açısından bakıldığı zaman ise alacak hakkını ifade eder”¹⁶. Alacak hakkı, alacaklıya lehine edimde bulunulması menfaatini sağladığı gibi, borçlu ve alacaklı arasında sonuç doğuran, mameleki nitelikte, geçici, nisbi bir haktır. BK.¹⁷m.19’a aykırı olmamak koşuluyla sınırsız tip ve içerikte yapılabilen sözleşmeden, sınırsız sayıda alacak hakkı türevlendirilebilir.

¹⁵ Eren, a.g.e., s.52.

¹⁶ Eren, a.g.e., s.55.

¹⁷ 818 kanun no.lu Borçlar Kanunu, 366 sayılı Resmi Ceride’de 08.05.1926 tarihinde neşredilip ilan edildi. Yürürlük tarihi; 04.10.1926.

b.Talep Hakkı(Tali Hakları)

“Talep, bir başkasından bir şey yapmayı veya yapamamayı isteme hakkıdır”¹⁸. Talep hakkıyla ilgili çeşitli görüşler mevcuttur. Bazı kaynaklar alacak hakkıyla ikiz hak olarak talep hakkını görürken, bazı kaynaklar da alacak hakkını içine alan geniş bir hak olduğunu belirtir.Ancak bu durumlarda talep hakkı alacak hakkından daha geniş olmayıp sadece borçlanılan edimi isteme hakkı olarak tanımlanabilir.

Muaccel alacaklarda ise alacak hakkı ve talep hakkı aynı anlamda, ikiz haklar olarak kullanılabilir. Muaccel olmuş bir alacak aynı zamanda ödenmesi kesinleşmiş alacak olarak talep durumunu da kendiliğinden doğurur.

c.Alacak ve Talep Haklarının Karşılaştırılması

Alacak hakkı, borçlunun belirli bir edimde bulunmasını, edim şeklinde ortaya çıkan davranışta bulunmasını istemektedir. Talep hakkı, hem geniş hem de dar anlamda kullanılabilir. Dar ve geniş anlamda birlikte düşünüldüğü takdirde ise alacak hakkını içermekte daha geniş bir anlam ifade etmektedir.

Alacak hakkı, borçlunun alacaklıya borçlandığından itibaren doğmakta iken; talep hakkı, alacağın muaccel olmasıyla doğar. Kamu alacaklarında da ödeme süresi belirli alacaklarda, alacak hakkı baki olduğu halde muaccel olmasıyla talep yetkisi doğar. Ancak burada kamu otoritesi resen harekete geçer.Vadeye bağlanmamış,ödemeye süresi belirlenmemiş alacaklar-kamusal nitelikli yada özel nitelikli derhal talep edilebilir.Muaccel olan veya süreye bağlanmış alacakların icra yoluyla takipte, cebri icra yoluna(ilamlı yada ilamsız) yada kamu otoritesiyle resen takip edilebilir.

II.ALACAK HAKKININ KAMU HUKUKU VE ÖZEL HUKUK AÇISINDAN İNCELENMESİ

¹⁸ Eren,a.g.e.s.91.

Alacak kavramı, özel hukuk ve kamu hukuku açısından ayrı ayrı incelenmektedir. İvedilikle toplanması gereken alacaklar olarak düşünülen kamu alacakları, özel hukuktan doğan alacaklardan daha farklı talep edilmektedir. Ancak tez konusu gereği vergi icra hukukuna girmeden önce alacak haklarının özel ve kamu hukukundaki anlamlarını belirtmek gerekmektedir.

Toplum yaşamında ortaya çıkan borç ilişkisi , özel hukuk alanında farklı kamu alanında ise daha farklı bir anlama sahiptir.Devlet vergileme, adı altındaki yetkiyle bireylerle borç ilişkisi kurar.

Kamu alacaklarında bir taraf kamu hizmeti sunan kamu otoritesi diğer taraf ise bireydir ya da kurumlardır. Oysa özel hukuk alacaklarında bir tarafın kamu otoritesi diğer tarafın birey yada kurumlar olması alacağın niteliğini değiştirmez. Kamu alacağı özel hukuk kaynaklı alacakların ayrımını kanunlar yapmaktadır.Yasa koyucunun mantığı, kamu hizmeti sürdürme amaçlı olup olmadığıdır.Haksız fiil,sebepsiz zenginleşme ve akit kaynaklı bir borcun alacaklı tarafının kamu olması kamu alacağı statüsüne sokmamaktadır.Kamu alacaklarında kamu hizmeti ifasının etkin-etkili ve sürekli olması amaç olduğu için, yükümlüler yada sorumlular karşılıksız katılmak zorundadır.Mali güçleri oranında kamu hizmeti üretimine katkıları doğrultusunda kamu hizmetlerinden pay alabilmektedirler.Dolayısıyla kar amacı yoktur.Ancak özel hukuk alacaklarında, kar amacı güdüldüğünden rızai yapılan hukuk işlemleri dolayısıyla alacak hakkı doğmaktadır. Cebir unsuru ise ancak yerine getirilmediklerinde söz konusu olmaktadır.

Özel hukuk kökenli alacaklarda şekil serbestisi sözkonusu olduğundan taraflar diledikleri tip ve içerikte borç ilişkisi düzenleyebilmekte, bu ise çeşitli yan edim yükümlerini de beraberinde getirmektedir. Çünkü özel hukukta kar amacı vardır. Ancak kanunun kamu alacağı olarak tabir ettiği alacaklarda kar amacı yoktur. Borç ilişkisi idari işlemlerle tesis edilmekte, irade muhtariyeti olmadan borç ilişkileri oluşturulmaktadır. Bu ise taraflardan birinin hukuki muameleye katılmamsını doğurmaktadır. Oluşturulan borç ilişkisi anayasa, vergi kanunları, bütçe kanununun (C) bendi gibi şart işlemlerle hukuk dünyasında tesis ettirilip (soyut işlem), ilgililere yönelen vergilendirme işlemleriyle (somut işlem; bağlı yetkiyle gerçekleşmekte

dolayısıyla işlemi tesis eden idarenin de hareket serbestisi bulunmamaktadır)de somutlaşmaktadır¹⁹.

İrade muhtariyeti ilkesinin egemen olduğu özel hukuk borçlarında, borcun ne ile (mal veya para) ifa edileceği, ödeme zamanı, ödenmeme durumunda cezai şart,faiz,yada icraen takip şekli tarafların iradelerine kalmıştır.Oysa kamu borçlarında,borcun ifa şekli,ödemeye zamanı,ödenmeme durumunda yapılacak işlemler,gecikme zammı yada icraen takip taraflara değil şart-işlemlerin(kanun) öngörerek idarenin bağlı yetkiyle ifasına kalmıştır. Ayrıca özel hukuk alacaklarında alacaklının, borçlu tarafından ifa etmek istediği borcu almaması durumunda alacaklının mütemerit duruma düşmesi gibi bir düzenleme vardır. Oysa kamu alacaklarında alacaklının mütemerit duruma düşmesi diye bir düzenleme yoktur.

Kamu alacaklarının kaynağı olan mükelleflerin zor duruma düşmesi kamu alacağı tahsilatında hedeflenen başarıyı sağlamaz. Bu durumda,kamu alacağının kaynağını kurutmamak için , tahsilde kolaylıkla yapılmaktadır.Kamu alacağının taksitler bağlanması,tecil,terkin,af,çeşitli ödeme araçlarının kabulü gibi...

III.ALACAKLARIN TAHSİL USULÜ

İster kamu alacakları olsun isterse özel alacaklar olsun, bir borç ilişkisinde aslolan asli edim yükümü , alacakların vade düzenlenmişse yada vade düzenlenmemişse rızaen ödemedir.Ancak toplumsal ilişkilerin düzenliği ,selameti açısından alacakların rızaen ödenmesi gerekirse de, muaccel olmuş alacaklar ödenmeyebilmektedir.Bu durumda ise cebren tahsil yolu devreye girmekte olup;cebren tahsil yolu özel yada kamu alacakları olsun kamu organları vasıtasıyla tahsil ettirilmeye çalışılmaktadır.

A.Rızaen Ödeme

Ödeme kavramı tesis edilen borç ilişkisinin asli edim yükü iken ; özel ve kamu borçlarında aslolan borçlunun kendi isteği ile ödeme yapmasıdır.Ödeme suretiyle asli edim yükümü (vergi ilişkisi ve özel hukukta para borçları baz alınmaktadır) ,ortadan kalkmaktadır.Ancak borç ilişkisi ödemeye bağlı olarak ortadan kalkmamaktadır.

¹⁹Ayrıntılı bilgi için; Hüseyin Bayraklı,Vergi İcra Hukuku,T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın:38,Pozitif Yayıncılık,Ankara,2001,3-28. ve Adnan Gerçek,Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,Ekin Kitabevi,Bursa,2003,s.45-54.

Özel hukuk alacaklarında ödeme olgusu, tarafların iradesine bağlı olarak düzenlenebilirken ; kamu borçlarında ödeme olgusu tarafların rızalarına bağlı olmayıp, sıkı kurallara bağlanmış, usul kuralları doğrultusunda yapılmaktadır.“*Vergi yükümlüsü ,vergi borcunu vergi idaresinin bir zorlaması olmadan kendiliğinden yasada öngörülen süre içinde ya da vadesi dolduktan sonra ödeyebileceği gibi,ödem süresi geçtikten sonra vergi yönetiminin talebi üzerine de ödeyebilir*”²⁰. Kamu alacağı ilgili tarafından ödenirken, idare tarafında ise tahsil edilmiş olur. Kaldı ki VUK ²¹m.23’e göre “*verginin tahsili.kanuna göre ödenmesidir*” ifadesi ödeme ve tahsil kavramlarının ardışık kavramlar olduğunu ispatlamaktadır.

Bir kamu alacağının ödenme aşamasına gelmeden önce, çeşitli safhaların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar; bir kamu alacağını doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir.Ardından kamu alacağını gerçekleştiren olayın; kanunla örtüşmesi ve kanunun o yılın bütçe kanununun (C) bendinde yer alması gerekmektedir.İdare tarafından kamu alacağının hesaplanması olan tarh işlemin gerçekleşmesi ,duruma göre tebliğ edilmesi ve tahakkuk aşamasına geçilmesi gerekir.Tahakkuk aşamasından(muacceliyet kazanması) sonra ödenme aşamasının gelmiş olması gerekmektedir.Ödemenin en önemli sonucu kamu alacağı kısmen ya da tamamen ortadan kalmış olmasıdır.

B.CEBREN TAHSİL(İCRA YOLUYLA)

Sağlıklı toplumsal düzenin sağlanması için, tesis edilen hukuksal işlemlerin yüklediği yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Borç ilişkisinin yüklediği yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak olması gereken borcun ifa edilmesiyken , borcun ifa edilmemesi olan durumundadır.Dolayısıyla alacakların ifası, zorla yapılmakta ve cebren tahsil yöntemleri ile gerçekleşmektedir.

*“Borçlu ,borcunu ödemediği taktirde zor kullanarak borcun yerine getirilmesi sağlanacaktır.Burada sorun zor kullanma yetkisinin kime ait olduğudur.Cebir kullanma,diğer bir deyişle zor kullanma yetkisi devlete ait bir yetkidir”*²².Devletin cebri icra yetkisini

²⁰ Recai Dönmez,Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip,Seçkin Yayınları, Ankara,2005,s.60.

²¹ Vergi Usulü Kanunu,213 no.lu Kanun 10.01.1961’de 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²² y.a.g.e.,s.58.

kullanma yöntemi, yüzyıllar boyu süren insan hakları mücadelesi sonucu bugünkü haline gelmiştir. Bir anlamda adalet kavramının bizatihi kendisi kamu hizmeti olduğu için; kamu otoritesinin bu kamusal hizmetin üretimini de üstelenmesinden dolayı, toplumsal kargaşaya, tatminsizliğe yol açacak bir problemin bertaraf edilmesi yine kamu otoritesine kalmıştır. Dolayısıyla ifa edilmeyen borçların ifası; kamu otoritesine kalmaktadır. Kamu alacaklarında kamu otoritesinin yetkisi tamken, özel hukuk alacaklarında bu yetki ancak tarafların rızasına dayalıdır. Özel hukukun yapısındaki esri, irade muhtariyeti olduğu için, ancak tatmin edilemeyen adalet duygusunun tatmini için ilgililer cebren tahsil için kamu otoritesine başvururlar²³.

IV. VERGİ İCRA HUKUKU KAVRAMI, KAPSAMI VE İŞLEYİŞİ

Kamu alacakları ile özel hukuk kökenli alacakları, rızaen ödenmediği takdirde cebren tahsil edilmektedirler. Ancak iki ayrı alacak türünün olması cebren tahsil süreçlerini farklı kılmaktadır. Bu durumda iki farklı hukuk dalı ortaya çıkmaktadır. Özel hukuk alacakları İcra ve İflas Hukuku uyarınca kamu alacakları ise Vergi İcra Hukuku uyarınca tahsil edilirler²⁴.

Vergi icra hukuku terimi yerine öğretilerde bir çok terim kullanılmaktadır. "Kamu icra hukuku"²⁵, "kamu alacaklarının tahsil ve takip hukuku"²⁶ gibi terimler kullanılmaktadır. Ancak bunun yanı sıra vergi icra hukuku terimini kullanan kaynak azımsanmayacak ölçüdedir²⁷. Terminolojideki bu tarz anlaşmazlığın sebebi, kamu hizmeti sunumu sırasında toplanan parasal kaynakların hukuki kökeni, statüsünün ve görünümünün ekonomi, maliye, hukuk (idare hukuku, anayasa hukuku, borçlar hukuku), siyaset bilimi gibi bilimlerin etkisi altında olduğu için kavramlar sürekli gelişme ve değişme

²³ Ayrıntılı bilgi için; Dönmez, a.g.e., s.17-21., Bayraklı, a.g.e., s.3-18., Gerçek, a.g.e., s.51-54, Eren, a.g.e., s.1020, 1021.

²⁴ Nami Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, AÜHF. Yayın No:389, Ankara, 1975, s.93.

²⁵ Ayrıntılı bilgi için; Yusuf Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.24, Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.227.

²⁶ Ayrıntılı bilgi için; Binnur Çelik, Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2001, s.1-44.

²⁷ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset, İzmir, 2004, s.8,9., Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Yayınları, Ankara, 2004, s.155-168., Dönmez, a.g.e., s.21., Bayraklı, a.g.e.s.3.

halindedir.Dolayısıyla da her gün bir yenisi eklenen kamu hizmetlerine , sağlanan gelirler de artmaktadır.Bu tip kaynakların kimisi dar(vergi alacağı) kimisi ise daha geniş niteliktedir(kamu alacağı)Ekonomik kamu hukukuna paralel olarak devletin artan ekonomik kolluk görevi,bu tarz devlet alacaklarının içeriğini değiştirmiştir.

Vergi icra hukuku teriminin kullanılmasının bir çok sebebi mevcuttur. Vergi ve benzeri mali yükümlerin statüsünü vergi hukuku incelemektedir(maddi vergi hukuku)²⁸. Şekli vergi hukuku ise vergi ve benzeri mali yükümlerin toplanması ve takip usulünü inceler. Bu durumda nasıl genel olarak mali yükümler vergi hukukunun inceleme alanı ise, salt vergi değil benzeri mali yükümlerin de takip ve toplanma usulüne vergi icra hukuku diyebilmekteyiz.Bu tarz bir adlandırma , terminolojik birlik açısından da olumludur.Nasıl ki sadece vergi değil diğer mali yükümleri inceleyen vergi hukukuna kamu gelirleri hukuku denmiyorsa, kamu gelirlerinin takip ve toplanma usulünü inceleyen hukuka da vergi icra hukuku denebilmektedir²⁹. Kaldı ki Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergi ve benzeri mali yükümlerin anayasal dayanağını oluşturmakta olup, genel olarak vergi ödevi ibaresi altında ifade edilmiştir.Kamu gelirlerinde en büyük paya vergi gelirleri sahip olduğu için genel olarak vergi borcu,vergi hukuku ve vergi icra hukuku terimleri kullanılmaktadır.

A.Vergi İcra Hukuku Kavramı

Usulüne göre ödenmemiş, kamu alacaklarının kamu otoritesi altında, resen, takip edilerek tahsilini düzenleyen vergi hukukunun alt dalıdır. Vergi icra hukuku vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden dolayı borçlu ve alacaklıyı konu edinir. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un(6183 sayılı Yasa³⁰) 1'inci maddesi kamu alacaklarını saydıktan sonra, özel kanunlarındaki hükümler gereği ve Tahsili Emval Kanunu kapsamındaki alacaklara da kamu alacağı statüsü vererek, vergi icra hukukunun konusunu genişletmiştir.

Vergi icra hukukunun konusu ilişki ise kamu alacağının güvence altına alınmasıdır.6183 sayılı Yasa çerçeve niteliğindedir. Maddi vergi hukuku kaynakları, kamu alacaklarının kaynağıdır. Ancak bunların toplanması, ödenmediği takdirde cebren tahsili vergi icra hukukunun şekli hali olan 6183 sayılı Yasa tarafından

²⁸ Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.2.,Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.6.

²⁹ Ayrıntılı bilgi için;Dönmez,a.g.e.,s.21-22.

³⁰ 28.07.1953 tarihinde ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

öngörülmektedir. Mali yükümlerin zor alımı,güvence altına alınması,ödenmesi,haciz ve iflas , vergi icra hukukunun konusu altındadır.

B.Vergi İcra Hukuku Kapsamı

Mali yükümlülük kapsamındaki kamu alacaklarının tahsiliyle ilgilenen vergi icra hukukunun kapsamı başta anayasa olmak üzer 6183 sayılı Yasa ile garanti altına alınmıştır.

Vergi icra hukukunun kapsamında olan kamu alacakları şunlardır:

- Mali yükümlülük kapsamı içinde yer alan kamu alacakları,
- Vergi cezaları,
- Para cezaları,
- Cezaların tespiti için yapılan araştırma, kovuşturma ve yargılama giderleri,
- Gecikme Zammı ve gecikme faizi,
- Kamu alacağı için yapılan takip giderleri,
- Fon gelirleri,
- Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edilmesi gereken gelirler.

Vergi icra hukukun kapsamındaki alacaklı kamu idareleri ise; devlet, il özel ve belediyelerdir.

C.Vergi İcra Hukukunun İşleyişi

Vergi icra hukuku ait olduğu hukuk dalı olan vergi hukukunun benimsemiş olduğu esasları benimser. Hukuk devleti ilkesi ,insan haklarına saygılı devlet ilkesi,demokratik devlet ilkesi,eşitlik ilkesi,idarenin eylem ve işlemlerinin hukuk denetimine tabi tutulması ilkesi ,kanuni idare ilkesi gibi ilkeler; vergi icra hukukunun işleyişini etkiler.

“Cebri icra aşamasına gelmiş vergi ve diğer kamu alacakları borçlusu, miktarı ve ödeme zamanı kristalleşmiş alacaklardır.Bu aşamaya gelmiş kamu alacakları ile ilgili anlaşmazlıklar ve belirsizlikler büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.Artık,ortada vadesinde ödenmesi gerektiğinden kuşku duyulan,bir an önce tahsil edilmesi gereken bir kamu alacağı bulunmaktadır”³¹. Bu durumda da usul ve şekil yükümünü ağır basan bir hukuk

31Ayrıntılı bilgi için;Dönmez,a.g.e.,s.25.

dalıdır.Vergi icra hukukunun işleme için anayasaya uygun , anayasanın esasları doğrultusunda donatılması gerekmektedir.Ayrıca usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmaların getirdiği değişikliklere de vergi icra hukukunun uyarlanması gerekmektedir.Aksi halde ciddi hak ihlallerinden dolayı ulusal ve uluslararası yargı mercileri önünde ülkemiz aleyhine kararlar alınabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İCRA HUKUKU İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE KAVRAMLAR

I.VERGİLENDİRME SÜRECİ

Birinci bölümde yaptığımız terminoloji tartışmasından sonra bazı kaynakların yükümlendirme³² , bazılarının ise vergilendirme süreci olarak adlandırdığı; kamu hizmet ve mallarının sunumu için gerekli olan kamu(vergi) gelirlerinin toplanması sürecine kısaca değinilecektir. Kamu hizmeti, kamu malı, kamu alacağı, vergi gibi olguların anlam ve öneminin ne olduğunu ileriki bölümlerde irdelenecektir.

“Kamu yararının sağlanması ve genel toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla Devlet tarafından ya da Devletin denetimi altında özel kişilerce devamlı ve düzenli olarak yürütülen faaliyetlere kamu hizmeti denilmektedir”³³. Kamu hizmetlerinin sağlanması ise kamu harcamalarıyla olmaktadır ki; bunlar da kamu gelirlerinin varlığıyla gerçekleşir. Kamu gelirlerinin yeknesak, etkin, istikrarlı olması ise çeşitli yaptırımlara bağlanmış mali yükümlerle gerçekleşir.”Mali hukukta, kamu hizmetlerinin karşılığı olmak üzere ve hukuki cebre dayanarak ülke ekonomisinin özel kesimden kamu kesimine aktarılan ekonomik değerlere kamu geliri ya da kamu alacağı denmektedir³⁴. Kamu geliri ve kamu alacağı kavramları farklı olup; her kamu gelirinin kamu alacağı olduğu söylenemez. Zira vergi hukuku yazınında terminolojik netlik oluşmamış olup, nasıl vergi icra hukuku, kamu icra hukuku, kamu gelirlerinin takip ve tahsil hukuku gibi kavramlar kullanılıyorsa; kamu alacağı- kamu geliri, mali kanun-vergi kanunu gibi kavramlar da aynı kaynak tarafından bazen farklı bazen de aynı anlamda kullanılmaktadır³⁵.

³² Karakoç,a.g.e.,s.21.

³³ Sıdık Sami Onar,İdare Hukukunun Umumi Esasları,3.Bası,İstanbul,C.I,s.13.

³⁴ Karakoç,a.g.e.,s. 21.

³⁵ Karakoç,a.g.e.,s.21. Eserde mali kanun-vergi kanunu aynı ve farklı anlamlarda kullanılmışsa(s.21 ve s.22)Kamu geliri ve kamu alacağı kavramlarını aynı anlamda

Bir kamu alacağından bahsetmeden önce kamu geliri olgusunun olması gerekmektedir.”*Kamu gelirleri, devleti oluşturan fertler ve kurumlar, başka bir deyişle, onun hukuki ve iktisadi egemenliği altında bulunan kimseler arasında, belli kurallara göre dağıtılan mali yükümlerdir. Bu mali yükümler arasında vergi en etkili kamu finansman aracıdır*³⁶. Vergi ve benzeri kamu finansman araçlarının elde edilmesi ise “vergilendirme” ile gerçekleşmektedir.”*Devlet toplum halinde yaşamının bir gereği olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların finansmanında hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptir*³⁷. Karşılığı olmayan, zorunlu ve yükümlülük doğuran nitelikteki böyle bir yetki ancak üst bir erk tarafından toplanabilir. Vergilendirme yetkisi denen böylesi bir güç ancak devlet egemenliği adı verilen güçler mekanizmasıyla kullanılabilir³⁸. Devlet tam ve yarı kamusal mal ve hizmet sürümü için; dar vergilendirme ve geniş vergilendirme olarak adlandırılan iki çeşit vergilendirme yolu izlemektedir. Tam kamusal hizmet sürümü için dar vergilendirme yapılıp, ödeme gücü ilkesi hakim olmaktadır. Yarı-kamusal mal ve hizmet sürümü için ise geniş anlamda vergilendirme yapılıp karşılıklılık esası gözetilmektedir³⁹. Vergilendirme sürecine girmeden önce vergilendirme yetkisini şu şekilde toparlayabiliriz; “*devletin egemenlik gücüne dayanarak ya da halktan aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesidir*⁴⁰

kullanmıştır.Gerçek(a.g.e., s.19-21.)ise aradaki mahiyet farkını koymuştur.Kanımızca da böyledir.

³⁶ Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s. 32.

³⁷ Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.22.

³⁸Ayrıntılı bilgi için; Zeynep Arıkan,Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları(Türkiye Analizi),(Yayımlanmamış Doktora Tezi),İzmir,1994,s.3 vd., Ersan Öz,Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi sistemi,Gazi Kitabevi,Ankara,2004,s.13-41.

³⁹ Nami Çağan,Vergilendirme Yetkisi,Kazancı Yayınları,İstanbul,1982,s.3 vd..Ayrıca bknz. Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.24.,Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.87,88.

⁴⁰ Arıkan,a.g.t.,s.8.

Vergi kanunlarında belirtilen mali yükümlülüklerin, her yıl çıkarılan Bütçe Kanununun (C) ⁴¹ cetvelinde yer alması , ön izin ilkesi ya da vergilerin seneliği ilkesi denmektedir⁴² ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu durumda kamu alacağı tekemmül etmiş olup,kamu gelirlerinden kamu alacağına geçiş gerçekleşir.Bütçe Kanununda yer alan kamu gelirleri kavramı farazi olup,öngörülme şeklinde ortaya çıkmaktadır.Kamu giderleri için kamu gelirlerine ihtiyaç vardır ki bu Bütçe Hukukunun konusudur. Bütçe kanununun özelliğinden kaynaklanan kamu hizmeti için kamu giderlerin gerçekleşmesi gerekir; kamu giderleri ise öngörülme biçiminde kamu gelirleri kaleminde belirtilir⁴³.

Kısaca vergilendirme süreci olarak adlandırabileceğimiz bu seyirden önce a priori nitelikteki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Önkoşulların gerçekleşme durumu söz konusu değilse vergilendirme süreci başlamaz. Bazı kaynakların yükümlendirme süreci olarak adlandırdığı hali bir bakıma vergilendirme işlemleri için gerçekleşmesi gereken önkoşullar olarak da adlandırabiliriz.

Vergilendirme süreci olarak adlandırabileceğimiz devletin gelir toplama etkinliğini,T.C. Anayasa'sı⁴⁴ ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun belirlediği yöntemle çerçeveselendirebiliriz. Daha basit şekilde formüle edersek; vergilendirme sürecinin başlangıcı olan tarh işleminin öncülü(a priori) niteliğindeki belli koşulların gerçekleşmesi gerekir. Bunlar;”1)Bir vergi kanununun olması gerekir,2)İçinde bulunulan yıl bütcesinin (C) cetvelinde bu kanuna yer vermiş olmak(ön izin ilkesi) ve 3)Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir”⁴⁵.

⁴¹ “ C cetveli ilgili yılda toplanacak devlet gelirlerinin dayandığı temel hükümleri gösteren cetveldir” Bakınız;Kamil Mutluer,Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik,Bütçe Hukuku,İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları,İstanbul ,2005,s.217.

⁴² Şerafettin Aksoy,Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,Filiz Kitabevi,İstanbul,1996,s.48.

⁴³ Bakınız;Mutluer,Öner ve Kesik,a.g.e.,s.217.

⁴⁴ 2709 sayılı no.lu yasa ile 09.11.1982 tarihli, 17863 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

⁴⁵Gerçek,a.g.e.,s.19. Ayrıca bakınız; Selahattin Tuncer,Vergi Uygulamaları,Okan Yayıncılık,İstanbul1984,s.145.,Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.87.,Onar,a.g.e.,C.III,s.1406.,

“Vergi Usul Kanuna⁴⁶ göre “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”(m.19)Vergiyi doğuran olay verginin sebep unsurunu oluşturur. Vergi işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmüdür (soyut norm);maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır(somut tip).Somut olay soyut norma tümüyle uymuşsa sebep unsuru oluşmuş demektir⁴⁷. İşte tarh işlemi için -ki bu işlem vergi borcunun belirlenmesi anlamına gelmektedir-somut olayın soyut norma uyması gerekir. Maddi sebebin hukuki sebebe uyması,örtüşmesiyle tarh işlemi için uygun zemin yaratılmış olur. Vergilendirme sürecinin önkoşulları olarak nitelenebilecek olaylar gerçekleşirse tarh işlemi için zemin hazırlanmış olur. Bir hukuk normunun uygulama alanı bulması, normda soyut olarak tarif edilmiş olayların, yaşamda somut olarak gerçekleşmesine bağlıdır⁴⁸.

Önkoşulların gerçekleşmesinden sonra “vergini tarh edilebilmesi için ise vergi konusunun, üzerinden vergi hesaplanacak ekonomik birimin, kısmının yani matrahın bilinmesi gerekir”.Matrahın belirlenmesi çeşitli yöntemlere bağlanmıştır.”Vergi alacağının muayyen bir ferde karşı doğması, subjektif bir alacak haline gelmesi, yani ferdi malum ve muayyen bir para alacağının borçlusu haline koyması için araya tarh ve tahakkuk denilen bir idari tasarrufun girmesi gerekir⁴⁹.

Tarh işlemi, “vergi idaresi tarafından vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak miktar olarak tespit eden idari işlem⁵⁰ olarak tanımlayabiliriz.Ya da “tahakkuk tasarrufunun hazırlık kısmını ve safhasını teşkil eder⁵¹. Vergi sistemimiz beyana dayanan tarh esas almış olmasına rağmen çeşitli tarh yöntemleri de mevcuttur^{52 53}.

⁴⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun şekli vergi hukukunun bir parçası olduğuna dair bilgi için; Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.2.

⁴⁷ Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.87.

⁴⁸ y.a.g.e.,s.93.

⁴⁹ Onar,a.g.e.,s.1406.

⁵⁰ Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.89. Ayrıca bakınız;Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.81.

⁵¹ Onar,a.g.e.,s.1406.

⁵² Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.81.

⁵³Tarh çeşitleri şu şekilde olmaktadır;1-Beyannameye dayanan tarh,2-Diğer ücretler üzerinden vergi tarhı,3-Emlak vergisinde yapılan tarh,4-İkmalen vergi tarhı, 5-Resen vergi tarhı,6- Verginin idarece tarhı.Ayrıntılı bilgi için;Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.87-92.

Vergilendirme sürecini oluşturan işlemler; “ *verginin belirlenmesi(tarh) , bildirimi(tebliğ),toplanması(tahsil)aşamalarından(işlemlerinden)*”⁵⁴ oluşmaktadır. Vergilendirme sürecinin tekniğini yani vergi usul hukukunun esaslarını belirlemektedir. Ülkemizde genel olarak idari usul yasası olmasa da Vergi Usul Kanunu, Amme Alacakları Tahsili Usul Kanunu gibi tek tük de olsa idari (vergilendirme) işlemlerinin usul ve şekline dair kanunlar bulunmaktadır.

213 sayılı kanun(VUK) genel bütçeye giren, vergi resim harçlara, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi resim ve harçlara, bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlara uygulanır. Adı geçen kamu gelirlerinin nasıl belirlenip, ortaya çıkışı ve tahsil edilmesini izah eder. Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi resimler Vergi Usul Kanunu’na tabi değildir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin nasıl belirlenip, tahsil edileceği VUK uyarınca yapılacağı belirtilmiştir. Ancak Vergi İcra Hukuku salt vergi ve benzeri mal yükümlülüklerin cebren tahsil sürecini değil ekonomik kamu hukuku⁵⁵ anlayışına paralel olarak artan kamu hizmetlerinden dolayı , devletin tek yanlı parasal yükümlülük koyma hakkından kaynaklanan kamu hizmeti sürdürümünde bulunan kamu ve özel hukuk kişilerinin alacaklarının da cebri tahsil sürecini kapsar. Bunun yanı sıra yürürlükten kalkmamış olan Tahsili Emval kanunu ve özel kanunlarında 6183 sayılı kanuna atıfta bulunulan alacakların da cebren tahsil süreçleri Vergi İcra Hukuku kapsamında değerlendirilir.

*“Günümüzde geçerli olan kapitalist üretim biçimine dayalı toplumsal yapılarda devletin birinci işlevi ‘savunma, asayişin korunması, resmi para sağlanması, ulaşımın örgütlenmesi, yasal kuralların hazırlanması’ gibi geleneksel hizmetlere ek olarak ‘serbest pazarın yaratılması, ölçü standartlarının saptanması, eğitim, sosyal güvenlik, bilimsel araştırma v.s.’ gibi hizmetler şeklinde ortaya çıkar”*⁵⁶. İkinci işlevi: *“Biçimleri ne olursa olsun , üretim ilişkileri daima bir başka üretim biçimlerinin ayrılmaz parçasıdır ve tanımımıza göre , siyasetin bir başka ereği de bu ilişkilerin korunması ve gelişiminin sağlanmasıdır”* ⁵⁷.

⁵⁴ Beyana dayanan tarh yönteminde, tarh ve tahakkuk işlemleri birlikte gerçekleştiği için tebliğ aşamasına gerek kalmamaktadır.Yine tahakkuku tahsile dayalı vergilerde(harç,şerefiye..) ise tahakkuk ile tahsil aşamaları yan yana gerçekleşmiştir.

⁵⁵Turgut Tan,Ekonomik Kamu Hukuku,TODAİE Yayınları No:120,Ankara,1984,s.8 vd.

⁵⁶ Onur Karahanoğulları,Kamu Hizmeti,Turhan Kitabevi,Ankara,2002,s.20.

⁵⁷ Cem Eroğlu,Devlet Nedir,İmge Yayınları,Ankara,1990,s.117.

Üçüncü işlev ise iki işlevin yerine getirilmesi için güçlü olmak durumundadır. İşte bütün bu çok boyutlu artan hizmetlerin sürümünde vergiler veya kamu alacakları devreye girmektedir. Ancak kamusal nitelikli alacakların tahsili ve cebren tahsilinde ise insan hakların saygılı, demokratik,hukuk devleti ilkesi devreye girmektedir.

Modern yönetim teorilerine göre Devlet adını verebileceğimiz kamu otoritesi, en temel hakkı olan vergilendirme yetkisine göre vergilendirme sürecini işletir. Bu sürecin işleyiş usulü bir takım kurallara bağlanmak zorundadır⁵⁸.

II. KAMU ALACAĞI VE VERGİ ALACAĞI

Vergi hukuku yazınında Devletin cebir ile almaya yetkili olduğu alacaklar için kamu alacağı yada vergi alacağı hatta kamu geliri⁵⁹ gibi ibareler kullanılmıştır. Henüz tam netliğe kavuşturulmayan bu gibi kavramlar kapsam alanlarına göre incelenecektir. Kaldı ki tezde, ister kamu alacağı isterse salt vergi alacağı olsun vadesi gelmiş Devlet tarafından cebren istenebilen kamu borçlarının tahsili için ödeme emri çıkarılabilindiğinden;kamu alacağı-vergi alacağı kavramlarını genel –özel kavram açısından incelenecektir.

A.Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Siyaset biliminde devlet adını verebileceğimiz kamu otoritesinin elde ettiği gelirleri, özel hukuktan kaynaklanan ve kamu hukukundan kaynaklanan gelirler olmak üzere ikiye ayırabiliriz.”Devletin piyasa ekonomisi kuralları içinde ve özel hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerden sağlamış olduğu gelirlere özel ekonomi gelirleri adı verilmektedir. Bu gelirlere, mülk ve teşebbüs gelirleri örnek olarak gösterilebilir⁶⁰.Devlet sahip bulunduğu malları kiraya verebilir, bazılarını satabilir. İktisadi teşebbüsler kurabilir⁶¹. Bir de kamu hukukundan kaynaklanan gelirler vardır ki

⁵⁸ Bahtiyar Akyılmaz,İdari İşlemin Yapılış Usulü,Yetkin Yayınları,Ankara,2000,s.17 vd.,Tekin Akıllıoğlu,Yönetim Önünde Savunma Hakları,Ankara,1983,s.2 vd. Ayrıntılı bilgi için;Öz,a.g.e.,s.37-72.

⁵⁹ Karakoç,Kamu alacaklarının...,s.25.

⁶⁰ İl Han Özer,Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulanması,TODAİE Yayınları,Ankara,1979,s.17.

⁶¹ Çelik,a.g.e.,s.24.

bunlara; kamu alacağı denmektedir. Kamu hukukundan kaynaklanan gelirler şu şekilde elde edilir: devlet sahip olduğu egemenlik yetkisine dayanarak(cebir unsurlu) idari işlemler tesis etmek suretiyle ya da cebir unsuru olmadan elde ederek. Cebir unsuru olmadan elde edilen kamu gelirleri istikraz, para işlemleri, mülk ve teşebbüsten kaynaklanan gelirler olarak sıralayıp, geniş anlamda kamu geliri olarak niteleyebiliriz. İşte geniş anlamdaki kamu gelirlerini karşılamayan daha özel bir kamu gelirleri vardır ki; bunlar devletin kamu gücüne dayanarak cebir unsuru ile idari işlemler tesis ederek elde edilir. Bunlar tesis edilen idari işlemler vasıtasıyla (önkoşullar-tarh-tebliğ) tahakkuk eder ve kamu alacağı statüsüne kavuşur⁶².

Kamu alacağı için gerek idare hukuku gerekse vergi hukuku yazınında çok fazla tanım yer almaktadır.”*Amme alacakları , amme idarelerinin vergi resim harçlarla ,para cezaları ,bunların zamları ve diğer karşılıklarından doğan alacaklardır*”⁶³.” *“Amme idarelerinin akitler, haksız fiiller ve haksız iktisaplardan doğan alacakları dışında kalan alacaklar amme alacaklarıdır*”⁶⁴.”*Vergi hukuku ilkelerine uygun olarak kamu alacakları,devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir.*Başka bir ifadeyle *kamu alacakları ,devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik haklarından doğan , ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır*”⁶⁵. Bir kaç taneye indirgeyebildiğimiz tanımlardan farklı şekilde türetilmiş olanları mevcuttur.

“*Kamu alacakları çeşitli vergi kanunlarıyla gösterilmiş alacaklarıdır*”⁶⁶ denilmek suretiyle çıkarılan vergi kanunlarının kamu alacaklarının sınırını belirlediği ifade edilmiştir. Şöyle ki; Vergi İcra Hukukunu düzenleyen 6183 sayılı kanunun 1’inci maddesinde kamu alacakları şöyle tanımlanmaktadır;”*Devlete,vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza takip ve tahkiklerine ait muhakeme masrafı,vergi cezası,para cezası gibi asli,gecikme zammı gibi ferî,amme alacakları ve aynı idarelerin akitten,haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacaklar ile ;bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur./Türk Ceza Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hükümleri mahfuzdur*”. Bunun yanı sıra 6183 sayılı kanunun 2’inci maddesinde çeşitli

⁶² Gerçek,a.g.e.,s.4. Farklı bir görüş için; Karakoç,a.g.e.,s.25.

⁶³ Onar,a.g.e.,s.1647.

⁶⁴ y.a.g.e.,s1647.

⁶⁵ Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.159.

⁶⁶ Özer,a.g.e.,s.29.

kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edilebileceği belirtilmiş olan her türlü alacaklar açısından da 6183 sayılı kanun hükümleri uygulanmaktadır. Bu durumda amme alacakları sınırlayıcı bir şekilde belirtilmeye çalışılırken, sayısı belirsiz bir hal almıştır⁶⁷. İçerik olarak tahdidi olmaya çalışılırken nicelik olarak tadadi bir tutum sergilenmiştir.

Yukarıdaki madde metninden anlaşılacağı gibi:

“Kamu alacağının Devlete, il özel idarelerine ve belediye ait olması gerekir,

Kamu alacaklarının asli, ferî kamu alacakları ve kamu hizmetleri uygulamasından kaynaklanacağı,

Söz konusu kamu alacaklarının takip masrafları açısından da 6183 sayılı kanun gereğince işlem yapılacağı hüküm altına alınmıştır”⁶⁸.

a. Asli Ve Ferî Kamu Alacakları

Bir kamu alacağının asli ya da ferî olup olmadığını

6183 sayılı Yasaya göre (md. 1/2) asli kamu alacakları; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme giderleri, vergi cezaları ve para cezalarından oluşur. *“Bunlar bir taraftan kamu hizmetinin niteliğine ve gereklerine, diğer taraftan cezalar gibi doğrudan doğruya kamu hizmetine ilişkin olmamakla beraber kamu gücüne dayanmaktadır”⁶⁹.*

Asli kamu alacaklarını; kanuni olarak alınan vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile takip masraflarından⁷⁰ doğan alacaklardır. Ferî alacaklar ise *“asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan alacaklardır”⁷¹.* Bunlar:

- 6183 sayılı kanunun 51. maddesindeki gecikme zammı,
- 6183 sayılı kanunun 58. maddesindeki haksız çıkma zammı,
- VUK 371. maddesindeki pişmanlık zammı,
- VUK 112/3. bendeki dava konusu edilen vergi uyuşmazlıklarında kaybedildiği

⁶⁷ Konuyla ilgili görüşler için; Çelik, a.g.e., s.26., Gerçek, a.g.e., s.5.

⁶⁸ Çelik, a.g.e., s.25.

⁶⁹ Onar, a.g.e., s.1650.

⁷⁰ Aksi görüş için; Özham Uluatam ve Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, İmaj Yayınları, Ankara, 1999, s.86.

⁷¹ Gerçek, a.g.e., s.5., Çelik, a.g.e., s.25.

taktirde alınan faizdir.

6183 sayılı kanunun 1inci maddesindeki asli ve ferî kamu alacaklarından bahsedilirken kullanılan “*gibi*” ibaresi alacak çeşitlerini çoğaltmamaktadır.6183 sayılı kanunun 1. maddesi tahdidi niteliktedir^{72 73}.

b.Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Kaynaklanan Alacaklar

Kamu hizmeti kavramı 19.yüzyılda hukuk yazınına girmiştir⁷⁴.İleride amme ve vergi alacakları tahsilinin önemini açıklarken bu kavrama daha ayrıntılı yer verileceği için şimdilik sadece amme alacaklarının kaynaklarından biri olarak incelenecektir. Kamu hizmeti,devlet yada diğerk kamu kişileri tarafından yada bunların gözetimi ve denetimi altında,genel ve ortak gereksinimleri karşılamak , kamu yararını yada çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir⁷⁵.Ancak sözkonusu tanım geniş anlamda kamu hizmeti olup dar anlamda kamu hizmeti kavramı daha farklıdır.Dar anlamda kamu hizmetini şu şekilde tanımlayabiliriz-ki konumuzun sınırlarını çizen 6183 sayılı Kanun da aynı görüştedir);Devlete ,il özel idarelerine ve belediyelere ait kamu hukukuna özgü prosedür çerçevesinde ve bu hukuktan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak gösterdiği faaliyetlerle yaptığı hizmetlere denmektedir⁷⁶. Kısacası kamu gücü ile donatılmış otoriteler(Devlet,il özel idaresi,belediyeler) tarafından kamu hizmetlerinin

⁷²Aynı görüş için; Mehmet Akmansu,Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları,Örnek Matbaası,Ankara,1954,s.47-48.,Çelik,a.g.e.,s.26.,Gerçek,a.g.e.,s.33.

⁷³Aksi görüş için;Karakoç,a.g.e.,s.33.”Kanunda asli kamu alacakları sayılırken”...gibi” sözcüğüne yer verilmektedir.”Gibi” sözcüğünün kullanılması,asli kamu alacaklarının çeşitlerinin sayılarak belirtilmesi(tadadi) anlamına gelmektedir.Bu itibarla vergi benzeri mali yükümler ile vergi,resim ve harçların aynı nitelikli zamlarının kamu alacağı sayılmalarına engel olmadığı düşünülebilir.Ancak adları sayılmayan fakat mali yükümlerden doğan kamu alacakları , kamu icra hukuku bakımından özel kanunlarında yollama yapılması halinde kamu alacağı sayılmakta ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a göre tahsil edilmektedir.”

⁷⁴ İsmet Girtili,Tayfun Akgüner ve Pertev Bilgen,İdare Hukuku,Filiz Kitabevi,İstanbul,1979,s.72.

⁷⁵ E.1994/71,K.1995/23,T.23.6.1995;R.G.T.20.3.1996/Sy.22586.

⁷⁶ Aynı görüş için ; Akmansu,a.g.e.,s.48.,Karakoç,a.g.e.,s.27.

uygulanmasından doğan alacaklar da kamu alacağı kapsamına girmektedir.Haksız fiilden,haksız iktisaptan ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar bu kapsamın dışında kalmaktadır.Kamu hizmetlerinden doğan alacaklarda sadece istisnalar belirtilmiştir.

Haksız fiil,özel akit ve sebepsiz zenginleşme adı verilen hukuk olgularının neden kamu hizmeti kavramına girmediğini hukuki tekemmül yapılarından ve yarattıkları dışsal etkiden anlaşılabilir.Ancak her ne kadar istisnaların belirtilmesi suretiyle kamu hizmetinden kaynaklanan alacaklar belirtmeye çalışılsa da kamu alacağı kavramı, hacim olarak genişlemeye çok müsaittir.Kamu hukukunun ekonomik mahiyet kazanmasından dolayı kamu hizmeti sunumu salt kamu tüzel kişilerine özgülenememektedir.

“Kanunun bu usulü izlemesindeki neden,kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklar,Devletin,il özel idarelerinin ve belediyelerin,medeni hukuk ve ticaret hukuku alanına giren akitlere ilişkindir.Bu tür akitlerde idare , kamu kudretini kullanmaksızın fertler gibi hareket ettiğinden,bunlardan doğan alacakları kamu alacağı saymak olanaksızdır.Örneğin kira sözleşmeleri ,2490 sayılı Kanuna göre yapılan okul,lojman inşaatı sözleşmeleri,ihaleye dayalı birer özel hukuk sözleşmeleridir”⁷⁷ .

İcra ve İflas Kanunu⁷⁸ 47.maddesinde devletin bir akitten veya bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür⁷⁹. İstisnalar dışında sayma yolu kullanılmayarak sınırlandırılmayan kamu alacaklarını şu şekilde sıralayabiliriz; “6183 sayılı Yasa’nın uygulamaya girdiği tarihten bugüne kadar Maliye Bakanlığı’na gelen olaylar dolayısıyla kamu hizmeti uygulamasından doğan kamu alacakları kapsamına girdiği tespit edilerek mahalline bildirilen kamu alacakları şunlardır;

- 2510 sayılı İskan Kanun’na ek 105 sayılı Kanun’un 1. maddesinde yazılı nedenlerden dolayı zorunlu iskan tabi tutulan kişilere,aynı Kanun’un 2.maddesi gereğince borçlandırılmak suretiyle verilen ve bu kanun’u kaldıran 81 sayılı Kanun’un 4/3 . maddesi gereğince , Kanun’un uygulama tarihinden itibaren bir yıl içinde aylık eşit taksitlerle iadesi gereken sermayeler.

⁷⁷ Çelik,a.g.e.,s.27.

⁷⁸ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu;2128 no.lu Resmi Gazete’de 19.06.1932 tarihinde yayınlanmıştır.

⁷⁹ Lütfi Duran,İdare Hukuku Ders Notları,İstanbul,1982,s.138.

- 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu'nun 14/8. maddesi gereğince %25 işe giriş keseneği olarak ödenmesi gereken paralar.
- 3293 sayılı Sınai Müesseselerle Sigorta Şirketlerinde Kullanılan Ecnebilere Mukabil Türk Memur ve Mütihazsıs Yetiştirilmesi Hakkında Kanun'un 1.maddesine göre tüm sanayi kuruluşları ile sigorta şirketleri tarafından ödenmesi gereken uzman yetiştirme ücretleri.
- 7126 sayılı Sivil Müdafaa Kanununun 37. maddesi gereğince belediye ve özel idareler bütçesine konulan ödeneği, süresi içinde Sivil Savunma Fonuna yatırmayan ita amiri ve muhasebecilerden aranması gereken ödenekler.
- Kambiyo karşılık fonuna yatırılması gereken kambiyo satış primleri.
- Devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar.
- 'İşletme imtiyazı sahiplerinin taahhüt ettikleri miktarda cevher elde etmemesi (imrar etmemesi) halinde 6309 sayılı Maden Kanunu'nun 116.maddesinin uygulanmasından doğacak olan devlet hakkı⁸⁰"

Kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan alacaklara idari sözleşmeler,imtiyaz sözleşmelerinden doğan tazminat alacakları için 6183 sayılı kanun önem taşımaktadır^{81, 82}. Bunun dışında ithalatta alınan teminat⁸³,akaryakıt istikrar fonu,kanal bağlama ücreti ve kanal temizlik ücreti de kamu hizmetinden kaynaklanan alacaklar olarak kabul edilir.

"Harcamalara katılma payları,kamu gücüne dayanarak,kamu harcamalarının finansmanı açısından ,kamu tesislerinin yapımı,donatımı,genişletilmesi ya da iyileştirilmesi için yapılan harcamalara bu hizmetten yararlananlardan bir katkı olarak alınan paralardır.Belediye Gelirleri Kanunun'da yer alan ,yol harcamalarına katılma payı(B.G.K. m. 86,87,88) bu gelir

⁸⁰ Çelik,a.g.e.,s.28.,Aksi görüş için;Akmansu,a.g.e.,s.47.,Karakoç,a.g.e.,s.35.

⁸¹ Metin Günday,İdare Hukuku,İmaj

Yayınları,Ankara,1998,s.164,165.,Onar,a.g.e.,s.1647.,Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.159.

⁸²Aksi görüş için; Cengiz Ünlü,Açıklamalı-İçtihatlı 6183 sayılı Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,Seçkin Yayınevi,Ankara,1995,s.46-47.Halde yapılan yer tahsis işlemi,idare ve yararlanalar arasında yapılan idari sözleşme niteliği taşıdığından,bu ücretin 6183 sayılı Kanun kapsamı dışında olduğu hk. Dş.9.D.30.4.1986 gün ve E.1985/823,K.1986/1746.

⁸³Turgut Candan,Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu,Maliye ve Hukuk Yayınları,Ankara,1994,s.21.

türünün tipik örnekleridir.Harcamalara katılma payları,belli bir yararlanma karşılığında ödemeleri nedeniyle vergiden ayrılmaktadır.Gerçekten ,vergiler genel olarak kamu harcamalarının karşılığı olması amacıyla tahsil edilirken,harcamalara katılma payları ilgili bayındırlık hizmetlerinden yararlanmış olan taşınmaz maliklerinden alınmaktadır.Başka bir deyişle , bayındırlık hizmetleri nedeniyle değeri artan taşınmazların malikleri ,taşınmazlarına değer artışı sağlayan harcamalara katılma payı ödemektedirler.Bu itibarla,harcamalara katılma payları bir yararlanmanın karşılığı olmaktadır.Oysa,vergilerde kamu hizmetlerinden özel olarak yararlanma sözkonusu değildir.

Anayasa Mahkemesi , harcamalara katılma paylarını,'vergi hukuku açısından hizmetten yararlanacak olan arsa ya da bina sahibince ödenmesi gereken resim benzeri bir mali yükümlülük' olarak nitelendirmektedir.AMK.24.11.1987 tarih ve E.1987/19,K.1987/31 ,8RG.29.03.1988)4081 sayılı Çiftçi Mallarını Koruma Kanununun 15. maddesinde yer alan ödenemeyen koruma bedelleri ile 351 sayılı Yüksek Öğretim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu'nun 16 ve 17. maddelerine göre Kurumdan alınıp fakat daha sonra ödenmeyen kredileri (m.27) kamu hizmeti yapılmasından doğan kamu alacaklarına örnek gösterilebilir"⁸⁴.

c.Takip Giderlerinden Doğan Alacaklar

Asli ,feri ve kamu hizmetlerinden doğan alacakların uygulanması için cebren tahsil sürecinde haciz,ilan,zor kullanma,taşınma,muhafaza,satış gibi işlemlerin yürütümü sırasında harcanan bedele takip giderleri denmektedir.Takip giderleri de 6183 sayılı Kanununa göre tahsil olunurlar.

"Takip giderlerinin takip ve tahsilinde 6183 sayılı Kanundan ayrı bir rejime tabi tutmak ,alacaklı kamu idaresini aynı borçlu hakkında bu defa icra mercilerinde takibe sevk etmek olacaktır ki, bu da mantıklı ve pratik bir çözüm olmaz.Sözü geçen alacaklar,bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre bunların da kamu alacağı

⁸⁴ Karakoç,a.g.e.,s.36-37."Kamu hizmetinden yararlanmanın şekil ve şartlarından doğan alacakların kamu alacağı olduğu ve 6183 sayılı Kanunun 1. maddesinde de kamu hizmetleri tatbikatından doğan alacakların ödeme emriyle borçlusundan talep edilebileceği öngörülmüş bulunduğundan , belediyenin su bedelinin yürürlükte olan tarife esaslarına uygun olarak zamanında ödenmemesi nedeniyle ödeme emriyle istenmesinde yasaya aykırılık yoktur. .Dş.9.D.12.02.1976 gün ve E.1974/843,K.1976/519".

sayılmaları ve asıl alacağın tabi olduğu usule takip ve tahsil edilmeleri yararlı ve zorunludur”⁸⁵.

d.Tahsili Emval Kanunundan Kaynaklanan Alacaklar

Vergi İcra Hukukunun kapsamını 6183 sayılı Kanunun 1. maddesi belirlese de, 2. madde bir anlamda kapsam genişletici niteliktedir⁸⁶. Daha eski tarihli çeşitli kanunlarda belirtilen alacakların Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edilebileceği belirtildiğinden AATUHK’un kabulüyle bu kanunun aracılığıyla tahsil edilebilmektedir. Ancak Bu kanun aracılığıyla bazı alacakların tahsiline imkan tanınması ; bu alacakların kamu alacağı niteliğini kazandığı anlamına gelmemektedir.”*Bu tür uygulamamalar, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun’da kabul edilen cebren tahsil yöntemlerinden yararlanma imkanı tanımaları amacını taşımaktadır. Bu itibarla , bir alacağın, Amme Alacağın Tahsili Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edilebilir olması, bu alacağın kamu icra hukuku kapsamına girdiğini göstermektedir., fakat kamu alacağı niteliği kazandığı anlamına gelmemektedir”⁸⁷.*

Tahsili Emval Kanununa özel kanunlarında atıfta bulunan kanunlar şunlardır;⁸⁸

- 3524 sayılı Kanun’un 3.maddesine göre milli emlak taksit bedelleri,
- 2644 sayılı Tapu Kanunu’nun 19.maddesine göre alınan değer paha bedelleri,
- 873 sayılı Kanun’un 3. maddesine göre askeri teçhizat seferiye bedelleri,
- 2903 sayılı Kanun’un 7. maddesine göre pamuk ıslah bedelleri,
- 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkındaki Kanun’un 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlar,
- 442 sayılı Köy Kanunu’nun 45. maddesine göre yolsuz sarf edilen köy paraları, -
- 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun’un 15. maddesine göre çiftçi mallarının korunma bedeli,
- 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75. maddesi uyarınca rızaen ödenmeyen ecrimisiller^{89 90 91 92},

⁸⁵ Çelik, a.g.e., s.29.

⁸⁶ Karakoç, a.g.e., s.38.

⁸⁷ Candan, a.g.e., s.19., y.a.g.e., s.38.

⁸⁸ Çelik, a.g.e., s.30.

⁸⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.160., Onar, a.g.e., s.1463-1464. Ecrimisil alacakları , devletin sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları olarak kabul edilmektedir.

⁹⁰ Karakoç,a.g.e.,s.39-40.Ecrimisil alacakları kamu alacağı niteliğindedir.Çünkü,ecrimisil alacakları idari işlemlerle tahsil edilmektedir.Nitekim tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsil aşamalarında , kamu borçlusunun karşısında Devlet kamu gücünü kullanarak yer almaktadır.Ayrıca devletin özel mülkiyetinde hüküm ve tasarrufu altında olan yerlerin hiçbir sözleşmeye dayanmaksızın fuzuli işgali nedeniyle doğan bir alacaktır.Kaldı ki ,6183 sayılı Kanunun2. maddesine göre “Muhtelif Kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacak hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur” denmektedir.Danıştay göre “2490 sayılı Kanunun 67.maddesinin ‘fuzuli işgalden dolayı ecrimisil mahkemece taktir olunur.Mukavelenin bitmesinden sonra geçen günlerin icar bedeli muhakemede ahkamı hususiye mevcut ise ,ona göre,yoksa ecrimisil olarak hüküm ve Tahsili Emval Kanununa göre tahsil olunur’ hükmünü amir olmasına ve 6183 sayılı Kanunun 2. maddesinde de muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağına zikredilmiş olunmasına binaen ecrimisilin ödeme emri ile takibine imkan yoktur gerekçesi ile ödeme emrinin iptali yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir.”Dş.7.D. tarihsiz ,E,1960/1097,K.1961/617,;”2490 sayılı Kanunun 67.maddesinin ‘ecrimisil mahkemece hükmolunur ve Tahsili Emval Kanununa göre tahsil olunur’ ifadesiyle Tahsili Emval Kanununa atıfta bulunulmuş olmasına binaen mahkemece hükmolunmuş ecrimisil için tanzim ve tebliğ olunmuş ödeme emrinin yalnızca 6183 sayılı Kanunun 1. maddesi hükmüne istinaden iptaline hükmolunmasında isabet görülmemiştir.”Dş.7.D.tarihsiz E.1962/776,K.1963/2278.Bu durumda ecrimisil alacağını kamu alacağı olarak kabul etmek gerekir.Bütün bunlara ek olarak ,ecrimisil alacaklarının tahakkuk aşamasındaki uyuşmazlıklarına idare ,tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklara da vergi mahkemelerinde bakılması ve bu kararların yolunun da Danıştay mahkemesi olması da ecrimisil alacaklarının da kamu alacağı olması niteliğinde olduğunu göstermektedir.Uyuşmazlık Mahkemesine göre ;”2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ‘nun 75. maddesi uyarınca Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm tasarrufunda bulunan yerlerin haksız işgali nedeniyle idarece ecrimisil taktiri ve istenmesi üzerine açılan davalarla ilgili uyuşmazlıkların idari yargı yerinde görüşülüp çözümlenmesi gerekir.”Uyuşmazlık Mahkemesi ,20.02.1989 gün ve E.1988/2,K.1989/1,(R.G. 15 Nisan 1995-20140)”

⁹¹Edip Şimşek,Amme Alacakları Tahsil Usulu Kanun Şerhi,Alfa Basım Yayım Dağıtım,İstanbul,1996,s.539-542. Danıştay’a göre “Ecrimisilin 6183 sayılı Kanunun 37. maddesine göre ecrimisil hakkında düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda vergi mahkemesi yetkilidir.”Dş.10.D. 22.12.1986 gün ve E.1985/1626,K.1986/2443

⁹² 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre tahakkuk ettirilen ve kesinleşen ecrimisilin süresi içinde ödenmemesi karşısında tahsili amacıyla aynı kanun hükümlerine göre ödeme emri düzenlenmesi mevzuata uygundur.

e.6183 Sayılı Kanun'un Dışında Kalan Kamu Alacakları

Sadece kamu alacaklarını 6183 sayılı Kanun ve Tahsili Emval Kanun'a indirgemek doğru değildir. Bunun dışında kalan kendi kanunlarında 6183 sayılı Kanuna atıfta bulunarak 6183 sayılı Kanun uyarınca toplanabilen kamu alacakları da bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz;

- 2872 sayılı Çevre Kanunu hükümlerine göre kurulan, "Çevre Kirliliği Önleme Fonu" gelirleri,
- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununa göre oluşturulan fonun gelirleri,
- 3182 sayılı Kanun uyarınca fona sağlanan kaynaklar,
- 6326 sayılı Petrol Kanuna göre petrol hakkı sahibinin yerine getirmedeği mali yükümlülükler,
- 1593 sayılı Umumi Hıfsızsihha Kanunu uyarınca kesilen para cezaları,
- 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununda belirtilen koşullara uygulanan para cezaları
- 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanununun 14üncü maddesinde düzenlenen zoralım bedelleri gibi alacaklar bu kanuna göre tahsil olunur.

Bunların yanı sıra tarımsal üretimin daha verimli olabilmesi amacıyla üreticiler ödenen destekleme primlerinin haksız yere ödendiği tespit olduğunda, bu paraların geri alımında yine bu kanun hükümleri uyarınca tahsil edilir⁹³

-506 sayılı Sosyal ve Sigortalar Kanununun 80. maddesine göre süresinde ödenmeyen primler ve öbür alacaklar⁹⁴,

-Yüksek Öğrenim Kurumunun yüksek öğrenim halindeki öğrencilerden aldığı öğrenim ücretlerinin cari hizmet maliyetine öğrenci katkısını ödeme güçlüğü olan öğrencilere Y.K.Y.K.'na ödenmesi gerekmektedir. (YÖK.m.46)

⁹³Mustafa Gülseven,Açıklamaları-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,Seçkin Yayınları,Ankara,1999,s.40.

⁹⁴ "Ancak ,Sosyal Sigortalar Kurumunun alacaklarının tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun un uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların çözümlenmesinde , alacaklı Sigorta Müdürlüğünün bulunduğu İş Mahkemesi yetkilidir(S.S.K. mad. 80)". Gülseven,a.g.e.,s.40." 6183 sayılı Kanun yürürlüğe girmesinden sonra 3917 sayılı Yasanın 1.maddesiyle değişik) 4. fıkrasına göre,Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim alacaklar tahsilinde 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. hükümleri uygulanır".

B.Vergi Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Bir kamu geliri çeşidi olan vergilerle ilgili bir çok tanım yapılmaktadır. Kamu hizmetlerinin 'etkin,etkili,sürekli' ifası için bir kamu alacağı olan vergiler en etkili araçtır.Kamu hizmeti ve kamu mallarının dışsallık özelliğine uygun olarak vergilerin dışsallık özelliği paralellik arz etmektedir.

*"Vergi, kamu etkinliklerinin maliyetini karşılamak amacıyla,ekonomik birimlerden siyasal zorlama ile karşılıksız olarak Devlete fon aktarılmasıdır"*⁹⁵.*"Vergi gelirleri, kamu hizmetlerinin tamamına , fertlerin bu hizmetlerden faydalanma oranlarına bakılmaksızın harcanır"*⁹⁶.*"Vergiler ,aralarında hiçbir ayırım yapılmaksızın , bütün kamu hizmetlerinin karşılığıdır"*⁹⁷.Vergiler bütçe verilerine göre en önemli kamu finansmanı için kaynaktır.Dolayısıyla 'etkin-etkili-düzenli' finans kaynağı için nasıl toplanılacağına dair kurallara ihtiyaç duyulmuştur.Ülkemizde kamu alacaklarının toplanma usulünü 6183 sayılı Kanun düzenlemektedir.6183 sayılı Kanun kamu alacaklarının sınırını,içeriğini, taraflarını,yapılacak işlemleri ve usullerini belirlemektedir.Amme Alacaklarının Usulü Hakkındaki Kanun'da yalnız vergi alacağı değil, diğer kamu alacakları da belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi alacağı kamu alacağı olmakla birlikte daha dar ;sadece vergi adı verilen kamu alacaklarını ifade etmekte olup ,bu konuda değişik görüşler de mevcuttur.

1.Vergi Alacağı Kavramı

*"Türk vergi hukukunda eski deyimle amme alacağı"*⁹⁸ aynı yıl yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu içinde bu kavrama ek olarak vergi alacağı denilen yeni bir kavram daha getirilmiştir.Böylece amme alacağı yanında vergi alacağı denilen ikinci bir kavram daha Türk vergi hukukuna girmiş ve yerleşmiştir"⁹⁹.

⁹⁵ Giritli,Akgüner ve Bilgen;a.g.e.,s.714.

⁹⁶ Özer,a.g.e.,s.26.

⁹⁷ Akif Erginay,Kamu Maliyesi,Ankara,1998,s.18.,Aytaç Eker,Kamu Maliyesi,İzmir,1997,s.13.

⁹⁸ Kamu alacağı ,1950 vergi reformundan önce de mevcut bir kavramdı.

⁹⁹ Tuncer,a.g.e.,s.254.

Vergi alacağı kavramı V.U.K. madde 19'da vergi alacağı "vergi kanunlarının vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır" ifadesi ile belirtilmiştir.Bu durumda bir kamu alacağının vergi alacağı olup olmadığı vergi kanunlarında bulunup bulunmadığına göre anlaşılır.Dolayısıyla vergi alacağının kaynağı ise Anayasadır.

2.Vergi Alacağının Kapsamı

Vergi alacağı kavramını iki açıdan inceleyerek;vergi alacağının kapsamını belirlemiş oluruz. Biri lafzen; diğeri ise amaçsal olarak incelenir.Lafzen incelendiğinde, vergi alacağı tek bir kamu alacağı çeşidi gibi görünmektedir.Dolayısıyla vergi alacağı ve kamu alacağı birbirinden farklı kavramlar olup genel – özel kavram bağıntısına göre incelenebilmektedir.Oysa , tümel olarak bakıldığında vergi alacağı salt bir kamu alacağı çeşidi olmayıp, birkaç tane kamu alacağını barındıran ,genel bir kavram olarak kullanılmaktadır. 1982 Anayasasının 73. maddesinde "vergi ödevi" başlığının bulunması vergi alacağının ,tek bir kamu alacağı çeşidinden ibaret olmayıp;vergi,resim,harç gibi mali yükümlülükleri kapsadığı ortaya çıkmaktadır.VUK madde 1 'da da belirtildiği gibi ilgili hükümlerin yalnız vergi alacağı için değil; harçlar,şerefiyeler gibi diğer kamu alacakları için de uygulanacağı belirtilmiştir.6183 sayılı Kanun vergi,resim,harç gibi asli kamu alacaklarının yanı sıra para cezası,takip masrafı,gecikme zammı,gecikme faizi,haksız çıkma zammı,Tahsili Emval Kanununa ait alacaklar gibi kamu alacaklarını da içermektedir.Dolayısıyla 6183 sayılı Kanundaki kamu alacağı kavramı VUK 'nunda belirtilen vergi,resim,harç gibi vergi ödevinin rızaen yerine getirilmediği durumlarda ortaya çıkan cebren tahsil sürecinden kaynaklanan diğer ikincil alacakları da kapsayan ve Tahsili Emval Kanunu ve diğer kanunlarda 6183 sayılı Kanuna atıfta bulunulmasından dolayı ortaya çıkan genel bir kavramdır.Bir anlamda vergi ödevinin ve diğer kamu alacağı statüsünde bulunan alacakların cebren tahsili sürecinde ortaya çıkmaktadır.Kaldı ki kamu alacakları ile özel alacakları birbirinden ayıran nokta da borcun ifa edilemediği taktirde ortaya çıkan resen yada tarafların iradesiyle yaptırımıdır.

III.KAMU ALACAKLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ,ÖNEMİ VE TAHSİLİ

“Amme alacağı Devletin ve yetkili idarelerin amme kudretinden ve ceza tenfiz hakkından doğan alacaklarıyla vergi,resim,harç gibi amme hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve amme hizmetlerinin aynı vasıtaları olan amme emlakı makamına kaim olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı tekevvün eden alacaklarla idari mukaveleden doğan ve amme hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklar amme alacağıdır”¹⁰⁰.

Devletin bazı alacaklarının özel bazı alacaklarının kamu nitelikli olması sahip oldukları hukuki vasıflarla ilgilidir.Toplumsal menfaat ve kamu yararı borç ilişkilerinden doğan alacak kavramlarına farklılık kazandırmıştır. Bazı alacaklar özel hukuk kurallarına göre takip ve de tahsil olunurken ; bazıları da kamu hukukuna özgü kurallarla takip ve tahsil olur.

“İdarenin kamu alacakları”¹⁰¹ da denilebilen kamu alacakları;kamu hizmetinin kurulması ve işletilmesi için gerekli olan parasal kaynak olarak çok önemli bir yere sahiptir.Dolayısıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili için ayrı bir kanun olup,bu kanun hükümleri devlet gücü ve memuru eliyle tahsil edilir.

A.Kamu Alacaklarının Hukuki Niteliği

*“Kamu alacakları ,devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan,ayrıcılık ve özellik taşıyan alacaklarıdır”¹⁰².*Bu özelliklerinden dolayı kamu alacaklarının köken ,taraf ve hukuki statü itibariyle dayanağı,sınırı,içeriği diğer alacak çeşitlerinden daha farklıdır.Hukukumuzda kamu alacaklarının yasal sınırını 6183 sayılı Kanunun 1. maddesi çizmekte ve içeriğini belirlemektedir.

*“Kamu alacakları ,devletin yüküm veya borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir.Devlet dışında bir kısım kamu otoritelerinin gelirleri de bu kavrama dahildir. Vergi icra hukukunun ilkelerini düzenleyen 6183 sayılı Yasa ‘nın 1.maddesinde kapsam saptarken kamu alacağı kavramını belirlerken aynı zamanda vergi icra hukukunun kapsamı da saptanmış olacaktır”¹⁰³.*Maddede sayılan alacak türlerini tek tek incelemek yerine

¹⁰⁰ Onar,a.g.e.,s.1648.

¹⁰¹ Girtili ,Akgüner ve Bilgen,a.g.e.,s.726.

¹⁰² Tuncer,a.g.e.,s.250.

¹⁰³ Çağan,a.g.e.,s.8.

bazı alacakların kamu alacağı sayılıp sayılmayacağını belirtmekle yetineceğiz.Dolayısıyla kamu alacaklarının hukuki niteliği zora dayanan , devletin idamesi için gerekli olan,kamu hizmetlerinin yürütülmesi gayesi için Anayasa ve kanunlar çerçevesinde toplanan alacaklar olarak tanımlanmıştır¹⁰⁴.

1.Köken Açısından

Kamu alacaklarının tahsili ülkemizin modernleşme sürecine paralel olarak yenilenme eğilimi içindedir.Yasal dayanak açısından Tanzimat Fermanı öncesi ve sonrası olmak üzere kamu alacaklarının tahsili sürecini ikiye ayırabiliriz.Hem kanunilik(yasal dayanak) hem de uygulanacak yaptırımlar açısından yalnız vergiler değil tüm kamu alacaklarının tahsili süreci 1839'dan itibaren gelişme içindedir.Kamu alacaklarının tahsilinde Tanzimat Fermanı öncesi iltizam usulü uygulanırken,1861'de din adamlarının eliyle tahsiline,1865'de hapsen tazyik uygulaması ve isbat aracı olarak makbuz uygulamasına geçilmiştir.1909 yılında Tahsili Emval Kanununu 1954 yılında ise 6183 sayılı Yasa uygulanmaya başlanmıştır.

a.Tahsili Emval Kanunu

Ülkemizdeki yenileşme hareketlerinden olan Tanzimat Fermanı vergilendirmeye dair bir çok hükmü barındırmakta idi.Tanzimat'tan itibaren başlayan kamu alacaklarının tahsili ile ilgili çalışmalar 1909'da bir kanun ile şekle girmiştir.

“5 Ağustos 1909 tarihli Tahsili Emval Kanunu , kamu alacaklarının tahsili için özel ve idari bir tahsil yöntemi getirmiş ve ayrıca bu tür alacakların sürüncemede kalmaması ve hızla tahsil edilebilmesi için borçlulara hapsen tazyik yöntemini getirmiştir”¹⁰⁵ Tahsili Emval Kanunu Meşrutiyetin ilanı ertesi yürürlüğe girmiş ve 45 yıl uygulanmıştır.Ancak modern Cumhuriyetin anlayışı ve kurumlarına ters düşmesinden dolayı(hapsen tazyik) *“Demoklesin Kılıcı”¹⁰⁶* gibi borç tahsilinde sıkıntılara yol açmıştır.Tahsili Emval Kanunu ilk hazırlandığında sınırlı birkaç vergi çeşidini kapsamasına rağmen , zamanın koşullarına göre kapsam genişliğine uğramıştır¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Özer,a.g.e.,s.162.,Tuncer,a.g.e.,s.250.

¹⁰⁵ Tuncer,a.g.e.,s.252.

¹⁰⁶ Tuncer,a.g.e.s.253.

¹⁰⁷ Çelik,a.g.e.,s.34,Gülseven,a.g.e.,s.39.

(1)Tahsili Emval Kanununun Kapsamı

“Emlak ve akar ve arazi vergileri ,hazine namına alınan mukatai zemin ve temettü ,arazi miriye üzerine tarh olunan aşar bedeli işbu kanuna tevfikeyen tahsil olunur” denilmek suretiyle kanunun kapsamı belirtilmektedir.Ancak kapsam genişlemiş,maarif ve teçhizat hisseleri,tezkiye esmanı,emlak ve arazinin tahrir masrafları ve arazi üzerine tarh olunan aşarın tarh ve tertip esas muamelelerinin masraf karışıklıkları ,vergilerin taksitleri.Cumhuriyet döneminde bu vergiler yenileri eklenmiş daha da karışık bir hale gelmiştir¹⁰⁸.

(2) Tahsili Emval Kanununu Tahsilindeki Prensipler

Tahsili Emval Kanununun düzenlenen borçların vadesinde ödenmediği durumlarda iki yol izlenir¹⁰⁹; cebri icra ve hapisle tazyik uygulaması.

Vadesinde ödenmeyen borç için takip, ihtarname tanzimi ve ilanıla başlar.İlan tarihinden itibaren 10 gün içinde borcunu ödemeyenler için haciz kararı alınır ve haciz süreci başlar.İl ve ilçelerde tahsilat komisyonları ,köylerde ise köy ihtiyar heyeti görevlidir¹¹⁰.

Cebri icra yolunun sonuçsuz kalması ancak borçlunun ödeme gücünün olduğu durumlarda hapsen tazyik kurumu devreye girer. Hapsen tazyik için gerekli şartlar şunlardır:

“-Borçlunun borcunu ödemediğinden imtina etmiş olması,

-Cebri icra yoluyla takibin sonuçsuz kalması,

-Borçlunun, borcunu bir defada ödeyebilecek kadar parasının mevcudiyetinin tahakkuku¹¹¹, ihtiyar kurulunun tasdiki ile borcu sabit görülen borçlular bir ay süre ile hapsen tazyik olunur.

¹⁰⁸ Akmansu,a.g.e.,s.335,Özer,a.g.e.,s.127.

¹⁰⁹ Çelik,a.g.e.,s.34,Özer,a.g.e.,s.128.

¹¹⁰ Ayrıntılı bilgi;Gülseven,a.g.e.,s.40.

¹¹¹ Özer,a.g.e.,s.128.

Buraya kadar gördüğümüz Tahsili Emval Kanunu ile takip ve tahsilin bir takım eksik yönleri mevcut olduğundan 6183 sayılı kanunun hazırlanması elzem olmuştur. Tahsili Emval Kanununun bazı eksikliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- “*Kanunun kapsamı ilk hazırlandığı zaman çok sınırlı tespit edilmiş, daha sonra çıkan bir çok kanunda bu kanuna atıfta bulunarak ve merkezi idareden başka özel idarelere ve belediyelere ait bir kısım alacaklar da özel kanunlarda atıfta yapılarak kanunun kapsamı genişletilmiş ve sonuçta dağınık bir mevzuat ortaya çıkmıştır*”¹¹².

- “*Devletten başka ,Özel İdarelere,Belediyelere ait bir kısım alacaklar da ,özel kanunlar suretiyle , bu kanunun şümul sahasına dahil olmuş bulunuyordu*”¹¹³.

- Tahsili Emval Kanununa Cumhuriyet döneminde tahsil zamanaşımı, ihtiyati haciz gibi konularda hükümler konulmuş, tahsil sürecindeki boşlukları gidermek için yürürlüğe giren her vergi kanunu için yeni hükümler konmuştur. Ancak istenilen sonuç alınamamıştır¹¹⁴.

- Ülkemizde hızla gelişen ticari, sosyal, siyasi hareketlenmeye karşı bu kanun yeteri derecede etkin olamamıştır¹¹⁵.

- Cebren icra sürecini modern hukukun tanıdığı bireysel tebligat işlemi yerine ilan tebligat ile başlatmak ; büyük şehir hayatı için oldukça zor bir uygulama olmuştur¹¹⁶.

¹¹² Çelik, a.g.e., s.35.

¹¹³ Özer, a.g.e., s.133.

¹¹⁴ Bütün ek ve değişikliklere rağmen , kamu idarelerinin çeşitli alacaklarının kovuşturma ve tahsilinin Tahsili Emval Kanunundaki hükümlerle gereği gibi sağlanabileceğini iddia etmek mümkün değildir. Ayrıntılı bilgi için; Kemal Aykaç, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1976, s.23., Akmansu, a.g.e., s. 35.

¹¹⁵ Çelik, a.g.e., s.35, Akmansu, a.g.e., s.337, Özer, a.g.e., s.137.

¹¹⁶ Tahsili Emval Kanunu ve eklerinin bir özel kovuşturma sistemi hususundaki kifayetsizliğinden başka , koyduğu ödem ve kovuşturma sistemi bugünkü ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarımızı karşılamaktan da çok uzaktır. Gerçekten , borçlular, kamu alacaklarını ödeme vasıtaları bakımından bugün hemen her memlekette uygulanmakta olan

- Modern hukuk anlayışıyla hiçbir ilgisi olmayan borç için hapis kurumunun terk edilmesi gerekmekte idi.
- İcra ve İflas Kanunundaki süre uzunluğu ,takip sürecinde alacaklının sürekli başvurma durumu(özel hukuktan doğan borçların takip ve tahsilini düzenleyen İcra ve İflas Hukuku irade muhtariyeti ilkesi gereğince takip ve tahsil sürecinin işleme için alacaklının sürekli müdahalesi daha doğrusu başvurusu gerekmektedir) , birçok işlem sonrası Tetkik merci ve mahkemelerin müdahalesi durumu bu tip alacakların tahsilinde bu kanunun uygulanmasını imkansızlaştırmıştır.
- Tahsili Emval Kanunundaki boşluklar çok sonra yürürlüğe girmiş olan İcra ve İflas Kanundaki hükümlerle doldurulmaya çalışılmış ancak hukuki nitelik itibariyle özel hukuktan doğan alacaklarla benzeşmeyen kamu alacakları için uygulandığında sorunlar çıkmıştır¹¹⁷.
- Kamu alacaklarının kaynağındaki borç ilişkisi bir anlamda yurttaşlarla devlet arasındaki bağıttan kaynaklanmaktadır.Demokrasi ve vergi kavramlarının paralellik arzettiği gerçeğinden yola çıkarak ; temsilsiz vergi olmaz ilkesi vergilendirme-kamu alacakları teorisi- kavramını açıklamaktadır.Devlet ile yurttaşı arasındaki kurucu ve daimi bağlarla; kamu hizmetlerinin sürdürümü için gerekli olan

kolaylıklardan mahrum bulunmaktadırlar. Borcunu zamanında ödemeyenler hakkında uygulanan ve talikan ihtar,satış ve hapisle tazyikten ibaret bulunan usul pek geridir.Her borçluya bir ihtarname tebliği yerine bu borçluların isimlerini hep bir arada ve bir cetvel halinde ilan etmek büyük şehirlerde ve geniş ve dağınık mıntikalarda oturan borçluları ikaz bakımından kafi derecede verimli olmamaktadır.Herhangi bir kimsenin talik edilen cetvellerde adını arayıp bulması hem güç hem de ihmal edilen bir iş olmakta , ihbar keyfiyetinden haberi bulunmayan borçlu birden bire çeşitli kovuşturmalar ve hacizle karşılaşınca huzursuzluk duymaktadır.

¹¹⁷“Halen cari olan tatbikat , özel kanunlardaki tahsil hükümlerinden ve Tahsili Emval Kanunundan çok sonra yürürlüğe girmiş olan İcra ve İflas Kanunu hükümlerinden faydalanılarak devam ettirilmek istenmektedir.Bu maksatla tahsil daireleri , hadiseler çıktıkça bakanlık makamından ve hukuk müşavirliklerinden mukteza istemektedirler”.Akmansu,a.g.e.,s.337.

finans kaynağının oluşturulması Devlete devredilmiştir.Bundan dolayı vergiler(kamu alacakları) yurttaşlardan alınan yetkiyle(bir anlamda toplumsal sözleşme) toplanır.Tahsil süreci için öncelikle kanunsuz vergi olmaz ilkesi hayata geçirilmesi gerekir.Dolayısıyla millettten alınan yetkiyle tesis edilen kamu alacağı ilişkisi için özel bir hukuki rejime ihtiyaç duyulmaktadır.

- Kamu alacaklarının tahsilini sadece borç tahsil süreci olarak değil ; gelişen ekonomik,sosyal,siyasi,hukuki gelişmelere paralel takip ve tahsil sürecinin bir an önce hayata geçirilmesi gerekmektedir.Zira kamu alacaklarının tahsili ile oluşan “ekonomik stabilite,kaynak ve gelir dağılımı sirkülasyonu” hem borçluların kamu alacaklarının ödenmesi sürecinde daimileştirici etkiye sahip olmaktadır.Dolayısıyla insan haklarına saygılı sosyal-hukuk devleti gereğince mükellefleri koruyucu ancak borçlarında etkin tahsili için modern önlemlerin alınması gerekmekte idi¹¹⁸.

b.6183 Sayılı Kanun

“Bir bütçe yılı içinde tahsili zorunlu olan kamu alacaklarının,özel hukuk ilişkilerinden doğan alacıklardan yapı bakımından farklı olması,kamu alacaklarının takip ve tahsilinde genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay , çabuk ve etkili yöntemleri kapsayan özel bir takip sisteminin varlığına ihtiyaç hissettirmiştir”¹¹⁹.

Tahsili Emval Kanununun yetersiz kaldığı,ülkemizin özellikle de Cumhuriyetin ilanı sonrası angaje olduğumuz yeni ekonomik yapı ve gelişmelerden dolayı ortaya çıkan yeni olgulara uygun kamu alacaklarının etkin-etkili-sürekli takip ve tahsili için yeni bir kanuna ihtiyaç duyulmuştur.Osmanlı Yönetiminin son zamanlarından kalan Tahsili

¹¹⁸Bugün kamu alacaklarının tahsil ve kovuşturulmasını sağlayacak bir kanunda , ödeme ve zorla tahsil muamelelerini düzenleyecek çeşitli hükümlerden başka ,kamu alacaklarının rüçhanlığı,af,terkin,ret meseleleri,muvazaaları önleyecek tedbirler,üçüncü kişilerin sorumluluk dereceleri,teminat istemi,mal bildirim,ihtibin geciktirilmesi ve durdurulması,kamu alacağını ödeme ve zorla tahsil ile ilgili suçlar ve cezalar,iflas halinde kamu alacağının kovuşturulması,kamu idarelerinin borçlunun iflasını isteyebilmeleri mümkündür.

¹¹⁹ Akmansu,a.g.e.,s.333.

Emval Kanunu yetersizliğinden dolayı 6183 sayılı Kanun kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir¹²⁰.

6183 sayılı kanun üç kısımdan oluşmakta olup;birinci kısımda kapsamı,terimler,görevliler ve yetkililer belirtilmiş,amme alacaklarının korunması,ödeme ,tehir,tecil ve gecikme zammı gibi temel kavramların düzenlenmesine yer verilmiştir.İkinci kısımda ;cebren takip ve tahsil esasları ,menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı ,iflas ve konkordato gibi hükümler yer verilmiştir.Üçüncü bölümde de zamanaşımı,yasaklar,terkin cezalar ile ilgili kısımlara yer verilmiştir.

6183 sayılı Kanun 1954 yılından beri uygulanmakta olup, çok az maddesi değişmiştir.Ancak kanun, günümüz koşullarına uygun olarak da çeşitli eksiklikleri barındırmaktadır.Özellikle 1982 Anayasa'sı ve sonrası yasa yapma faaliyetlerine(2575¹²¹,2576¹²²,2577¹²³ sayılı Kanunlar) uygun yeniliklere gidilmemiş olması yasanın eksikliklerinden biridir.”*Bir ‘usul=yöntem’ kanunu olan ve aslında ‘Vergi Usul dairelerince kovuşturmalara katılma,konkordato tekliflerini kabul, ve saire gibi bir kovuşturma sistemi kurabilmek için vücudu zaruri olan hükümlerin bulunması şarttır.Kanunu’na ek bir kitap olması gereken ,Amme Alacakları Usulü Hakkındaki Kanun, bir çok yönleri ile geliştirilmeye muhtaçtır*”¹²⁴.

¹²⁰ “Tahsili Emval Kanununun yetersiz kaldığı noktalar göz önüne tutularak hazırlanan Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun Tasarısı 18/11/1952 tarihinde T.B.M.M. Başkanlığına gönderilmiş,27/07/1953 tarihinde kabul edilmiş ve 28/07/1953 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmıştır.Bu kanununun 117. maddesine göre ,6183 sayılı Kanununun 01/01/1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir”.Çelik,a.g.e.,s.36.

¹²¹ Danıştay Kanunu;20.01.1982 tarihinde 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹²² Bölge İdare Mahkemeleri,İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Danıştay Kanunu;20.01.1982 tarihinde 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Görevleri Hakkında Kanun(2576 sayılı kanun);17580 sayılı 20.01.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹²³ İdari Yargılama Usulu Kanunu(2577),17580 sayılı Resmi Gazete’de 20.01.1982 tarihinde yayınlanmıştır.

¹²⁴ Özer,a.g.e.,s.125.

6183 sayılı Kanun işleyiş sürecinde çeşitli ilke ve esasları barındırmak zorundadır. Diğer alacakların tahsilinden farklı olarak kamu alacaklarının tahsili süreci özellik arzeden durumları barındırdığından “kolaylık, ucuzluk, emniyetlilik, süratlilik içinde”¹²⁵ tahsil edilmeleri gerekir. Bu ilke ve esaslar yükümlü ile Devlet arasındaki ilişkinin zedelenmesine engel olacağı gibi, vergi isyanı, vergi reddi gibi durumların ortaya çıkmasını engelleyici işleve de sahip olurlar. Nitekim benzetme yapacak olursak; Laffer eğrisi olarak da bilinen varsayıma (vergi oranlarının yüksekliğiyle ilgili bir varsayımdır) göre vergi tekniğindeki usul-yöntem ve formlardaki tahsilatı artırıcı teknikler belli bir noktaya kadar vergi tahsilatını arttırmakta ancak sınır aşıldığı takdirde tahsilatta gerilemenin başlamasını kaçınılmaz olarak göstermektedir. “Vergilerde, belli bir hudut aşıldığında mükelleflerde çalışma arzusu kalmamakta, işlerin tasfiyesine gidilmekte, vergi kaçakçılığı hızla artmakta, vergi tahsil giderleri yükselmekte, idare-mükellef ilişkileri bozulmakta, kısaca vergilerde elde edilmeğe çalışılan çeşitli gayelerin tam tersi sonuçlar elde edildiği görülmektedir”¹²⁶.

(2)6183 Sayılı Kanunun İlke ve Esasları

Tahsili Emval Kanunun yerine yürürlüğe giren 6183 sayılı Kanun, etkin-seri-etkili işlemesi için daha önceki kanunda olmayan yeni ilke ve esasları benimsemiştir. Kaldı ki cebren tahsil aşamasını bir çok kaynak vergi alacağının güvence altına alınması hükümleri olarak nitelemektedir¹²⁷. Toplumsal çıkarın bireysel çıkarların üstünde tutulması varsayımından hareketle kamu alacaklarının tahsilinde farklı ilkelerin benimsenmesi şarttır¹²⁸. Ancak devlet, kamu hizmetlerinin sürdürümü için parasal kaynağa ihtiyaç duysa da, parasal kaynak için işletilen süreç hukuk devleti ilkesi sınırları dahilinde yapılmalıdır. Tesis edilen işlemler –zira vergilendirme veya yükümlendirme süreci içindeki idarenin dış dünyaya yansıyan irade beyanlarına idari işlem adı verilmektedir¹²⁹ - belli bir şekli ve yöntem çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Bu ilke çerçevesinde bireyin hakları da korunmuş olur. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

¹²⁵ y.a.g.e.,s.135.

¹²⁶ y.a.g.e.,s.4.

¹²⁷ Karakoç,a.g.e.,s.105.,Öncel,a.g.e.,s.154-168.

¹²⁸ Onar,a.g.e.,s.1648.

¹²⁹ Akyılmaz,,a.g.e.,s.23.

- Yüklülere, borcun ödenmesinde her türlü kolaylığın gösterilmesi:

Kamu alacaklarının tahsilinde hem borçluyu zorlamayan hem de alacağın daimi ödenmesini sağlayan hükümlere yer verilmeye çalışılmıştır."Devamlı ve dengeli bir şekilde görülmesi gereken kamu hizmetlerinin karşılığı olan ve her yıl bütçesine maledilmek üzere vaktinde tahsili gereken kamu alacağının uzun müddet mükellefinin zimmetinde bırakılmasına imkan yoktur"¹³⁰. "Aksi halde devlet gelir kaynağını kurutmuş olacaktır"¹³¹. Bunun için;

- Alacağın taksitlere bağlanarak alınması,
- Af ve terkin esaslarının kabulü,
- Ödeme için belli-sabit yerler belirlenmesi,
- Çekle banka havalesiyle PTT aracılığıyla ödeme yöntemlerinin kabulü,
- Alacağın takip ve tahsilinde formalitelerin azaltılması,takip ve tahsil işlemlerini hızlı ve etkin bir duruma getirecek hükümlerin mevzuata dahil edilmesi,
- Vergi resim ve harç mükellefiyetleri dolayısıyla kamu idarelerinin gelir kaynaklarını oluşturan mükelleflerden kamu alacağı tahsil edilirken kaynağın kurutulmaması gerekmektedir¹³².

Kökü ünlü iktisatçı Adam Smith'e kadar uzanan bu ilke sayesinde yükümlüler en rahat ve en zahmetsiz bir şekilde kamu borçlarını ödeyebilmektedirler.Aynı vergilerden nakdi vergilere geçişle başlayan kolaylaştırma süreci;posta çeki,banka çeki, banka havalesi,"yükümlü hesabından vergi dairesi hesabına virman yoluyla da ödeme yapılması"¹³³ uygulamalar kabul edilmiştir.

"Her vergi , mükelleften en uygun zamanda ve en elverişli koşullar altında tahsil edilmelidir"¹³⁴ ifadesiyle açıklanan bu ilke;zaman,meke ve ödeme kolaylığı sağlamaktadır¹³⁵.

¹³⁰ Özer,a.g.e.,s.136.

¹³¹ Gerçek,a.g.e.,s.30.

¹³² Çelik,a.g.e.,s.37.

¹³³ Gerçek,a.g.e.,s.16.

¹³⁴ y.a.g.e.,s.16.

¹³⁵ Ayrıntılı bilgi için;Gerçek,a.g.e.,s.16.

- Borç için hapis uygulanmaması:

“Borç için hapis,borçluyu iktisadi faaliyetlerinden mahrum bırakılarak , onun iktisadi faaliyetler sonucu elde edeceği kazancı ile borcu ödemesine engel olması itibariyle de makul bir vasıta sayılmamak icabeder”¹³⁶.”Menşeiini Hammurabi Kanunundan İsrail Hukukundan ve eski Yunan ve Roma’dan ve alacaklının borçlusu üzerinde haiz olduğu haklardan alan ve tahsilat işinin mali bir muameleden ziyade haiz bir zabıta işi sayıldığı zamanlarda revaç bulan sisteminden uzaklaşmak lazımdır.Filhakika tarihte borçluluk köleliğe müncer olabilmekteydi.Borçluyu borcu için hapis bunun biraz hafifleşmiş şeklidir.Fakat bu dahi geçen yüz yılın ikinci yarısında bütün Avrupa memleketlerinde kaldırıldı”¹³⁷ .

- Alacakların tahsilinde modern güvence yöntemlerine başvurmaları:

“Vergi alacağının güvence altına alınması ilkesi gereği,mükelleflerin vergi borçlarından kurtulma yollarının mümkün olduğunca kapatılmasına ve ödenmeyen vergilerin en az formalite ile, hızlı ve kolay bir şekilde cebren tahsilinde çalışılmaktadır.Bunun gerçekleşmesi için , öncelikle kamu alacaklarının tahsilatında izlenecek usul özel kanunla düzenlenmiştir.Ayrıca,vergi alacağını güvence altına alınması için teminat isteme ,ihtiyati haciz,ihtiyati tahakkuk,rüçhan hakkı gibi güvenlik tedbirleri oluşturulmakta ve gerektiğinde alacağının cebren tahsil edilebilmesi için özel icra yolu tespit edilmiştir”¹³⁸ .

Tahsili Emval Kanunundaki borç yüzünden hapsen tazyik müessesesi kaldırılmış,bunu yerine modern tahsil yöntemleri geldiği gibi kamu alacağının tahsilini güvence altına alan yani yöntemler geliştirilmiştir.Ancak bu yöntemlerde ana amaç gelir kaynağını kurutmamak olup ödeme yapacak kesimi güç duruma sokacak önlemleri almaktan kaçınmak gerekmektedir.

Kaldı ki İHAS ¹³⁹4 numaralı protokolün 1inci maddesine göre *“Hiç kimse sözleşmeden doğan yükümlülüğünü yerine getiremediği gerekçesiyle özgürlüğünden mahrum edilemez”*.Kişi özgürlüğü ilkesi salt mekansal anlamda toplumsal hayattan tecrit edilme anlamında (hapis cezası) değil,ifade özgürlüğünden mahrum olma,dernek kurma hakkından mahrum olma,seyahat özgürlüğünden mahrum olma

¹³⁶ Akmansu,a.g.e.,s.35.

¹³⁷ Şimşek,a.g.e.,s.3.

¹³⁸ Gerçek,a.g.e.,s.15.

¹³⁹ Roma,04.12.1950 tarihinde kabul edilen İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek olarak,mülkiyet hakkını düzenleyen 1no.lu protokol 20.03.1952'de imza edilmiş(Paris), k işi özgürlüğüyle ilgili 4 no.lu protokol ise 16.09.1963'de(Strasbourg) imza edilmiştir

gibi pek çok hak ve⁴ özgürlükten olumsuz ve doğrudan yararlanamamayı ifade etmektedir.Kamu alacağı devlet ile yurttaş arasındaki bağıttan kaynaklanmaktadır.Toplumsal sözleşmeden kaynaklanan kamu alacağını talep ve tahsil hakkı , mükellefi hapsen tazyik yetkisi vermemektedir.Ülkemizin taraf olduğu İHAS ve ek protokollere aykırı olan ,sözleşmeden doğan borç için hapsen tazyik uygulaması , hukuk sistemimizde yer almamaktadır.Ancak mal beyanında bulunulmadığı takdirde hapsen tazyik uygulaması mevcuttur¹⁴⁰ .

2.Tarafları Açısından

Cebri icra hukukunun tarafları alacaklı(aktif süje)-borçlu(pasif süje) olmak üzere ikiye ayrılır.Devlet aygıtı, aracı konumdadır.Vergi icra hukukunda ise;terminolojide daha farklı bir dil kullanılarak kamu alacaklısı-kamu borçlusu kavramları kullanılmıştır.Aslında bir alacak –verecek ilişkisinden başka bir şey olmayan vergilendirme sürecinde(çeşitli işlemlerden oluşan bir işlemler serisi olarak niteleyebiliriz) yetki ve yükümlülükler,sorumluluklar kanunlar çerçevesinde düzenlenmiştir.

a.Kamu Borçlusu

“Vergilemeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan ‘vergi borçlusu’ belli miktarda vergiyi ‘vergi alacaklısına’ ödemek zorunda olan kişidir”¹⁴¹.Kanun borçlu kavramını açıklamak yerine ,sayma yolu ile kimlerin kamu borçlusu olduğunu tek tek belirtmiştir.bu konudaki eleştiri için ¹⁴²”Her ne kadar yasa kamu alacağını ödemek zorunda kalacak kişileri gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade etmişse de,tüzel kişiliği olmayan bazı ortaklıkların ya da mal topluluklarının da kamu borçlusu olabilmeleri mümkündür”¹⁴³ .

Kamu borçluları kanunda şu şekilde belirtilmiştir;kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların yasal temsilci veya mirasçılarını,vergi

¹⁴⁰ Monica Macovei,The Right To Liberty And Security Of Person,Human Rights Hand Boks:No:5,s.5-7.

¹⁴¹ Gerçek,a.g.e.,s.59.

¹⁴² Dönmez,a.g.e.,s.36-37.

¹⁴³ Dönmez,a.g.e.,s.36.

mükelleflerini , vergi sorumlusunu , kefil ve yabancı kişi ve kurumlar temsilcilerini ifade eder.

Kanunda vergi sorumlularının kamu borçlusu olduğunu belirttikten sonra tekrar kefil,yasal temsilci,mirasçılarının belirtilmesi gereksizdir¹⁴⁴. "*Bundan dolayı, gerçek kişi kamu borçluları belirlenirken vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve kefillerin belirtilmesi yeterli olacaktır*"¹⁴⁵. Ancak bazı kaynaklar ise asli vergi borçlusu,feri vergi borçlusu ve vergi sorumlusu olarak ayırmaktadır¹⁴⁶.

(1)Gerçek Kişi Kamu Borçluları

Gerçek kişilik ,çocuğun sağ olarak tamamiyle doğduğu anda başlayan ve ölüm ile son bulan kişiliktir(TMK.,md.27).Bu durumda gerçek kişi kamu borçlusu vergi mükellefi,vergi sorumlusu ve kefiledir.

(i) Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi vergi yasalarına göre vergi borlusu durumuna düşen kişidir. Başka bir görüş ise vergi mükelleflerinin asıl vergi borçlusu olduğu yönündedir¹⁴⁷. Bir mükellefiyetten bahsedebilmek için olayın vergi yasasına yani vergiyi doğuran olaya dönüşmesi gerekmektedir."*Vergi yükümlüsü verginin temel öğelerinden biri olup , bunun kim olduğu vergi kanunlarında mutlaka gösterilmesi gerekir*"¹⁴⁸. "*Yükümlülük kanundan doğan bir zorunluluktur.Dolayısıyla kanun hükmünde düzenlenmeyen bir yükümlülük sözkonusu olamaz.Yasadan kaynaklanmayan vergi yükümlülüğü idari işlemle tesis edilemez*"¹⁴⁹.Örnek olarak gelir vergisinin mükellefi, gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratları elde eden gerçek kişilerdir(GVK¹⁵⁰,md.1,2,3).

¹⁴⁴ Çelik,a.g.e.,s.38.

¹⁴⁵ y.a.g.e.,s.38.

¹⁴⁶ Gerçek,a.g.e.,s.61.

¹⁴⁷ y.a.g.e.,s.60.

¹⁴⁸ Sadık Kırbaş,Vergi Hukuku,Siyasal Yayınevi,Ankara,1998,s.78.

¹⁴⁹ Gerçek,a.g.e.,s.60.

¹⁵⁰ Gelir Vergisi Kanunu,193 no.lu kanun 06.01.1961 tarihinde 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Mükellefiyet yasadaki kaynaklandığı yani kamu gücü ile tesis edildiğinden (idari işlem) kanunda belirtilen istisnalar hariç sözleşmelerle bertaraf edilemez.(VUK m.8/3)Kaldı ki B.K. m.20 'de de belirtildiği gibi kanuna aykırı sözleşme yapılamayacağından, vergi dairelerini bağlamayan sözleşmeler adli makamları da bağlamamaktadır¹⁵¹.

Vergi mükellefiyetini bir usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu düzenlemektedir. Kanunun ilgili maddeleri 81 ve 8; vergi mükellefiyetini düzenlemektedir. Buna göre madde 8'a göre vergi mükellefi olmak için fiil ehliyeti şart olmayıp, reşit olmayan veya mahcur veya kısıtlı bir kimse mükellef olabilmektedir. Vergiyi doğuran olay yasak edilmiş olsa bile vergi mükellefi olmak konusunda bir tereddüt olamaz.Zira vergi dışı kazancın kalmaması konusunda çağdaş maliyede bir yaklaşım olduğundan ,kanunla düzenlenmemiş yada yasak edilmiş olsa bile kazanç vergilendirilmektedir.Dolayısıyla da vergi mükellefiyeti tesis edilmektedir¹⁵².

(ii) Vergi Sorumluları

Vergi sorumlusu VUK madde8/2'ye göre verginin ödenmesinde alacaklar vergi dairesine karşı vergiyi ödemekle yükümlü olan kişidir.Ancak vergi sorumlularının maddi yükümlülüklerinin yanı sıra şekli yükümlülükleri de vardır. *“Sorumlular ferî nitelikte kamu borçlularıdır.Kendi kasıt ve ihmalleri sonucu görevlerini yerine getirmediikleri durumda ve vergi borcu asıl mükelleften alınmadığı takdirde sorumlulara başvurabilirler”*¹⁵³.

*“Vergi sorumlusu , mükellef ile kamu alacaklısı arasındaki alacak borç ilişkisinde üçüncü kişi konumundadır.Vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellefin ekonomik değerlerinden vergi keserek ,mükellef adına ödeme yapar.Vergiyi doğuran olay ile vergi sorumlusu arasında doğrudan bir ilişki yoktur, ancak vergiyi doğuran olay sorumluluğun başlamasına yol açar”*¹⁵⁴.

¹⁵¹ Aynı görüş için;Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.73.,Gerçek,a.g.e.,s.60.

¹⁵² Mehmet Tosuner,Zeynep Arıkan ve A.Burçin Yereli,Türk Vergi Sistemi, İzmir, 2004, s.14.,Rifat Fevzi Ortaç,Gelir Vergisinin Üniter Yapısı,Ankara,2000,s.24 vd.

¹⁵³ Aynı görüş için; Gerçek,a.g.e.,63.

¹⁵⁴ Kırbaş,a.g.e.,s.78.

(iii) Kefil

6183 sayılı Kanuna göre kefil ,kamu borcundan dolayı alacaklı kamu idaresine ödenmesini garanti ederek borcu altına giren kişidir.”*Kamu borlusunu adi kefil olarak.*Çünkü 6183 sayılı Kanununun 11. maddesinde kamu borcuna karşılık teminat sağlayamayan kamu borçlularının muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilecekleri belirtilmiştir¹⁵⁵.6183 sayılı Kanununun 57’inci maddesine göre kefiller diğer kamu borçlularıyla aynı usullere tabi tutulur.

(2) Gerçek ve Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları

Gerek V.U.K. gerekse A.A.T.U.H.K. bir usul yasası olduklarından vergi yada kamu borçlarının tahsilinde teknik süreci belirtmektedirler.Ancak ülkemizdeki usul yasalarının az ve olanların da yetersiz olmasından dolayı sözkonusu kanun maddelerinde eksiklikler olmaktadır.Üst başlıkta incelediğimiz vergi borçlularındaki tekrar ifadeler gibi(mükellef,sorumlu,kefil olarak belirttikten sonra tekrar vergi sorumlusu olan kanuni temsilci,şirket temsilcilerini açıklamak gibi) vergi mükelleflerinde gerçek ve tüzel kişilerin olduğu VUK m.8’de ifade edildiği halde,tekrar ifadelerle gereksiz yere uzatılmaktadır.

Ancak V.U.K madde 8’de belirtilen ifadeler bağlı kalırsak lafzi yorum yapmış oluruz.Vergi hukukunda yorum çeşitlerinden biri de amaçsal yorumdur¹⁵⁶.Amaçsal yorumla kanun maddelerinin daha işlevsel bir şekilde inceleneceği açıktır¹⁵⁷.”*Amaçsal yorum metodu kullanıldığı takdirde, tüzel kişiliği ve gerçek kişiliği olmayan Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarına , Gayrimenkul Kıymetler Yatırım Fonlarına ve adi şirketlere kamu borçlusunu sıfatı verilebilmektedir*”¹⁵⁸. Ayrıca bazı kanun hükümlerinde tüzel kişiliğe haiz

¹⁵⁵ Çelik,a.g.e.,s.40.

¹⁵⁶ Nevzat Saygılıoğlu,Vergi Hukukunda Yorum,MGB.APK. Kurulu Başkanlığı YAYIN No:1987/288,Ankara,1987,s.62 vd.

¹⁵⁷ Aynı görüş için;Çelik,a.g.e.,s.41.

¹⁵⁸ y.a.g.e.,s.41.

olmayan bazı kurum ve kuruluşların da mükellef olabileceği belirtilmiştir.VUK madde 10; vakıf ve cemaatlerin tüzel kişiliği olmamasına rağmen mükellef yada vergi sorumlusu olabileceklerini belirtmektedir.KVK¹⁵⁹ madde1'de ise cemaatlere vakıf statüsü verilerek lafzi yorumla kanun hükmü anlaşılabilir¹⁶⁰.

Tüzel kişi kamu borçluları , özel hukuk tüzel kişisi ve kamu tüzel kişisi olarak ikiye ayrılır.Bunların tabi oldukları kurallar, bağlı oldukları hukuk dalına göre belirlenir.Ancak tez konusu gereği ,özel hukuk tüzel kişileri kamu borçlusu olmaktadır.

Özel hukuk tüzel kişileri, ticaret şirketleridir. Ticaret şirketleri,kolektif,adi komandit,sermayesi paylara bölünmüş komandit,limited,anonim e kooperatif olarak adlandırılırlar.Ödeme emri , tüzel kişiliğe çıkarılıp,şirket ödeme yapamadığı takdirde,ortaklar şirketin kamu borcundan dolayı sınırsız ve müteselsilen sorumludur.

b. Kamu Alacaklısı

Devlet ile yurttaş arasındaki hukuki bağın iki tarafı olduğunu önceki bölümlerde belirtmiştik.Aktif tarafını oluşturan vergi alacaklısı yeni vergiler koyma yetkisine sahip olduğu gibi,değiştirme kaldırma ve toplama(tahsil) yetkisine de sahiptir.Vergileme adını vereceğimiz ilişkide bu yetkiyi kullanan devlet organına alacaklı kamu idaresi,tahsil aşamasında(rızaen veya cebren) yetkili devlet organına tahsil dairesi denmektedir.Bağlı yetkiyle devlet özgülenmiş kamu alacağı koyma,kaldırma,talep etme yetkisi alacaklı kamu idarelerine verilmiştir.Alacaklı kamu idareleri 6183 sayılı Kanun'un 3.maddesi uyarınca devleti,il özel idarelerini ve belediyeleri kapsamaktadır. *"Kanundaki amme idaresi terimi devleti,il özel idarelerini,belediyeleri ve özel yasalarında Tahsili Emval Kanunu ve başka kanunlar ile 6183 sayılı Kanuna yollamada bulunarak alacağını tahsil edecek olan kurumları ifade eder"*¹⁶¹.Bu durumda köy tüzel kişileri kamu alacaklısı sıfatına sahip değildir.

¹⁵⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu,5422 sayılı kanun,7229 sayılı Resmi Gazete'de 10.06.1949 tarihinde yayınlanmıştır.

¹⁶⁰ Aynı görüş için; Kırbaş,a.g.e.,s.77.,Gerçek,a.g.e.,s.60.

¹⁶¹ Gülseven,a.g.e.,s.45.

Devletin,il özel idaresinin ve belediyelerin kamusal nitelikli alacaklarının tahsili ,tahsil daireleri tarafından yürütülür.Tahsil dairelerini alacaklı kamu idaresinin 6183 sayılı Kanunu uygulamakla görevli servisi,memurları olarak nitelendirilmiştir.Tahsil dairesi olmak 6183 sayılı Kanunu uygulamakla bir anlamda eş değerdedir.

“Tahsil daireleri,maliye örgütündeki vergi dairelerini,belediye şubelerini,il özel idare teşkilatı olan yerlerde il özel idare tahsil şubelerini,teşkilat olmayan yerlerde il özel idare memur ve tahsildarlıklarını ifade eder”¹⁶².

Bağlı yetkiyle kamu alacaklarının tahsili , tahsil daireleri aracılığıyla yapılır.(6183 sayılı Kanunun m.5/1) Ancak bazı durumlarda tahsil süreci niyabeten yürütülür.Bunun şu şartların gerçekleşmesi gerekmektedir;birincisi,borçlunun ikametgahı yada borçlunun malları yetkili alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerde olmamalıdır.İkincisi ise yetkide ve usulde paralellik ilkesi gereğince temsile yetkili kılınan tahsil dairesinin aynı kamu idaresine ait tahsil dairesi olması gereğidir(6183 sayılı Kanun m.5/2).

“Borçlunun veya malının bulunduğu ildeki tahsil dairesinin harekete geçebilmesi için , alacaklı tahsil dairesinin ,durumu,borçlunun veya mallarının bulunduğu ildeki aynı kamu idaresine ait tahsil dairesine bildirmesi ve takibe konu olan alacak için düzenlediği evrakı göndermesi gerekir.Kendisine bu şekilde başvuru tahsil dairesi, gönderilen evrak üzerine takibat yaparak kamu alacağını tahsil eder”¹⁶³.

3.Hukuki Statü Açısından

Kamu alacaklarıyla ilgili bilgi daha önceki bölümlerde özel hukuktan kaynaklan alacaklar ve kamu alacakları arasındaki farklar açısından incelendiğinden bu

¹⁶² Çelik,a.g.e.,s.43.

¹⁶³ Aykaç, a.g.e.,s.54.Ancak konuyla ilgili farklı görüşler mevcuttur. Hüseyin Bayraklı Vergi İcra Hukuku,AKÜ Yayınları,Afyon ,2001,s.19-28.,Yılmaz Özbalcı,Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,Oluş Yayıncılık,Ankara,2006,95-97.Vergi icra hukukunun konusu dar anlamda vergi borcu değil,6183 sayılı Yasanın dahilindeki alacaklardır .Dolayısıyla kamu alacağı niteliğindeki alacakların, hak ve talep sahipleri salt devlet,il özel idaresi ve belediyeler değildir.Zira kanundaki böylesi dar yorumlama uygulamada bir çok problemi beraberinde getirmektedir.

bölümde sadece kamu alacaklarının hukuki statüsüyle ilgili bilgi verilecektir. Kamu alacakları hukuki statü açısından özel hukuktan kaynaklanan alacaklardan daha farklı bir yerdedir. Ayrıca kamu alacakları kavramı gelişme ve genişleme halindedir. Gelişen ekonomik ilişkiler ve buna mukabil devletin artan ekonomik kolluk faaliyetleri kamu hizmeti ve kamu alacakları kavramını genişletmektedir. *"Bu yüzden , gerek yürürlükteki hukuk açısından , gerekse akademik yönden bütün unsurları eksiksiz bir şekilde içeren ve kavrama yabancı hususları dışarıda bırakan bir tanım vermekte güçlükler vardır"*¹⁶⁴.

Vergi hukuk yazınında kamu alacaklarının hukuki statüsü hakkında bilgi verilirken , özel hukuktan doğan alacaklar ile farkları üzerinde durulmaktadır¹⁶⁵. *" Kamu alacakları özel alacaklardan farklı statüye tabidirler. Bu değişik statü, idare hukuku ile özel hukuk arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır"*¹⁶⁶.

Özel hukuk irade muhtariyeti ilkesini esas alarak (kamu ahlakına ve adabına mugayir olmamak, kamu düzenine aykırı olmamak koşuluyla) hukuki ilişkileri düzenler. Kamu hukukunda ise ayırıcı nokta kamu yararadır. *"Özel hukuk, eşit hukuki ilişkiler, eşit hak ve yetkiler esasına dayanır ve konusunda eşit hak ve çıkar sahipleri arasındaki ilişkiler oluşturur. İdare hukukunda ise, genel çıkarlar özel çıkarların üstünde tutulur ve genel çıkarların ona uyması ilkesinden hareket edilir. İdare hukukunda konu, genel çıkarı koruyan kamu otoritesi ile özel çıkar sahipleri arasındaki ilişkidir. Ayrıca , özel hukukta hukuki durumları yaratan , değiştiren ve kaldıran irade beyanları iki taraflı , başka bir ifade ile akit şeklinde olduğu halde , idare hukukunda esas , tek taraflı irade beyanları tek taraflı tasarruflardır"*¹⁶⁷.

Kamu alacakları , kamu idaresine ait kavramlar olarak kabul edildiğinden genel çıkarlar özel çıkarlardan üstün tutulabilir. İdare kamu yararı için kamu alacağına konu olan eşyayı cebir altına alabilir. Cebir altına alınırken gereken güç ve yetkilerle donanabilir.

¹⁶⁴ Dönmez, a.g.e., s.34.

¹⁶⁵ Ayrıntılı bilgi için; Bayraklı, a.g.e., s.15., Gerçek, a.g.e., s.45-54.

¹⁶⁶ Çelik, a.g.e., s.44.

¹⁶⁷ y, a.g.e., s.45.

“İdare kamu otoritesinden doğan yetkileri, tek taraflı icrai karar almak ve resen hareket etmektedir. Tek taraflı icrai karar alındığında , bu karar uygulanacağı kişinin rızasına bakılmaksızın yürütülmesi zorunlu hale gelir. Resen hareket yetkisi ise , idarenin kendisi tarafından ,hiçbir aracı organ veya gücün yardımına ihtiyaç olmaksızın, icrai kararın yerine getirmesi sonucunu yaratır”¹⁶⁸. İdarenin bu yetkileri ,kamu alacaklarının tahsilinde sahip olduğu en önemli ayrıcalıktır. Ancak , idare bu ayrıcalıkları sadece kamu hizmetlerinin görülmesi ve genel çıkarların sağlanması amacıyla kullanmak zorundadır”¹⁶⁹.

B.Kamu Alacaklarının Önemi

Kamu alacaklarının tanımı ve kapsamını “olan hukuk” bağlamında değerlendirdikten sonra, kamu alacaklarının önem sorunu ortaya çıkmaktadır. Kamu alacaklarının niceliği, “kamu” kavramının niteliğinin kompleksleşmesiyle paralellik göstermektedir. Kamu kavramının anlam ve önemi arttıkça , devletin ekonomik hayata müdahalesi artmakta ekonomik kolluk adını verebileceğimiz hizmetlerin artışı gerçekleşmektedir¹⁷⁰

¹⁶⁸ y,a.g.e.,s.45.

¹⁶⁹ Onar,a.g.e.,s.104.

¹⁷⁰ Özer,a.g.e.,s.104. Başka görüş için;Frederic Hayek , Türkiye İş Bankası Yayınları,C.I,1995,s.204-206.'idare hukuku', bundan başka, 'kişiler ve mülkiyet üzerindeki idari güçleri', âdil davranış kurallarından oluşmayan fakat muayyen önceden görülebilir sonuçları hedefleyen ve bu sebeple ister istemez ayırımı ve takdiri mucip olan idari güçleri tasvir etmek için kullanılır.Hükümetin halka sunduğu hizmetler geliştikçe bu hizmetleri düzenleyen yönetmeliklere duyulan ihtiyaç açıkça ortaya çıkar. Yollardaki ve genel kullanıma açık diğer kamu yerlerindeki davranış bireysel alanların tayin edilmesiyle düzenlenemez, fakat yerindelik mütalaasıyla belirlenmiş kurallar gerektirir.

Kamu alacakları, kamu hizmetleri kavramlarından önce “*kamu*” ve “*kamusallık*” kavramlarının açılımı yapmak gerekir.Kamu kavramı, devlete ait yada ahali,halk,topluluk,toplum,genel,herkese ait anlamını taşımaktadır.”*Kamu ve kamusallık aynı zamanda hem tüm topluma hem de devlete ilişkin olmayı ifade etmektedir.Örneğin ,kamu hukuku devlet faaliyetlerine uygulanan hukuk dalını tanımlar.Kamu düzeni dediğimizde,daha karma bir anlam vardır.Düzenin ne olduğu tanımlayan devlet olmakla birlikte ,düzenin kamusu toplumdur*”¹⁷¹.

Kamu hizmeti aslında kamusallık bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁷².Kamu kavramını salt devletle eşitlediğimiz taktirde günümüzün moderne devlet anayasalarında yer alan “*insan haklarına saygılı,sosyal,demokratik,hukuk devleti*” anlayışına ters bir ortaya çıkarmaktadır.Gelişen sosyal,siyasal,hukuki,ekonomik seyre uygun devletin faaliyetlerinin nitel ve nicel olarak gelişip,genişlemesiyle ‘kamu’ anlayışı ‘kamusal’ anlayışa geçiş yapmıştır.Kamu kavramı çok geniş olarak kullanılmakta olup,günümüzün koşullarında kamusal tabiri kullanılmaktadır.

Devletin gerek kendi örgütlenmesi gerekse toplum ile kurduğu ilişkiyi tanımlayan tüm terimlerde “*kamu*” nitelemesi yer almaktadır. Varolan toplumsal yapılarda , en geniş örgütlenmiş kamusallık biçimi olarak devletin bu sıfatı çekincesiz taşınmasında bir anormallik yoktur.Aksine kamu kavramının ilk anlamının,toplumsallık,genellik anlamının sürekli akılda tutulması,kamusallık nitelemesini çekincesiz üstlenen devlet örgütlenmesinin faaliyetlerinin sorgulanmasında yararlı olacaktır.Kamuyu sadece devletle eşitleyip tüm kavramlarımızı bu şekilde kurarsak demokratikleşmenin temel bir engelle karşılaşacağı açıktır. Ancak kamuyu toplum, halk; kamusallığı topluma aitlik olarak algılar ve devleti de en geniş örgütlenmiş kamusallık olarak kabul edersek,kamusal işlevlerini genişleterek , kamusal işleyişini derinleştirerek devleti demokratikleştirmemiz için bir umut olabilecektir.Kamu

Halka hizmet amacıyla oluşturulan müesseselerin kullanması için temin edilen bu gibi kurallar, (esasen, herkes için aynı olmalarının gerekmesi anlamında) , adaletin gereklerine tabi bulunacak olmalarına rağmen, adaleti hedeflemezler. Hükümetin bu gibi kurallar koymada adil olması gerekmektedir, kurallara itaat edecek bireylerin değil.

¹⁷¹ Karahanoğulları,a.g.e.,s.343.

¹⁷² y.a.g.e.,s.343.

,kamusallaştırılmalıdır.Toplumsallaştığı, genele ait ihtiyaçları ,sorunları üstlendiği oranda, devletin,dayandığı sınıflardan görece özerkliği artmakta ve devlet ,sistemin sınırları içinde demokratikleşmektedir.Kamusal işlevlerini terk ettiği oranda devletin içine kapanacağı ve düzen sağlama kamusal işleviyle sınırlanacağı ve bunun sonucu olarak görece özerkliğinin zayıflayacağı.kamusallığa duyarsızlaşacağı rahatlıkla söylenebilir¹⁷³.

Toplumsal ihtiyaçların karşılanması için üretilen kamusal hizmetlerin artması kamunun(devletin) kamusallaşması sonucunu doğurmaktadır.Ancak kamunun kamusallaşması salt üretimin artmasıyla değil, ayrıca mevcut ihtiyaçların kamusal hizmet haline dönüşmesinde yani karar alma sürecinden , yasama organı tarafından kamusal hizmet sınıfına sokulmasına , hizmetin yürütümüne kadarki sürecin de kamusal olması gerekir.Aksi halde kamu kavramını salt devlet kavramıyla bir tutmuş oluruz ki bu da günümüz "*insan haklarına saygılı,sosyal,hukuk devleti*" anlayışına ters düşmektedir¹⁷⁴.

Günümüzde devletin ekonomik olarak küçülmesi kaçınılmaz olsa da komplike bir yapı arzeden ekonomik,ticari,sosyal, hukuki hayata dolaylı müdahaleler kaçınılmaz olmaktadır.Bu da devletin kamusal hizmet sürümünde bir artışa sebebiyet vermektedir.Ki kamu alacaklarının önemi de bu noktadan itibaren başlamaktadır.

Klasik jandarma devlet anlayışından sonra ortaya çıkan sosyal devlet anlayışı devlet adını verdiğimiz en büyük kamu otoritesinin müdahale alanını ekonomik anlamda genişletmiş ancak hukuki anlamda daraltmıştır.Devlet ,konjonktüre uygun biçimde kamu hizmet tedarikinde kapsam olarak genişlemiş buna karşılık kamu hizmetlerinin sürümünde hukukun çizdiği sınırla dahilinde ve denetiminde kalmak durumundadır.Hal böyle olunca kamu alacaklarının kapsamı da genişlemektedir.

*"Kamu hizmetlerindeki büyümeler,kamu gelirlerinin artışının başlıca nedeni sayılmaktadır.Hemen bütün ülkelerde bütçe harcama rakamlarında görülen artışlar,bu harcamaları karşılayacak finansman kaynaklarında da büyümelere yol açmıştır"*¹⁷⁵.Bu durumda ise devlet vergi ve benzeri kamu alacak kalemlerinin artmasını

¹⁷³ y.a.g.e.,s.344.

¹⁷⁴ y.a.g.e.,s.344.

¹⁷⁵ Özer,a.g.e.,s.3.

sağlamaktadır.”Devletler;kamu harcamaları yapabilmek ve büyüyen bütçelerini karşılayabilmek için,vergi gelirlerine başvurmakta , bu gelirlerin çeşitlerini artırmakta ,nihayet bütçe açıklarını iç ve dış borçlanmalar yapmak suretiyle kapatma yoluna gitmektedir.Her ülkede , devlet masrafları ve bütçesi , mali olayların hareket noktası olarak ortaya çıkmaktadır; bu giderleri karşılamak üzere devletin vergiler koyduğu veya borçlanma yoluna gittiği görülmektedir”¹⁷⁶ .

Kamu alacaklarının artış nedenini salt kamu hizmetlerinin artışına bağlamak yerinde bir saptama değildir. Ancak kamu alacaklarının önemi ,sosyal devlet anlayışının hakim olmasıyla artmaktadır.”Yirminci yüzyıl batı demokrasilerinde ortaya çıkmış olan sosyal devlet veya refah devleti anlayışı ise , devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini meşru ve gerekli görmektedir”¹⁷⁷”Kapitalizmin gelişmesiyle ortaya çıkan modern devletlerin oluşum sürecinde ,devlet ve kamusalılık,kamu hizmeti kavramının yaşadığı dönüşüm ile mevcut kuramların bunu açıklama çabaları yaşanan ikiliği aşamamaktadır.”Tek bir kişinin iktidarı kendinde cisimleştirdiği bir anlayıştan ,genel ve soyut bir kamusalılığın iktidarı kullandığı devlet anlayışına geçilmiştir.Hükümdarda cisimleşen iktidar,devletin tüm örgütüne yayılmış,kişilik dışı ve soyut olarak bulunan kamusal iktidara dönüşmüştür .İkinci temel dönüşüm ise, bu kamusal iktidarın işlevlerinin,kapitalizmin gelişimiyle,salt düzen sağlama hizmetinden ,diğer toplumsal ihtiyaçlara genişlemesidir”¹⁷⁸ .

Bu durumda devleti salt kamu gücü ölçütüyle ifade etmek yetersiz kalmış yeni ölçütlere ihtiyaç duyulmuştur. Kamu hizmetleri denen ölçüt ile devlet kavramı ve faaliyetlerinin hacmi genişlemiş devletin kamusalılık yönü daha çok ortaya çıkmıştır.Kamudan kamusalılığa geçiş aslında jandarma devletten sosyal devlete geçişi ifade etmektedir. Sosyal devlet anlayışı her ne kadar anayasamızda hâkim olsa da; devletin ekonomik hayattan çekilmesi devam etmektedir. Ancak devletin bazı kamusal hizmet ve kamusal üretiminden çekilmesi kamusal hizmetlerde azalmaya sebep olmamış, aksine dünya sermayesine ve taraf olunan siyasi – ekonomik-hukuki bloklara entegrasyondan dolayı çok boyutlu kamusal hizmetlerin ardı arkası kesilmemektedir.Ayrıca entegrasyon süreci kamunun kamusallaşmasını

¹⁷⁶ y,a,g,e.,s.3.

¹⁷⁷ Ergun Özbudun,Türk Anyasa Hukuku,Yetkin Yayınları,Ankara,2003,s.103.

¹⁷⁸ Karahanoğulları,a.g.e.,s.346.

sağladığı gibi ; kamunun işlevlerinde ve hizmet sürümünde de kamusallaşmayı sağlamaktadır.

Kamu hizmeti için net bir tanım yapılmamakla¹⁷⁹ birlikte çeşitli ayrımlar,sınırlandırmalar yapılmıştır.Ancak, günümüzde bu ayrımların bir anlamı kalmamıştır.Zira idarenin faaliyet alanı genişleyerek sosyal devlet anlayışı tüm kurum ve kamusal alana yayılmıştır.Bunu sonucunda da kamusal hizmetler yalnız devlet eliyle değil özel kuruluşlar eliyle de üretilebileceği sonucu çıkmıştır.”*Bugünün hukuk anlayışında , her insani faaliyet ,niteliği ne olursa olsun kamu hizmeti olmaya elverişlidir; yeter ki,başta yasama organı olmak üzere ,siyasal organlar, o faaliyeti kamu hizmeti olarak kabul etsinler*¹⁸⁰. Günümüzde kamu hizmeti nitelemesinin gerçekleşmesi için; gerçekleşmesi zaruri toplumsal bir ihtiyacı olması,gerçekleşmediği takdirde kamu düzeninin sarsılacağı bir toplumsal ihtiyacın olması ve bu ihtiyacın devamlılığı gerekmektedir¹⁸¹.

C.Kamu Alacaklarının Tahsili

01.01.1954'den beri uygulanmakta olan 6183 sayılı Kanun salt vergi alacaklarını değil tüm kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenlemektedir.”Amme alacaklarının tahsili hakkındaki usul idare hukukunda, hususi hukukun icra yolları

¹⁷⁹ Veysel Tuncil,Kamu HİZMETİ,Hukuki İncelemeler

Kütüphanesi,http://www.turkhukuksitesi.com/makale_199.htm,erişim tarihi,14.03.2006,s.1.

¹⁸⁰ Tuncil,a.g.e.d.,s.3.

¹⁸¹Ayrıntılı bilgi için;Onar,a.g.e.,s.1653. Günümüzün kamu hizmeti anlayışına ulaşılmadan önce kamu hizmeti çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur.Organik açıdan kamu hizmeti; “belli bir örgütü belirtmek için kullanılır. Görevi yürütmek için , kamu örgütünü belirtmek için kullanılır.Bir tüzel kişisi tarafından özgülenmiş kamu ajanı ve parasal araçların tümü kamu hizmetini oluşturur.” Giritli,Akgüner ve Bilgen,a.g.e.,s.773.Anayasa madde 70 her Türk'ün kamu hizmetine girme hakkına sahip olduğunu belirtmiştir.Buradaki kamu hizmeti kamu kuruluşunu ifade etmektedir.

Maddi açıdan kamu hizmeti;gerçekleştirilmesinde kamu yararı bulunan,toplumsal ihtiyacı karşılayan etkinlik olarak tanımlanabilir. Ayrıca bakınız;Tuncil,a.g.d.,s.3

Biçimsel açıdan kamu hizmeti ise “bir etkinlik olarak , kullanıldığı yöntemlerin içeriğine göre tanımlanır.Başka bir deyişle , kamu hizmet belli bir hukuksal düzeni ifade eder.”

Giritli,Akgüner ve Bilgen,a.g.e.,s.773.

yerine kaim olmaktadır¹⁸².Alacak,kamu alacağı,alacakların talep ve tahsil usulü,alacaklı gibi giriş niteliğindeki kavramları inceledikten sonra,vergi alacaklarının alınması yani tahsil sürecin inceleyeceğiz.Bu bölüm borcun kendiliğinden mükellef tarafından yada alacaklı idare tarafından alınması yani tahsil sürecini kısaca inceleyecektir.

Kamu borcunun rızasıyla ödenmemesi durumunda cebren tahsil süreci başlamaktadır ki; tez konusu olan ödeme emri devreye girmektedir.Ödeme emri işlemi de vergi borcunun ödenmesi(bu sefer zorla) yani tahsil işlemi hedef almaktadır.

“İdare açısından özel kişilerden farklı olarak , önceden herhangi bir yargı kararı elde etmeden ve alacağının tahsili için icra dairelerine başvurmadan ,İdare ,elinde bulundurduğu kamu gücünü ve kendiliğinden hareket(resen hareket) yetkisini kullanarak, bir kamu alacağını tahsil edebilir”¹⁸³.Kamu alacaklarının tahsil yöntemi üç aşamada olmaktadır;tahakkuk aşaması,tahsil aşaması ve kamu alacaklarının düşmesi¹⁸⁴. ”Genellikle de vergi tahsilatı dar anlamıyla ele alınarak,bir para tutarı ifade edilen vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir şekilde hazineye ödenmesi ve ödenmeyen borcun vergi dairesi tarafından cebren tahsil edilmesini kapsayan bir işlem olarak anlaşılmaktadır”¹⁸⁵.”Vergi tahsilatı , vergileme işleminin son aşamasını oluşturmaktadır”¹⁸⁶.

¹⁸² Onar,a.g.e.,s.1653.

¹⁸³ Giritli,Akgüner ve Bilgen,a.g.e.,s.726.

¹⁸⁴ Konu ile ilgili kaynaklar genel olarak takip usulünü bu şekilde tanımlamaktadırlar.Giritli,Akgüner ve Bilgen,a.g.e.,s.727.,Onar,a.g.e.,s.1653.Ancak bazı kaynaklar tahsil aşamasının tahakkuk aşamasını da kapsadığını belirlemekle birlikte ,böylesi bir yorumun tahakkuku tahsile bağlı vergilerde ortaya çıktığını dolayısıyla zorlam bir yorum olacağını ifade etmektedirler Genellikle de vergi tahsilatı dar anlamıyla ele alınarak,bir para tutarı ifade edilen vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir ödemeyi ifade etmektedir.

¹⁸⁵ Gerçek,a.g.e.,s.8.

¹⁸⁶ Aksoy,a.g.e.,s.216.

1.Vergilendirme İlkeleri

Vergileme anlayışı ve dolayısıyla vergilendirme ilkeleri, dünyada ve ülkemizdeki konjonktüre uygun olarak gelişme göstermektedirler¹⁸⁷. Başta anayasa ve vergi kanunlarının hem sözüne hem de özüne sinen vergileme ilkeleri, vergi tekniği açısından da çok önemli bir yere sahiptir. Vergi tahsilâtının nicel ve nitel artışı vergi tekniğinin doğruluğu, dolayısıyla da vergileme ilkelerinin uygunluğuyla da ilgilidir.

“Vergileme ilkelerinin ortaya konulması, maliye biliminin doğuşu ile başlamıştır. Ancak mali literatürde bunların tartışılması A.Smith tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile yoğunlaşmıştır. Daha sonra A.Wagner , J.B.Say, J.S.Mill,H.Dalton, A.C.Pigou,J.F.Due,W.Gerloff gibi birçok yazar vergileme ilkeleri konusunda çeşitli görüşler ileri sürmüşlerdir.Zamanımızda dahi vergi politikası ve vergi tekniğinin kısmen temelini oluşturan bu ilkeler özellikle F.Neumark ve H.Haller tarafından geliştirilmiş ve bilimsel açıdan gerekçelendirilmiştir”¹⁸⁸.

Bazı vergileme ilkelerinin vergi politikası bazılarının da vergi tekniğiyle ilgili olmaları birbirleri arasındaki uyumsuzluğa neden olabilmektedir. Ancak vergi kanunlarının yapım süreciyle vergileme ilkeleri arasında uyumun olması gerekmektedir. Dolayısıyla her vergileme ilkesinin vergi kanunlarının yapımı aşamasında dikkate alınmayabileceği göz önünde tutulmalıdır¹⁸⁹.

Vergilendirme süreci ve tahsil(rızaen veya cebren) aşaması dikkate alındığında kanunilik, belirlilik, uygunluk, iktisadilik ve verimlilik ilkeleri devreye girmektedir.

Hukuk devleti esasının uzanımı olan kanunilik ilkesi *“birey-devlet ilişkisine dayalı işlemlerin hem kanuni bir dayanağı olduğu hem de, hem de hukuka uygun bulunduğu varsayımını ifade etmek için kullanılan bir terimdir”¹⁹⁰.*

Yüzlerce yıl süren insanlığın hak mücadelesinden sonra gelinen noktada, hukuk devleti ilkesi vergi hukukunda kanunilik olarak ortaya çıkmıştır. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin, halkın temsilcilerinden olan yasama organı

¹⁸⁷ Salih Turhan,Vergi Teorisi ve Politikası,Filiz Kitabevi,İstanbul,1993,s.190.

¹⁸⁸ y.a.g.e.,s.190,191.

¹⁸⁹ Gerçek,a.g.e.,s.25.

¹⁹⁰ Öz,a.g.e.,s.75.

tarafından belirli, açık, kesin, ulaşılabilir, basit olarak düzenlenmesi kanunilik ilkesine uymaktadır. Zira Anayasamızın 2.,10. ve 73. maddeleri doğrudan vergilendirmede kanunilik ilksini vergi ve benzeri mali yükümler için temel dayanak yapmış,125. ve 40/2. maddeleri ise dolaylı olarak kanunilik ilkesine atıfta bulunmuştur. Zira İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına Dair Avrupa Sözleşmesi(İHAS) 5. ve 6. maddeleri hukuk devleti ilkesinin bir diğer sonucu hukuk güvenliği ilkesini garanti altına almışlardır. Gerek iç hukuk normu niteliğindeki İHAM m 5 ve m 6¹⁹¹ gerekse Anayasa 'nın ilgili maddeleri kanunilik ilkesini teminat altına almıştır.

Kanunilik ilkesindeki amacı şu şekilde ifade edebiliriz:

“ - Her türlü mali yükümlülüğün keyfilikten çıkarılarak kanunlara dayandırılması,
- Kanunlara dayandırılan bu mali yükümlülüklerin temel nedeninin Anayasal hüküm olma zorunluluğudur”¹⁹².

“Bir hukuk rejiminde idare, kanunların maksadına ve amacına göre onları uygulamakla görevli olup hiçbir zaman bu maksat ve amaç dışına çıkamaz.Yani idarenin yetkisi , kanunların maksat ve amaçları ile sınırlıdır”¹⁹³.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını kapsamakta olup; vergi borcunun doğumundan muaccel olmasına ve tahsil edilmesine kadarki süreci kapsamaktadır.

Bir diğer ilke ise “belirlilik ilkesidir”. Adam Smith tarafından teorize edilen belirlilik ilkesi;”vergilerin miktarlarının,tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir”¹⁹⁴.Kanunilik ilkesiyle paralel gelişen belirlilik ilkesi, vergilerle ilgili kuralların (vergi tekniğini düzenleyen kuralların) açık, net, anlaşılabilir,erişilebilir olması gerektirmektedir ki vergi idaresi istikrarlı bir şekilde tahsilât yapabilsin.Yasa koyucu tipleştirme yaparken muğlâk,çift anlamlı ifadeleri kullanmaması gerekmektedir¹⁹⁵.

¹⁹¹ Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için;Nuala Mole and Catharina Harby, The Right To a Fair Trial,Human Rights Handbooks,No:3,Germany,2001,s.5 vd.

¹⁹² y.a.g.e.,s.76.

¹⁹³ y.a.g.e.,s.45.AYM.,E.1963/170, K.1963/178, Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.46.

¹⁹⁴ Gerçek,a.g.e.,s.26.

¹⁹⁵Ayrıntılı bilgi için;Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.46.,Öz,a.g.e.,s.52.

*“Kişilerin hukuk güvenliği açısından bu ilkeyi hayata geçirmenin en etkili yolu ödem zamanlarını yasa ile düzenlemektir”*¹⁹⁶.Silahların eşitliği ilkesi salt yargı aşamasında geçerli olmayıp artık devletin her (istisnalar hariç) her eylem ve işleminde geçerli olmaktadır. İHAS m.5 ve6, İdarenin İşlemlerine Karşı Bireyin Korunması Hakkındaki Karar ve Genel İdari Usul Yasa Tasarısı¹⁹⁷ uyarınca idare insan haklarına uygun dolayısıyla hukuka uygun(salt kanuna uygun değil aynı zamanda uygar ulusların kabul ettiği evrensel hukuk ilkeleri),hukuki istikrar sağlayan, belirli- açık ve erişilebilir olmak zorundadır.

Uygunluk ve iktisadilik ilkesi vergilendirme işlemleri için birlikte düşünülmesi gerekir. Mükellef ve hazine için en uygun zamanda en elverişli koşullarda en düşük maliyete mal olması için uygunluk ve iktisadilik ilkeleri birlikte düşünülmelidir. Günümüzde salt yargısal haklarda düşünülmemesi gereken usul ekonomisi ilkesi vergilendirme işlemlerinde de düşünülme zorundadır. Artık mevcut kuramların gelişen, evrim geçiren olgular karşısında yetersiz kaldığı zamanımızda, idari işlemlerin hazırlanış, yapılış ve hukuk dünyasında etki yaratması safhalarında kanunilik, uygunluk, usul ekonomisi,belirlilik ilkeleri göz ardı edilemez.Bu ilkelerin göz ardı edilip işlem tesis edildiğinde ise hak ihlali söz konusu olup , ulusal hatta doğrudan uluslar arası yargı organlarına dahi başvurma imkanı doğmaktadır.

Etkinlik ilkesi kanunilik, uygunluk, belirlilik, iktisadilik ilkeleri vergi tekniğinde tarh, tahakkuk aşamalarında etkili iken; verimlilik ya da etkinlik ilkesi ödenme aşamasına gelmiş vergi ya da kamu alacağıının ne derece etkin ifa edildiğini tespit etmektedir. Bir anlamda vergi tekniğini başarısını ölçen etkinli ilkesi yükümlendirici vergi normlarının ne derece uygun, belirli ve hukuki olduğunun da göstergesidir¹⁹⁸.

2.Vergilendirme İşlemleri

*“Ödenmesi gereken safhaya gelen vergileri mükellef veya onun namına hareket eden üçüncü kişiler tarafından hazineye mal edilmesine tahsilât işlemi denilmektedir”*¹⁹⁹. Ancak

¹⁹⁶ Dönmez,a.g.e.,s.61.

¹⁹⁷ Konuyla ilgili görüşler için;Selami Demirkol ve Zuhale Bereket Baş,İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü,Beta Yayıncılık,İstanbul ,2005,s.196 vd.

¹⁹⁸ Ayrıntılı bilgi için;Gerçek,a.g.e.,s.28.,Özer,a.g.e.,s.7.

¹⁹⁹ Aksoy,a.g.e.,s.57.

tahsilât işlemi öncesi(iradi ya da cebren) vergilendirme ya da yükümlendirme²⁰⁰ sürecinin bilinmesi gerekmektedir.

Vergi hukuku yazınında, “*vergilendirme süreci*”²⁰¹, “*yükümlendirme süreci*”²⁰² ya da “*tahakkuk aşaması ve bu aşamada devam eden ameliyeler*”²⁰³ olarak değişik ibarelerle adlandırılan prosedüre vergilendirme süreci adını vermekteyiz. Tahsil edilebilir bir vergi borcunun olabilmesi için tahakkuk eden bir vergi borcunun oluşması gerekmektedir. Vergilendirme sürecini bir bütün olarak düşünülse de; oluşturan unsurlara vergilendirme işlemleri denilmektedir.

Kamu alacağı, vergi borcunu ya da kamu borcunu doğuran olayın gerçekleşmesi ya da hukuki durumun tekemmülü ile doğar²⁰⁴. “*Doğan alacağın kişiler yönünden belli bir borç haline gelebilmesi tarh işlemi ile olmaktadır. Kamu borcunun tutarını belirten tarh işlemi ya kamu borçlusunun hesaplayıp beyan ettiği ya da idarenin belirlediği matraha dayanmaktadır. Kamu borçlusunun beyanı üzerine kamu borcunun tarihi ile tahakkuku da gerçekleşmekte ve tahsil aşamasına gelinmektedir. Kamu borcunun idare tarafından belirlenmesi halinde, tarh işleminin kamu borçlusuna tebliğ edilmesi gerekmektedir*”²⁰⁵. “*Böylece yükümlü haberdar edilir*”²⁰⁶. Anayasamızın idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk denetimine tabi olduğu çıkarılmasına göre bir idari işlem olan tarh işleminin (vergi/kamu borcunun belirlenmesi) tebliğiyle yükümlendirilen kişinin iradesine bağlı olarak hukuk denetimi yapılabilmektedir²⁰⁷.

²⁰⁰ Karakoç,a.g.e.,s.21.

²⁰¹ Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.87.

²⁰² Karakoç,a.g.e.,s.43.

²⁰³ Onar,a.g.e.,s.1653.,Giritli,Akgüner ve Bilgen,a.g.e.,s.727.

²⁰⁴ Burada kamu alacağı ve vergi borcunun ayrı ayrı kullanılmasının amacı; ister kamu alacağı isterse vergi alacağı olsun devletin egemenlik yetkisine dayanarak kamu hizmeti tedarik amacıyla topladığı gelirlerin toplanması esas amaçtır.(tahsil süreçleri ve öncesi süreçler aynıdır).Zira Anayasamızda devletin toplamaya yetkili olduğu gelirin ödenmesi yükümlülüğüne vergi borcu denmektedir.

²⁰⁵ Karakoç,a.g.e.,s.44.

²⁰⁶ Dönmez,a.g.e.,s.60.

²⁰⁷ Ancak tarh işlemine karşı dava yolunun mümkün olabilmesi için; belirli sayıdaki tarh işleminden olması gerekmektedir.Kural olarak beyana dayalı tarh işlemine karşı dava açılmasa da(ihtirazi kayıtle verilmiş beyana dayalı tarh işlemine karşı dava açılır) resen ve ikmalen tarh işlemine karşı dava açılır. Ayrıntılı bilgi için; Tosuner ve Ariakn,a.g.e.,83.,Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.191.Tarh işlemi için ayrıca;

Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmek imkanı saklı olup (İYUK m.7);dava açılmayıp 30 günün geçmesi ve kesinleşmesi beklenebilir.Tebliğ VUK m.21'e göre vergilendirmeyi ilgilendiren mükellef yada ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.İdari işlem kuramına göre idarenin tebliğ tasarrufu, uygulama işlemi olarak kabul edilmektedir²⁰⁸.

Tebliğ edilen vergi borcu ve cezasına karşı vergi mahkemesinde itiraz(dava yolu) edilmez veya uzlaşma talebinde bulunulmazsa tahakkuk aşamasına gelir."Tahakkuk işlemi verginin ödenecek safhaya gelmesinde en son yapılan işlemdir"²⁰⁹.

VUK m.22'ye göre tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken sahadır."Bu aşama belli bir dava açma süresinin geçirilmesi ile ya da yargı organının açılan davayı red kararı üzerine gerçekleşir"²¹⁰. Ancak tahakkuk kavramıyla ilgili doktrinde tartışmalar mevcuttur. Kanun koyucu tahakkuk ile ilgili maddeyi hazırlarken tarh ardından tebliğ sonrası akabinde gelen aşama olarak ifade etmiştir. Oysa ihtilafli vergi yargıya taşınmaktadır. Ancak yargı kararları sonrası (Danıştay) kesin hale gelmektedir²¹¹.

Tahakkuk kavramıyla ilgili vergilendirme süreci bölümünde beyana göre yapılan tarhiyat, tahakkuku tahsile bağlı vergilerle ilgili bilgi verilmiştir. İkmalen ya da resen yapılan tarhiyatta verginin mükellefe tebliğinden itibaren 30 günlük süre Vergi Mahkemesine başvuru süresinin sona ermesi ile vergi kesinleşir. Eğer itiraz olduğu takdirde tahakkuk, ancak Vergi Mahkemesi kararından sonra mümkün olmaktadır.Danıştay aşaması beklenmemektedir²¹².

Tuncer,a.g.e.s.145.,Aksoy,a.g.e.,s.53.,Onar,a.g.e.,s.1405,Nurettin
Hukuku,Yaklaşım Yayınları,Ankara,2002,s.59-79.

²⁰⁸ Öncel,Kumrulu ve ağan,a.g.e.,s.104.

²⁰⁹Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.107.,Tuncer.a.g.e.,s.147. Aksi görüş için;
Karakoç,a.g.e.,s.105.,Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.105.

²¹⁰ Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.105.

²¹¹ Ayrıntılı bilgi için;Tuncer,a.g.e.,s.148.

²¹²Konuyla ilgili eleştiri için;Tuncer,a.g.e.,s.148-149.

3.Tahsil Kavramı

Tahakkuk aşamasına gelen vergi borcunun bitmesi için borcun sona erme yollarından birisi olan ödemenin gerçekleşmesi gerekmektedir²¹³. Ödeme yada tahsil kavramlarından önce “*vergilerin cibayeti* “ kavramını irdelemek gerekmektedir.Vergilerin cibayeti iki taraflı olan vergi borcu ilişkisine göre ifade edilen bir kavramdır. Mükellef tarafından ödeme, idare tarafından ise tahsil olarak ifade edilmektedir²¹⁴.

VUK m.23'e göre tahakkuku gelen verginin kanuna uygun olarak ödenmesine tahsil adı verilmektedir. Yani ödeme eyleminin vergi alacaklısı tarafında algılanış biçimi tahsildir.”*Vergi yükümlüsü borcunu öderken vergi dairesi de alacağını tahsil etmiş olur. Bu yönüyle ödeme ve tahsil birbirlerine bitişik eylemlerdir*²¹⁵.

Vergi tahsilâtı dar ve geniş olmak üzere iki anlamda kullanılabilir. Geniş anlamda vergi tahsilâtı tahakkuk aşamasını kapsamaktadır. Özellikle tahsili tahakkuka bağlı vergilerde tahsil ve tahakkuk aşamaları aynı anda gerçekleşmektedir. Ancak bu oldukça istisnai bir durumdur. VUK m.24'de tahakkuku tahsile bağlı vergilerde;

²¹³ Ayrıntılı bilgi için;Aksoy,a.g.e.,s.1407.,Tuncer,a.g.e.,s.149-151.,Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.108-113.

²¹⁴ Ayrıntılı Bilgi için;Tuncer,a.g.e.,s.150.

²¹⁵ Dönmez,a.g.e.,s.60.Konuyla ilgili tartışmalar için;Karakoç,a.g.e.,s.45-47.,Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.108,109.Konuyla ilgili terminoloji ve kavram tartışmalarından biri de tahsilat aşamasının “alma-verme” eylemlerinden ne kadarını kapsadığı ya da karşıladığıdır.”Verme , yükümlendirme sürecinin ikinci aşamasına adı veren bir eylem-işlemdir.Verme, kişinin borcunu süresinde ya da süre geçtikten sonra kendiliğinden ödemesidir.Alma ise, yükümlendirme sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır. Alma, vadesinde ödenmeyen kamu borcunun kamu alacaklısı tarafından kamu gücüne ve resen harekete geçme yetkisine dayanarak cebren alınmasıdır. Geniş anlamda tahsil kavramının, verme ya da alma biçiminde gerçekleşen har türlü ödeme ve ödetmeyi kapsadığı kabul edilmelidir”.(Karakoç,a.g.e.,s.47)

verginin tahsili tahakkuku da içine alır ifadesiyle geniş anlamda tahsilât kavramını ifade etmiştir.

Vergi sistemimizde tahsilât kavramı dar olarak yorumlanmış, "bir para tutarı olarak ifade edilen vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir şekilde hazineye ödenmesi ve ödenmeyen borcun vergi dairesi tarafından cebren tahsil edilmesini kapsayan bir işlem olarak anlaşılmaktadır"²¹⁶. "Vergi tahsilâtı vergileme işleminin son aşamasını oluşturmaktadır"²¹⁷. "Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi, tarh işlemi ile belirginleşmekte, yükümlüye tebliğ ile bildirilmekte ve tahakkuk etmesinden sonra ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir. Bu aşamada vergi tahsilâtı, vergi olarak nitelendirilen fonların özel kesimden kamu kesimine geçmesi için gerekli bütün idari-teknik usulleri kapsamaktadır"²¹⁸.

Tahsilât işlemi vergi borcunun ortadan kalkma hallerinden biridir. Vergi borcu mükellef tarafından vadesinde ya da vadesinden sonra gecikme zammıyla birlikte ödenmesi gerekir. Ancak vadesinde ya da vadesinden sonra gecikme zammıyla birlikte ödenmeyen vergi borcu, cebren tahsil yöntemiyle tahsil eldir. "Vergi borcunun tahsil edilmesi kavramı ayrıca, devletin parayı kovuşturma yoluyla mükellefin rızasına bakılmaksızın, malların haciz edilerek paraya çevrilmesi suretiyle alınmasını da ifade etmektedir"²¹⁹.

²¹⁶ Gerçek,a.g.e.,s.8.

²¹⁷ Aksoy,a.g.e.,s.216.

²¹⁸ "Tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesine de tahakkuk denir. İşte, bir vergi tahakkuk etmekle muaccel hale gelir. Verginin muaccel olması demek, ödeme zamanının gelmiş olması bulunması demektir. Görüldüğü gibi bir vergi borcunun muaccel olmasında esas alınan ölçüt tahakkuk olmaktadır. Yükümlünün beyanı üzerine tarh olan vergilerde, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları aynı anda gerçekleşirken; ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerde her bir aşamayı ayrı ayrı izlemek mümkün olabilmektedir. Muacceliyet anına genellikle verginin ödenmesi için bir ödeme süresi eklenir. Bu süre içinde borçlu temerrüde düşmeksizin ödeme yapabilir. Ödeme süresinin son günü vade tarihidir." Turhan,a.g.e.,s.78., Dönmez,a.g.e.,s. 60,61. Ayrıntılı bilgi için; Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.109-113.

²¹⁹ Gerçek,a.g.e.,s.9.

4.Tahsilât İşleminin Hukuki Niteliği

“Somut, sübjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona erer”²²⁰. Tahsil ayrı bir işlem olup, vergi borcunun ortadan kalkmasına kısmen ya da tamamen sebep olur. “Tarh gibi, verme ya da alam biçiminde gerçekleşen kamu alacağının tahsili de idari işlemdir”²²¹. Tahsil bireysel – sübjektif bir işlemdir. Her yükümlü için ayrı ayrı ifade eder. Dolayısıyla yükümlendirici bir işlem olup aynı zamanda yenili doğurucu bir durum yaratmaktadır. Yenilik doğurucu bir işlem niteliğinde ki tahsil işleminin bildirim ise makbuz kesilmesi suretiyle olmaktadır²²². “Tahsil aşamasında kamu borçlusunun ödeme yapması bir eylem gibi görünüyorsa da, o ödemeye ilişkin belgelerin düzenlenmesi nedeniyle idarenin yazılı bir işlemi yükümlendirme/vergilendirme sürecinin aynı zamanda son bulduğunu gösteren, borcun ortadan kalktığını ispatlayan bir belge –işlem niteliği taşımaktadır”²²³. Bu durumda tahsil aşamasında ortaya çıkan uyumsuzluklar yargısal denetime tabir.

Makbuz kesilmesi tahsilât işlemi için bildirim niteliğinde olduğunu belirtmiştik.Ancak burada usulüne uygun ve yetkili kişi/kurumlara verilmeyen paralar tahsil anlamına gelmemektedir.AATUHK. m.40/1,2 makbuz karşılığı yapılmayan ödemeler yetkili ve sorumlu memurlardan başkalarına yapılan ödemeler kamu alacağına mahsup edilemez.AATUHK m.41,46 bağlamında kanunda belirtilen yerlere yapılmış olan ödemenin sonuç doğurabilmesi için yetkili ve sorumlu memurların gereken kayıtları düzenlemesine bağlıdır.”Yetkisiz bir idarenin cebren tahsil işlemi de başka bir idareye olan kamu borcunu alma sonucunu doğurmaktadır”²²⁴.

²²⁰ Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.108.

²²¹ İlhan Özay ,Günüşiğında Yönetim,Alfa Yayınları,İstanbul,2002,s.463.Tarh ve tahsil işlemleri arasında temel-sonuç işlem bağıntısı vardır.(bağlı işlem, zincirleme işlem)

²²² Gözübüyük ve Tan,a.g.e.,s.526.Ayrıntılı bilgi için;Öncel,Kumrulu ve Çağan,a.g.e.,s.108.

²²³ Özay,a.g.e.,s.91,Özer,a.g.e.,s.19.

²²⁴ Karakoç,a.g.e.,s.50.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLERİN CEBREN TAHSİLİ SÜRECİNİN BAŞLANGICI-ÖDEME EMRİ

I.ÖDEME EMRİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi tahsilâtı, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin özel kesimden kamu kesimine geçmesi için gereken gerek idari gerekse teknik prosedürü(usul) kapsamaktadır. Birinci bölümde borç, borç ilişkisi ve içerdiği hak- yükümlülükler, alacakların talep ve tahsilleri, bu süreci düzenleyen hukuk dalları incelenmiştir. İkinci bölümde tezin konusu olan alacak çeşidi(kamu ve vergi alacağı), bu alacakların tarihinden tahsiline kadarki süreç incelendikten sonra; bu bölümde vadesi gelmiş ancak ödenmeyen kamu alacaklarının cebren tahsili sürecinin başlangıcı olan ödeme emri işlemi ve sonuçları incelenecektir.

6183 sayılı kanunun 54'üncü madde ile 101' inci madde arasını içeren ikinci bölümünde, kamu alacaklarının cebren takip ve tahsil esaslarını düzenlemektedir. *"Yasal yükümlülüklerini yerini getirmesi için borçlunun mallarına ve şahsına karşı belli bir usule ve şekle riayet edilerek zor kullanılması"*²²⁵. Bu yasa, vergi ve benzeri alacaklarının imtiyazlı alacaklar olması, talep, tahsil ve takip usullerini şekli kurallara bağladığı gibi; rızaen tahsil edilemediği takdirde de cebren takip ve tahsil kuralları düzenlenmiştir²²⁶.

Vergi İcra Hukukundaki cebren tahsil sürecinin başlaması için ödeme emrinin tebliği şarttır; ancak ayırık durumlar mevcuttur. Her şeyden önce cebren tahsil sürecinin işleyişi ödeme emri işlemine bağlı olsa da; bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Kamu alacağının varlığı,

²²⁵ Gerçek, a.g.e., s.128.

²²⁶ Ayrıntılı bilgi için; Onar, a.g.e., s.1663., Giritli, Akgüner ve Bilgen, a.g.e., s.731., Aykaç, a.g.e., s.179-80.

- İstenebilir hale gelen kamu alacağının vadesinde ödenmemesidir²²⁷. Bu şartlar gerçekleştiği takdirde ödeme emri borçluya tebliğ edilir.

Ödeme emri işleminin tesisi vergi icra hukukunun konusunu oluşturan cebren tahsil sürecinin başlangıcıdır²²⁸. Dolayısıyla , tahsil dairesince tebliğ edilen ödeme emri ; borcun ödenmesi konusunda bir uyarıdır.Ancak asıl önemli yönü , cebren tahsilat yolları için bir başlangıçtır.Kamu alacağının vadesinde dolmuş olmasına rağmen ola ki ödeme emri işlemi tesis edilmedi ; cebren tahsilat süreci başlamamaktadır²²⁹. Cebren tahsil sürecinin safhaları(duruma göre) işlemeye başlar. Bunlar;

-haciz,

- teminatın paraya çevrilmesi,

- iflas²³⁰.

Vergi icra hukukunda alacaklı kamu idareleri tarafından yürütülen cebren tahsil(icra) idari bir süreçtir.Dolayısıyla bu süreç zarfında yapılan işlemler idari niteliktedir.

A.İdari İşlem Kuramı

"Hukuksal işlemler , eylemlerden farklı olarak, kanunun o idareye tanıdığı hukuksal sonucu elde etmek için yapılır"²³¹. "İdare , bütün başka hukuk özneleri gibi,görevini ve etkinliklerini hukuksal eylemlerle ve işlemlerle yürütür,yerine getirir,iradesini açıklar"²³². İdari işlemler, var olan hukuksal durumları ve ilişkileri değiştirmeye, yeni hukuksal durumlar yaratmaya,ortadan kaldırmaya yönelik açıklamalardır.Her şeyden önce

²²⁷ Ayrıntılı bilgi için;Şimşek,a.g.e.,s.439-461,Aykaç,a.g.e.,s.179.,Gülseven,a.g.e.,s.323.

²²⁸ Baki Kuru,Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz,İcra ve İflas Hukuku,Yetkin Yayınları,Ankara,2002,s.144. Eserde Kuru , ödeme emri için (özel hukuktan doğan alacaklar için de icra takip hukuku olduğundan) önşart ifadesini kullanmaktadır.

²²⁹ Ayrıntılı bilgi; Yılmaz Özbalcı,Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Hakkında Kanun,Oluş Yayınları,Ankara,2006,s.556.,Gerçek,a.g.e.,s.121.

²³⁰ Aynı görüş için, Özbalcı,a.g.e.,s.556.,Giritli,Akgüner ve Bilgen;a.g.e.,s.731.,Kuru,Arslan ve Yılmaz,a.g.e.,s.144.

²³¹ Onar,a.g.e.,s.258.

²³² Giritli,Akgüner ve Bilgen,a.g.e.,s.799.

hukuki işlem olan idari işlemler, kimi zaman açıklanan iradenin ortaya koyduğu “kuralı” kimi zamansa bu iradenin konuluş faaliyetini yani “işlemi” ifade eder²³³.

İdari işlem yetkili idari makamın kamusal güç kullanarak, idari işlevlerini(kamusal hizmetler) yerine getirmek için kişilerin hukuki durumunu veya somut olayı tek taraflı iradesiyle(kanuni yetkiyle) etkileyen idari etkinliğidir. İdari işlem kuramı konjonktürel gelişmelere bağlı olarak çeşitli bakış açıları tarafından teorize edilmişlerdir²³⁴.

“İptal davasının konusunu oluşturmak bakımından idari işlem, idari makamların, kamu gücü kullanarak, idare hukuku alanında yaptıkları ve çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran tek yanlı irade açıklamalarıdır”²³⁵. İdari işlem , idare hukuku düzenlemelerine ilişkin salt yargılama hukukunun ürünü değil; idari usul kanunlarıyla kurallaştırılmış, idari faaliyetin düzenlenmesine ve denetlenmesine ilişkin bir kavramdır²³⁶.

İdari işlemin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Yapıcısının idare olması²³⁷,

²³³ Akıllıoğlu, a.g.e., s. 4, Turgut Candan, İdari Yargılama Usulü Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005. s.66.

²³⁴ İdari işlem bir idari makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, İdare Hukukunun kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı iradeyle yapılan kesin(idari prosedürün son aşamasını da geçirmiş) ve yürütülmesi zorunlu olan her türlü işlemdir.

²³⁵ Akyılmaz, a.g.e., s.26.

²³⁶ Akyılmaz, a.g.e., s.31.

²³⁷ Candan, a.g.e., s.67., Akyılmaz, a.g.e., s.35. Karahanoğulları, a.g.e., s.1-8., Meltem Kutlu Gürsel, İdare Hukuku Açısından İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.5 vd., Meltem Kutlu Gürsel, İdare Hukuku Bağlamında Bağımsız İdari Otoritelerin Sorumluluğu SPK ve BDDK Örneği, İzmir Barosu Dergisi, Yıl:69, Sayı:2, 2004, s.16 vd. Son yıllarda ekonomik gelişmelere paralel olarak devlet/kamu kavramındaki kuramsal ve yapısal dönüşümlerle, idare kavramı, yapısı ve işlevleri büyük değişiklik geçirmiştir. Mevcut idare hukuku kuramları yaşanan süratli yapısal dönüşümleri açıklamakta yetersiz kalmış ve daralma krizi adı verilen bir sürece girilmiştir. Buna bağlı olarak kamusal hizmet kavramının evrim geçirmesi sonucu kamu klasik kamu hizmeti araçlarının dışında türev kamu araçları

- Kamu hizmetinin yürütümü için yapılması²³⁸,
- İdare hukukuyla ilgili bir düzenleme olması²³⁹,
- Kamu gücü ayrıcalıklarından olması²⁴⁰,
- Hukuki dışsallık yaratması²⁴¹,
- Tek yanlı irade açıklamasının ürünü olması²⁴²,
- Kesin olması²⁴³,
- Yürütülmesinin gerekli olması²⁴⁴.

Bu durumda idari işlemin işlevini şu şekilde sıralayabiliriz;

- İdari işlem kanunların uygulanmasını sağlar. Dolayısıyla Anayasa m.2'de belirtilen "insan haklarına saygılı, hukuk devleti ilkesi" hayat bulur. Genel, soyut, kişilikdışı kuralların somutlaşp, kişilik kazanması, yürütülmesi sağlanır
- İdari işlemler genel idari işlemlere dayanılarak yürütülür. Genel düzenlenmiş idari işlemler hem başka idari işlemlerle yürütülür, hem de yürütülen idari işlemler genel idari işlemlerin yürütülmesini sağlar.(Çifte etki)
- İdari işlemler kanunilik karinesine uygun yürütülür.
- "İdari işlem, idari yargılama usulündeki etkili denetim öncesi, belirleme fonksiyonunu ifa eder.2577 sayılı İYUK, 11. maddesinde bu konuda ihtiyari bir başvuru usulü öngörülmüştür"²⁴⁵.

İdari işlem kuramında değişik açılardan sınıflandırılmalar yapılmaktadır²⁴⁶.

niteliğinde yeni idari yapılar ortaya çıkmıştır.Geniş anlamda idare olarak niteleyebileceğimiz kamusal yapı, bağımsız idari otorite yada üst kuruluş adı verilen ekonomik kolluğu da kapsamaktadır.

²³⁸ Akyılmaz,a.g.e.s,37.

²³⁹ Candan,a.g.e.,s.72.

²⁴⁰ Akyılmaz,a.g.e.,s. 43.,Candan,a.g.e.,s.73.

²⁴¹ Akyılmaz,a.g.e.,s.45.

²⁴² Candan,a.g.e.,s.74.

²⁴³ Muharrem Özen,"Vergi İdaresinin Konusu Olarak Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İşlem Koşulu",Mali Hukuk,Yıl:1992,Sayı:40,s.4.

²⁴⁴Özen,a.g.d.,s.4.

²⁴⁵ Akyılmaz,a.g.e.,s.32.

²⁴⁶ Onar,a.g.e.,s. 338-354.,Özay,a.g.e.,s. 324.,Günday,a.g.e.,s.101,Karakoç,a.g.e.,s.51-55.,Candan,a.g.e.,s. 83-95.,Akyılmaz,a.g.e.,s. 54-60.

1. Düzenleyici İşlem – Kişisel İşlem

İdarenin soyut, kişilik dışı ve nesnel nitelikli işlemlerine düzenleyici işlem(genel işlem²⁴⁷,kural işlem²⁴⁸ denmektedir. Bu tip işlemler, aynı durumda bulunan kişilerden oluşan grupları hedef alır²⁴⁹.

Kişisel işlemler²⁵⁰ (birel işlemler²⁵¹) ise, düzenleyici işlemlerin dışında kalan kesin, yürütülmesi zorunlu tüm bireysel(subjektif²⁵²) işlemlerdir. Bireysel işlemlerin geri alınması da birer bireysel işlemlerdir. Örnek tarh işlemi, ödenme emri,haciz işlemi”.*Bireysel işlemler belli kişi veya durumlara ilişkin yapılan ve doğrudan sonuç doğuran işlemlerdir*²⁵³”.

2. Olumlu İşlem- Olumsuz İşlem

*“İdarenin mevcut durumları değiştiren, ortadan kaldıran ve yeni durumlar yaratan işlemleri olumlu idari işlemlerdir”*²⁵⁴.Örnek; yükümlendirici işlemler, kamu alacağının tahsili, vergi salınması,vergi cezası kesilmesi gibi.Olumlu idari işlemler daha önce hukuk düzeninde hiç olmamış bir durumu yaratmaya yönelik olduğu gibi ; bazen de var olan hukuki durumların değiştirilmesi yada ortadan kaldırılması için yapılan başvurulara karşı red yada kabul işlemidir²⁵⁵.

²⁴⁷ Gözübüyük ve Tan,a.g.e.,s.488.

²⁴⁸ Özay,a.g.e.,s.347,348.

²⁴⁹ Ancak salt bu özelliğe göre bir işlemin düzenleyici olması beklenemez.Açıklayıcı yada yorumlayıcı nitelikteki işlemler kişi gruplarını hedef alsalar dahi düzenleyici işlem olarak kabul edilmezler. Yürürlükten kaldırılacakları tarihe kadar kesintisiz uygulanan, yapılış amacının belirli olduğu ve normatif olması gerekmektedir. Bu tip işlemlere örnek olarak tüzük , yönetmelik,genelgeleri verebiliriz.

²⁵⁰ Candan,a.g.e.,s. 92.

²⁵¹ Özay,a.g.e.,s.348.

²⁵² Onar,a.g.e.,s. 339.

²⁵³ Günday,a.g.e.,s. 96.

²⁵⁴ Candan,a.g.e.,s.93.

²⁵⁵ y.a.g.e.,s. 94.

3. Açık İşlem-Örtülü İşlem

İdarenin irade açıklamasıyla (olumlu ya da olumsuz) oluşan işlemlere açık işlemler denilmektedir. Yükümlendirici işlemler, uygulama işlemlerikarakoç⁵⁴,bir konu hakkında işlem yapılması için istemde bulunulduğu halde yazılı red işlemi açık işlemlere örnektir.

Örtülü işlemlerde ise “İdarenin yasada gösterilen sürede hareketsizliği” işlemi oluşturmaktadır. Bu tür işlemler kabul anlamı taşıyabileceği gibi red anlamı da taşımaktadır. Genel kuralı İYUK m.10 düzenlemekte olup idari dava konusu olan bir idari işlemin ortadan kaldırılması, değiştirilmesi ya da tesisi için yapılan başvuruya süresi içinde idarece yanıt verilmediği takdirde örtülü red işlemi tesis edilmektedir. Özel bir durum olan 3194 sayılı İmar Kanunu m.30/2’de ise belediyelerin, valiliklerin yapı kullanma izni için yapmış oldukları başvuruları 30 gün içinde sonuçlandırmamaları, yapının tamamının veya biten kısmının kullanılmasına izin verilmiş sayılması sonucunu doğurmaktadır.

4.Tespit Edici İşlem – Yenilik Doğurucu İşlem

“ *Tespit edici ya da belirleyici*²⁵⁶ *idari işlemler sadece olanı(de lege lata) ifade eder. Belirleyici idari işlemle, bir hak ya da bir kişinin hukuken önem arz eden özellikleri başka bir deyişle hukuki durumu, olumlu ya da olumsuz şekilde tespit edilir*^{257 258}. Bu tip işlemler ancak belirsiz bir statüyü, hukuki durumu, somut olarak ve bağlayıcı şekilde belirler. Yasal olarak öngörülme koşuluyla ancak ilgilinin istemi üzerine yapılabilir. Yenilik doğurucu işlemler ise bir hak veya hukuki durumu değiştirir ya da ortadan kaldırır²⁵⁹. Beyan edici nitelikteki işlemler yenilik doğurucu işlemlerdir. Örnek olarak; izin veya ruhsatın verilmesi ya da yükümlendirici işlemlerin tesisi(vergilendirme işlemleri) gibi. Burada kanuni bir yükümlülüğün somutlaşması hali ortaya çıkmakta olup; icra edilmelerine gerek yoktur.

²⁵⁶ Akyılmaz,a.g.e.,s.54.

²⁵⁷ y.a.g.e.,s.55.

²⁵⁸ Günday,a.g.e.,s. 102.

²⁵⁹ Günday,a.g.e.,s. 102.

5.Hak Yararlatıcı İşlem-Yükümlendirici İşlem

Bazı işlem türleri ilgisini hareket alanını daraltma ya da genişletme Durumuna göre hak yaratıcı(yararlandırıcı ²⁶⁰)ya da yükümlendirici işlem olarak adlandırılır. Hak yaratıcı işlemler, ilgiliye bir yarar sağlayan veya ilgilinin üzerindeki bir yükü ortadan kaldıran işlemlerdir. Yükümlendirici işlemler ise muhataba belli bir davranışta bulunmayı, bulunmamayı ve ya göz yummayı isteyen işlemlerdir²⁶¹. Vergilendirme işlemleri kural olarak yükümlendirici işlemlerdir.

B.Ödeme Emri İşleminin Kimliği

Devlet ve diğere kamu tüzel kişilerinin kamu hukukundan doğan alacaklarının talep,takip ve tahsili özel hukuktan doğan alacakların talep,takip ve tahsil usulünden daha farklıdır.”6183 sayılı AATUHK’nda düzenlen bu kurallar , vadesinde ödenmeyen söz konusu alacakların cebren tahsili için Devlet ve tüzel kişilerine tanınmayan üstün hak ve yetkiler vermektedir”²⁶².”Tahakkuk etmiş amme alacaklarının takibinde de hususi alacakların takibi hususunda İcra ve İflas Kanununun koymuş olduğu usullere benzer bir usul takip edilmektedir.Ancak bu idari usulde salahiyyətli merciler değışmekte, adli makamlar yerine idari makamlar ve uzvi bakımdan adli tasarruflar yerine de idari tasarruflar kaim olmaktadır”²⁶³.

Ödeme emri borçluya, vadesi gelmiş ancak ödenmemiş kamu alacağını yedi gün içinde ödemesini ihtar eden kişisel, sübjektif, kesin, yürütülmesi zorunlu, yükümlendirici, yenilik doğurucu bir idari işlemdir. Şekle bağılı bir işlem olup belli şekil, usul, konu, sebep, yetki ve amaç unsurlarını taşımak zorundadır. Aksi halde idari dava çeşitlerinden biri olan vergi davasına konu olabilir.

Kamu alacağının cebren tahsiline başlanabilmesi için vadesinde ödenmemiş olması yeterli değildir.Bunun yanı sıra muaccel hele gelmiş kamu alacağının ödeme meri

²⁶⁰ Akyılmaz ,a.g.e.,s.6.,Karakoç,a.g.e.,s.54.

²⁶¹ Ayrıntılı bilgi için;Akyılmaz,a.g.e.,s.55,56.,Karakoç,a.g.e.,s.54.,Günday,a.g.e.,s.116.

²⁶² Candan,a.g.e.,s.145.

²⁶³ Onar,a.g.e.,s.1663.

tebliğ edilerek istenme durumun gelmesi gerekmektedir.Elbette bu işlem için , geçerli bir ödeme emri işlemi tesisinin gerçekleşmesi gerekir.Bunlar; konu,sebep,yetki,usul ve şekildir.

“Tahsil dairesi ödeme emri tebliğ etmekle, kamu borçlusunu kamu alacağını ödemeye çağırılmaktadır. Başka bir deyişle, ödeme emri cebren tahsil işlemlerine başlanacağını yazı ile bildirilmesidir”²⁶⁴. Daha doğrusu yazılı bildirim bir anlamda ihtar niteliğindedir. Cebren tahsil süreci işleyişinin olmazsa olmazı niteliğinde olan ödeme emri işlemi tesisi; bir anlamda cebren tahsil süreci işlemlerinin meşruiyet kaynağıdır.”Kamu alacağı vadesi dolmuş olsa bile usulüne uygun olarak borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden cebren tahsil sürecine başlanması mümkün değildir²⁶⁵. “...6183 sayılı yasanın 55. maddesi uyarınca yükümlüye ödeme emri tebliğ edilmesi, daha sonra koşulların gerçekleşmesi halinde malvarlığına haciz uygulanması gerekirken, doğrudan haciz uygulanması yasaya aykırıdır”²⁶⁶. “Ödeme emri tebliğ edilmeden haciz yolu ile takip için idarenin yaptığı tüm işlemler geçersiz sayılmaktadır”²⁶⁷. “Ödeme emri, icra takibi aşamasından önce yapılan ve kamu alacağının takip ve tahsiline yönelik hukuki bir işlemdir”²⁶⁸. “Kamu borçlusu, tebliğ edilen ödeme emri ile tanınan yedi günlük süre içinde borcunu ödemezse ve mal bildiriminde bulunmazsa, bunun yaptırımını vergi icra hukukunda düzenlenen cebren tahsil yoluna başvurulmasıdır”²⁶⁹.

Tarih ve tahakkuk aşamasından sonra vadesinde ödenmeyen kamu borcu için tebliğ edilen ödeme emri sonrası cebren tahsil sürecinin durması için; yedi gün içinde borç ödenir ya da vergi mahkemesinde dava açılır(itiraz).

C.Ödeme Emri İşleminin Unsurlarının

Vergi dairesinin idari işlevleriyle ilgili olarak idari işlemin, gerek maddi idare hukukunun, gerekse idari yargılama usulü hukukunun en önemli kavramlarından olan

²⁶⁴ Öncel,a.g.e.,s.163.

²⁶⁵ Şimşek,a.g.e.,s.447.

²⁶⁶ Dş.13.D.12.02.1979 gün ve E.1978/2032,K.1979/232,
(Şimşek,a.g.e.,s.447.)

²⁶⁷ Kuru, Arslan ve Yılmaz,a.g.e.,s.556.

²⁶⁸ Karakoç,a.g.e.,s.154.

²⁶⁹ Çağan, Süreler...,s.99.

idari işlemin beş unsuru bulunmaktadır.”*Alacaklı kamu idaresinin tek taraflı beyanı ile düzenlenen ödeme emri, kesin ve uygulaması zorunlu niteliği dolayısıyla bir idari işlemde başka bir şey değildir*”²⁷⁰. Dolayısıyla ödeme emri işleminin beş unsuru açısından olası hukuka aykırılıklar; işlemin iptalini hatta yok hükmünde sayılmasına sebep teşkil edebilmektedir²⁷¹.

1.Konu Yönünden

İdari işlemin konusu hukuk dünyasında yaratılmak istenen sonuçtur. Hukuka uygun bir işlemin konusu kanunda öngörülenin gerçekleşmesidir. Ancak idari işlemler hukuk dünyasında genel-soyut etki doğurabileceği gibi, bireysel-somut etki de doğurabilmektedir.”İdari işlemlerin sonuçlarının meşru ve yapılabilir olması gerekir. Konu, idari işlemin özüdür, esasıdır. Uygulanan hukuk kuralı, konusuyla kendisini gösterir”²⁷².

Ödeme emrinin konusu, 6183 sayılı Yasanın üçüncü maddesi; kamu alacağıdır. Ancak nelerin kamu alacağı olup olmadığının öncelikle tespit edilebilmesi gerekir. Bunlar:

- Vergi ve benzeri mali yükümlere ilişkin mevzuattan kaynaklanıp kaynaklanmadığının veya bunların tahkik ve takip masraflarına ilişkin olup olmadığının,
- Kamu hizmeti uygulamasından ortaya çıkıp çıkmadığının,
- Akitten, haksız fiil veya haksız iktisaptan (sebepsiz zenginleşmeden) ortaya çıkıp çıkmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu araştırmaya, özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun hükümlerine yapılmış bir gönderme bulunup bulunmadığının araştırılması da eklenmelidir.

²⁷⁰ Candan,a.g.e.,s.46.

²⁷¹ ”Belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri, muhtarlıkça tebliğ olunur.Ödeme emirlerinin muhtarlığa gönderildiği tarihten itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde , ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri,ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki ödeme cetveline alınarak,borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağrılırlar.” Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot,Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,Yaklaşım Yayıncılık,Ankara,2005,s.484.

²⁷² Kızılot ve Kızılot,a.g.e.,s.488.

Yapılacak bu araştırma sonucunda, ödeme emri ile istenilen alacağın, kamu alacağı olmadığı tespit edilecek olursa, ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırı, yani sakat doğmuş demektir²⁷³.

2. Sebep Yönünden

Sebep, vergi idaresini işlem tesis etmeye iten saiktir.”*Tesis edilen idari işlemin sebep unsuru bakımından hukuka uygun olması, idarenin dayandığı sebebin gerçeğe ve hukuka uygun bulunmasına bağlıdır. Gösterilen sebep gerçek değilse veya hukuka aykırı ise, işlem bu unsuru yönünden sakatlar. Böyle bir işlem, iptal edilmeye mahkûm demektir.*²⁷⁴”

Ödeme emri işleminin sebebi ise, 6183 sayılı Yasanın 55inci maddesinin ilk fıkrası olarak gösterilmiştir.55inci maddedeki sebep unsurunun oluşması için;

—Alacağın hukuk dünyasında doğmuş olması gerekmektedir; tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin gerçekleşmesi yani kamu alacağının hukuk dünyasında doğması gerekmektedir. “*Danıştay’ın vergi cezaları yönünden de, hukuken doğmuş olması koşulu üzerinde titizlikle durduğu görülmektedir*”.²⁷⁵

—Alacağın tahsil edilebilir olması gerekir; vadesi gelmiş, zaman aşımına uğramamış, tecil edilmemiş ve herhangi bir mücbir sebebin gerçekleşmediği bir alacağın olması anlamına gelmektedir. Yani rızaen ödenmesine ve cebren tahsilâtın bir engelin bulunmaması gerekmektedir.

“*Amme alacakları, özel yasalarında belirtilen ödeme zamanlarında ödenirler. Özel yasalarında hüküm bulunmayan hallerde, Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre, yapılacak tebliğden sonra bir ay içinde ödenir (m.37)*”²⁷⁶.

²⁷³ y.a.g.e.,s.488.

²⁷⁴Candan,a.g.e.,s.149.

²⁷⁵ Kızılot ve Kızılot,a.ge.,s.486-485.

²⁷⁶“ Kamu alacakları, istenebilir (muaccel) olmalıdır: 6183 SK. 55. maddesinde ödeme emrinin "âmme alacağını vadesinde ödemeyenlere" çıkarılacağı yazılıdır. Alacağın güvenceye bağlanmasına yönelik "ihtiyati tahakkuk" ve "ihtiyati haciz" işlemleri biçim açısından bireysel kovuşturma sistemi içinde yürütülmekle ise de daha önce belirttiğimiz üzere sadece önlem niteliği taşıdığından, konumuz dışında kalmaktadır.

Vergi İcra Hukukunda ödeme emrinin sebep unsurunun ögelerinden bir tanesi de olası borcun zamanaşımına uğramamış olmasıdır. Vergi sistemimizde, "*tahakkuk*" ve "*tahsil*" zamanaşımı olmak üzere, iki ayrı zamanaşımına yer verilmiştir.

"Tahakkuk zamanaşımı, vergi alacağıının doğduğu yılı takip eden yılın başından haşlayarak, beş yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmemesi halinde, vergi borcunun istenememesi halidir (VUK md. 114/1).

Tahsil zamanaşımı ise, yasa da belli edilen sürenin geçmesinden sonra, alacaklı kamu idaresinin, alacağıı tahsil etme yetkisinin ortadan kalkmasıdır"²⁷⁷.

Tahakkuk zamanaşımında kamu alacağı hukuk dünyasında doğmamış kabul edilmekte, tahsil zamanaşımı ise tahsil edilebilirliğini engellemektedir. Ancak borç rızaen ödenirse geçerlilik kazanır.

İstenebilirliğin saptanması özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da tartışılan ve sorunları beraberinde getiren önemli bir konudur. Ayrıntılara girmeksizin basit bir soru ve bunun yanıtıyla sonuca gitmek istiyoruz: Kamu alacağı ne zaman istenebilirlik (muacceliyet) kazanır? 6183 SK.'nın buna verdiği yanıt "âmme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir" sözlerinden ibarettir, (bkz. 37. M. açıklaması) Eğer özel yasalarında ödeme zamanı gösterilirse, kamu alacağı Maliye ve Gümrük Bakanlığının saptayacağı usule göre borçluya yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi zorunlu olup, böylece tespit edilecek sürenin son günü alacağın ödeme günü (vâdesi) olmaktadır.

Görülüyor ki, istenebilirlik kamu alacağının niteliğine ve dayanak yasa hükümlerine göre değişmektedir. Örneğin, GVK. 117 ve 118. maddelerinde gelir vergisinin dönemler itibarıyla istenebilirliği özel olarak düzenlemiştir. GVK. 40 ve 41 maddelerinde de ödeme süreleri, tasfiye, devir, stopaj durumlarına göre değişik biçimde belirtilmiş, istenebilirlik zorunlu nedenlerin varlığı, Bakanlığın önerisi gibi nedenlerle uzatılacağı kabul edilmiştir.

Ekleme gerekir ki, istenebilirlik (muacceliyet) tarihi ile ödeme günü (vâde) farklı kuramlardır. Örneğin, verginin veya taksitinin ödeme süresi bir aylık süreye bağlanmışsa, istenebilirliği o ayın başladığı günden sonuncu güne kadar devam etmesine karşın, ödeme günü yani vâdesi sürenin son günüdür. Bu nedenle, koşullarının varlığı halinde, tahsil dairesi istenebilir durumda olan alacak için ihtiyati haciz uygulamak hakkına sahip olduğu halde, ödeme süresi dolmadan borçluya ödeme emri gönderemez. Danıştay 13. Dairesinin 1979/232 karar sayılı ilâmında açıklandığı üzere ödeme emri çıkarılmadan doğrudan haciz uygulaması olanak dışıdır". Şimşek, a.g.e., 224.

²⁷⁷ Çelik, a.g.e., s.230-232.

“6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki ya da haczolunmuş malların paraya çevril meal, amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse borçlu tarafından yazı ile istenilmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince V6« ya yetkili kılacağı makamca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası ve gecikme zammı alacaklarının iki yılı, bu alacakların dışında kalan amme alacaklarının ise beş yılı geçmemek üzere V6 faizi alınarak "tecil" olunabileceği öngörülmüştür. Borçlunun tecil isteğinin kabul olunması durumunda, kamu alacağı tecil süresince tahsil edilebilirliğini kaybedeceğinden bu alacak için ödeme emri düzenlenemez”²⁷⁸.

3.Yetki Yönünden

İdari işlem tesisindeki yetki, kamu gücü kullanılarak tek yanlı irade beyanı ile idari işlem yapabilme iktidarındır. *“Kamu gücü kullanımıyla gerçekleştirilen faaliyetler daima kamu hukuku sahasında karşımıza çıkar ...hüküm altına alınan idari işlem de kamu gücü kullanımıyla yapılan bir düzenlemeyi ifade eder. Bir idari makamca, kamu gücü kullanılarak yapılan idari işlem, somut olayda doğrudan hukuki sonuca yönelik ve muhatabının hukuki durumunu doğrudan etkileyen "tek taraflı" düzenlemelerdir Her şeye rağmen kavramsal olarak "bir idari makamca yapılan idari işlemler bu anlamda tek taraflı irade açıklamasıyla oluşan düzenlemeyi ifade ederler”²⁷⁹.* İdarenin çıkar “kamu yararı” kişisel çıkardan üstün tutulmuştur. Dolayısıyla idare tek yanlı irade beyanıyla kişilere ilişkin, değişiklik yapma yetkisine sahiptir.

Kamu makamlarına, kendi görev alanını belirleyen hukuk kuralları tarafından tanınan yetkiler, kimi işlemleri, belli bir alan ve konuda, hukuka olarak yapabilme yeteneğini ifade eder. *“Elinde bu son derece önemli yetkiyi bulunduran idarenin yapacağı işlemlerde uymak zorunda olduğu yetki kurallarının mevzuatta ayrıntılı şekilde düzenlenmesi, hangi idari işlemin hangi idari makamca yapabileceğini önceden gösterecek ve kişilere bu anlamda güvence sağlanacaktır. İşte bu güvence, yetki kavramının 'dışsal etkisi'dir.Yetki unsurunun dışsal etkisi, hukuk devletinin bir unsuru olan idarenin kanuniliğinin de en önemli sonucudur. Yetki kavramının idarenin iç işleyişi bakımından önemi de büyüktür. Aynı zamanda bir anayasal ilke olan idarenin bütünlüğü,*

²⁷⁸ Kızılot ve Kızılot,a.g.e.,s.,487.

²⁷⁹ Karahanoğlu,a.g.e.,s.42.

*ayrı ayrı ve çok sayıda kamu tüzel kişiliğinden oluşan idarenin, üst seviyede eşgüdüm ve organizasyonuna bağlıdır*²⁸⁰.

Genel itibariyle klasik idare hukuku kuramlarına göre, kamu kurumlarına ait bir yetenek gibi görünse de organik anlamda idari makam sınıflandırmasına girmeyen özel kuruluşların da idari işlem tesis etme yetkisi bulunmaktadır.” *Bu kuruluşlar, kendilerine bırakılan kamu hizmetlerinin yürütümü sırasında kamu gücü kullanarak, tek yanlı irade açıklaması ile kamu hizmeti karşısındaki durumu idare edilen olan kişi ya da kişileri bağlayabilen, onların hukuki durumlarını değiştiren eylemler ve işlemler yapabilmektedirler. Bu kuruluşlara tanınan kamu gücü kullanma ve yürütümü kendilerine bırakılan kamu hizmetleri dolayısıyla idari işlem ve eylem yapabilme yetkisi, onlara, organik anlamda değil; fakat, maddi anlamda idare niteliği tanımaktadır*²⁸¹. “*İdare hukuku açısından yetki ise kişileri, eşitlik kuralını, temel hak ve hürriyetleri, kamusal para ve mallan doğrudan ilgilendiren ve kamu gücü kullanımının aracı olan idari işlemin, idari teşkilat içindeki herkes tarafından değil, yalnızca kanunla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar tarafından yapılabilmesi yeteneğini ifade eder*^{282 283}.

²⁸⁰ Akyılmaz,a.g.e.,s.103.

²⁸¹ Candan,Kanuni Temsilci...,s.119.

²⁸² Akyılmaz,a.g.e.,s.102.,Duran,a.g.e.,s.401.

²⁸³ ” Bütün bu işlemleri yapabilme yeteneği yasaların izni ölçüsünde gerçekleşmektedir. Buna da bağlı yetki denmektedir.Yetki kullanımı, idare edilenlerin hak ve ögürlükleriyle ilgili sonuçlar oluşturduğundan; yetkinin, kaynağını anayasadan alan metinlerle düzenlenmesi, sınırlarının çizilmesi gereklidir. Anayasa'nın 128'inci maddesinde, Devletin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceği; memurların ve diğer kamu görevlilerinin görev ve yetkilerinin kanunla düzenleneceği söylendiğinden; bu alanda, "yasallık ilkesi"⁹ geçerlidir. Yani; kamu makamlarının görev alanlarının ve yetkilerinin yasa ile çizilmesi ve belirlenmesi, anayasal gerekliliktir”. Akyılmaz,a.g.e.,s..101.

Aynı durum, Devletin vergi koyma, salma ve toplama işlevi için de, söz konusudur. Vergi koyma, salma ve toplama yetkisi, Devletin egemenlik hakkına dayanır. Anayasa'nın 6'ncı maddesine göre; egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir; Türk Milleti, egemenliğini, Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır; egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz; hiçbir kimse veya organ, kaynağını Anayasa'dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü

“ Belli bir zamanda, belli bir hizmet için ve belli bir yerde kullanılması gereken yetki, onu kullanan kamu görevlisinin fiziki kişiliğinden bağımsız olarak vardır; yani, kişilik dışıdır ve kamu görevlisine değil, göreve aittir. Kamu görevlisinin atanmasından önce de vardır; devamlıdır, kullanılmakla tükenmez. Kamu görevlisinin görev süresi ile sınırlı olmadığı gibi; görev süresi sona eren kamu görevlisinin, yetkiyi kullanmaya devam etmesi de olanaklı değildir.

Yetki, kamu görevlisi için bir ayrıcalık değil, yükümlülüktür. Kamu görevlisi, onu kullanamamazlık edemez. Kamu hizmetinin ve kamu yararının gerektirdiği her durumda onu kullanmak zorundadır”²⁸⁴.

6183 sayılı Yasaya göre, ödeme emri işleminin tesisi alacaklı kamu dairesine verilmiştir(bağlı yetki).Yasaya göre alacaklı kamu idaresi, devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmıştır. Yasanın birinci maddesinde kamu alacağının, Devlet, il özel idarelerine ve belediyelere ait olacağı belirtilmiştir. Ancak bu durumda bir çok problemin çıkması kaçınılmazdır²⁸⁵.

fıkrası, verginin yasallığı (kanuniliği) ilkesinin anayasal ifadesidir. Bu fıkra, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasına, kanunla değiştirilmesine ve kanunla kaldırılmasına amirdir. Dolayısıyla; vergi koyma yetkisi, Yasama Organına; verginin kanunda yazılı tipe uygun olaya dayanarak hesaplanıp, salınması ve toplanması yetkisi de, Yürütme Organına ve ona bağlı idareye aittir. Bu yüzden; özel hukuk kişi ve kuruluşlarına, vergi salma ve toplama yetkisi verilmesi, Anayasa'nın anılan 6'ncı, maddesi hükmü karşısında olanaksızdır. Candan,İdari Yargılama....s.66-78.

²⁸⁴ Candan,a.g.e.,s.68.

²⁸⁵Özbalcı,a.g.e.,s.94. Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu veya 6183 sayılı Kanuna atf yaptığı için, 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsilat yapacak idareler 3 ncü maddedeki "alacaklı amme idaresi" terimi kapsamına girmemektedir. Tipik örnek 3917 sayılı Kanunla prim ve diğer alacakları 6183 sayılı Kanun kapsamına alınmış olan Sosyal Sigortalar Kurumudur. Bu Kurum, 6183 sayılı Kanunu uygulama yetkisini haiz olmakla birlikte, 3 ncü maddede tanımı yapılan "alacaklı amme idaresi" terimi içine dahil edilemeyecektir. Bunun belli hükümlerin uygulanması bakımından yorum ve uygulama güçlüklerine yol açması beklenebilir. Kamu hizmetlerinin süratli, etkin,verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla 02.02.1984 tarih ve 2977 sayılı İdari Usul ve İşlemlerin Yeniden Düzenlenmesi ile İlgili Yetki Kanunu çıkarılmıştır.B kanunun gerekçesinde fertlerin devletle olan münasebetlerinde en önemlilerinden biri olan vergi konularında karşılaştığı müşgülleri azaltmak vardır. RG, 08.02.1984, Sy. 18306. Bu kanunun yetki süresi, 30.05.1985 tarih ve 3207 sayılı Kanun (RG, 04.06.1985, Sy. 18774) ve 03.06.1986 tarih ve

Kamu alacakları kapsamı çok geniş olup,Devlet ,il özel idareleri ve belediyeler dışında bir çok kurumun ifa ettikleri.kamu hizmetinden dolayı kamu alacağı elde etme hakkı vardır. Ancak kanunu lafzen yorumlamak zorunda olduğumuzdan dolayı (yasallık,hukuki güvenlik) amaçsal yorum yapamamaktayız.İkinci bölümde ayrıntılı bir şekilde açıkladığımız kamu alacaklarının böylesi geniş kapsamlı olmasına rağmen alacaklı kamu idaresini ve tahsil dairesinin ²⁸⁶bu kadar dar olarak düzenlenmesi ; kuramsal ve uygulama açısından çok büyük sorunlara yol açmaktadır.Hukuk devleti,yasallık,hukuki güvenlik,belirlilik, insanlık onuru²⁸⁷,demokrasi,temel

3296 sayılı Kanunlarla (RG, 07.06.1986, Sy. 19130) uzatılmış; 08.08.1988 tarihinde de sona ermiştir.

Ayrıca başka bir görüş için; Vergi ve benzeri mali yükümlülükler daha geniş bir kavram olmasına karşılık, vergi icra hukukunun konusunu oluşturan mali yükümlülüklerin alacaklısı olan kamu idareleri daha dar tutulmuştur. Bunun nedeni, kanunun 1953 tarihli eski bir kanun olması ve devletin artan fonksiyonuna paralel olarak artan mali yükümlülüklerin çeşitliliğindedir.

Vergi alacaklısı kamu idareleri, devlet, il özel idareleri ve belediyelerdir. Bilindiği gibi, bu birimler dışında, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde alacaklı kamu idareleri de bulunmaktadır. Harç toplayan katma bütçeli idareler, parafiskal gelir toplayan kamu kurumları gibi. Her ne kadar devlet, bunları da kapsayacak genel bir kavram ise de, kanunun uygulanmasında daha dar bir yer işgal etmektedir. Köyler, Köy Kanununa³ göre, diğer kamu kurumları da 6183 sayılı kanuna atıf yapmak suretiyle AATUHK kapsamı içerisine girmektedir.

- Mali yükümlülüklerin alacaklısı olarak devlet, genel bütçeye dahil idareleri ifade etmektedir.

Vergi, akçeli bir ilişki olduğuna göre, gelirlerin yer aldığı genel bütçe ve bu bütçede yer alan alacaklı idareler "devlet" kavramı içerisine girmektedir. Bayraklı,a.g.e.,s3.,Duran Bülbül,Türk Vergi Hukukunda Gecikme Zammı,Gecikme Faizi,Tecil Faizi,Ankara,2003,s.19-123.

²⁸⁶ Tahsil dairesi terimi ile, alacaklı amme idaresinin 6183 sayılı Kanunu tatbik etmekle görevli dairesi, servisi, memur veya memurları kastedilmektedir.

Alacaklı amme idaresi Devlet, il özel idareleri ve belediyeler şeklinde tanımlanınca, bunlar dışındaki bir kuruluşun 6183 sayılı Kanunu tatbik etmekle görevli "tahsil dairesi" teşkil etmesi mümkün olmayacaktır.

Yukarda değinildiği gibi, Sosyal Sigortalar Kurumuna prim ve diğer alacaklarını 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil yetkisi tanıyan 3917 sayılı Kanunda; Kurumun, kanun uygulamasında Maliye Bakanlığı ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına verilen yetkiyi kullanacağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, Sosyal Sigortalar Kurumunun 6183 sayılı Kanun uygulamasında görevli kılacağı servis, memur veya memurları 6183 sayılı Kanunun 3 ncü maddesindeki tanıma sığmamakla birlikte, özel Kanunu gereği tahsil dairesi sayılmak gerekecektir.

²⁸⁷ Akylmaz,a.g.e.,s.72.

haklara saygı²⁸⁸, sosyal devlet ve eşitlik gibi ölçütleri öz edinmiş vergi hukuku mevzuatı açısından büyük eksikliklerdir. Hak ihlallerine sebep olacak nitelikteki yasal boşluk, Uyum Süreci sonrası Anayasa ve diğer kanunlardaki değişikliklere, T.B.M.M.'nin yürürlüğe koyduğu uluslararası anlaşmalara ayak uydurmaktan çok uzaktadır. Zira oluşan hak ihlallerinden dolayı iç hukuk yollarında başvuru lehine sonuç alınabileceği gibi İHAM'nde de olumlu sonuç alınmaması için hiçbir sebep yoktur. Konuyla ilgili bir başka görüş ise Recai Dönmeze' e aittir. Kamu alacaklısının salt Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin olmadığı daha geniş olması gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. Bak. Dönmez,³⁸ Zira kamu alacaklarının 6183 sayılı Yasaya göre oldukça geniş tutulduğu göz önüne alınırsa, kamu alacaklısı kavramının da geniş tutulması gerekmektedir. Ancak bu durumda alacaklı kamu idaresi ve tahsil dairesi kavramları Yasada dar tutulduğu için problem ortaya çıkmaktadır. Lafzen yorumlamak zorunda olduğumuz 6183 sayılı Yasayı (bir usul yasasıdır).

Kaldı ki İdari Usul Yasa Tasarısının gündemde olduğu, hem kamusal hizmet kavramındaki nitel ve nicel kriz, hem de hukuk devleti kavramının en uç noktası bireyin idari işlemlerin yapılış sürecinde koruma altına alınması gibi yeni anlayışların egemen olduğu bir dönemde; Amme Alacakları Tahsil Usulü hakkındaki Kanunun taşıdığı eksiklikler azımsanmayacak ölçüdedir²⁸⁹.

²⁸⁸ Akyılmaz, a.g.e., s., 79.

²⁸⁹ "Vergi daireleri ve gümrük müdürlüklerinin 6183 sayılı Kanununa göre ödeme emri çıkarmaları, haciz tatbiki vb suretiyle cebri takibat yapma yetkileri belirtilen bu düzenlemelere dayanmaktadır.

İthalatta alınan fon vb şeklindeki yükümler ise, Gümrük Kanununa tabi bulunmadığı gibi, Vergi Usul Kanununun da kapsamı dışındadır. İthalat fonları, aracı bankalar vasıtası ile Merkez Bankasına ödenmekte, gümrükleme sırasında gümrük idaresi, sadece fonun ödendiğine dair makbuzun kontrolü ile yetinmektedir. Alacaklı amme idaresi Devlettir. Ancak tahsil dairesinin hangi birim olduğu belli değildir. Bu husus, ödeme emrinin hangi birim tarafından çıkarılacağı, gerektiğinde 6183 sayılı Kanunun 37 nci maddesi uyarınca tayin edilecek ödeme vadesini belirleyecek birim açısından önem taşımaktadır. Tahsil dairesi yetkisi olmayan bir birim tarafından çıkarılacak ödeme emrinin sırf bu nedenle iptal edilebilme durumu doğabilecektir. 6183 sayılı Kanunun bir sonraki ayırımında açıklanacak 4 ncü maddesinde, gerekli düzenlemenin teşkilat ve vazife kanunları ile yapılacağı öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri ile ilgili Kanunda, vergi resim ve harçların ve Maliye Bakanlığınca tayin edilecek diğer Devlet alacaklarının vergi daireleri tarafından tahsil edileceği belirtilmiştir.

4.Usul-Şekil Yönünden

Bu unsuru şu şekilde tanımlayabiliriz;" *şekil unsuru, tesis için yetkili idari makamca izlenmesi gerekli yöntemi (usulü) ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi, maddi varlığını ifade eder*"²⁹⁰. Şekil ve usul kavramları farklı anlamları ifade etse de, şekil üst kavram olarak kullanılmaktadır²⁹¹. "*Ancak en iyi çözüm İdari Yargılama Usulü Kanunumuzda sadece şekil olarak ifade edilen unsurun, usul-şekil biçiminde anlaşılması ve usulün şekilden önceye konulmasıdır*"²⁹².

"Usul ve şekil,dolayısıyla yöntem ve biçim, biri ötekini yerine kullanılabildiği gibi,bunların her biri idari usule(yöntemsel yöneme) ilişkin bütün işleri ve terimleri içerir"

İthalat fonları itibariyle belirtmek gerekirse, bunlar vergi daireleri tarafından tahsil edilmemekte, ancak sonradan ilave talep konusu olduğunda ödeme belirleyici yazı çok defa Merkez Bankası birimlerince çıkarılmakta, ödeme emirleri ise, talep üzerine vergi dairelerince düzenlenerek tebliğ edilmektedir.

Gerek amme borcunun tahsili, gerekse 37 nci maddeye göre ödeme süresi verilmesi, 55 nci maddeye ödeme emri çıkarılması 6183 sayılı Kanun uygulaması ile ilgilidir. Dolayısı ile bunlardan bir kısmının bir idari birim, diğerinin başka bir idari birimce yapılması şekil açısından işlemin sıhhatini etkileyen hususlardır. Bugüne kadar, belirtilen açıdan bir iptal kararı bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Hatta, geçmişte, 3182 sayılı Kanunun 64 ncü maddesindeki "mali bünyelerinin güçlendirilmesine imkân bulunamayan bankaların diğer bir bankaca devir alınması veya bir veya bir kaç banka ile birleştirilmesine Bakanlar kurulunca karar verildiği, devir ve birleşme dolayısı ile ortaya çıkan zararın Hazinece karşılanacağı hallerde, devir ve birleşme dolayısı ile ortadan kalkan bankanın üçüncü şahıslardaki alacaklarının takip, tahsil ve tasfiyesinde 6183 sayılı Kanunun uygulanacağı" düzenlemesi uyarınca bu kapsamda bankaların çıkardıkları ödeme emri ilk derece yargı yerlerince iptal edilmesine rağmen, Danıştay Onuncu Daire 2.6.1986 tarih, E.1916/410, K.1986/423 sayılı kararı ile ilk derece yargı yeri kararını bozmuş, 3182 sayılı Kanunun 64 ncü madde hükmünün, bankalara ödeme emri çıkarma yetkisi verdiği değerlendirilmiştir.

Ancak Danıştay kararına da rağmen, konu yukardaki açıklamalar çerçevesinde belirsizlikler taşımaya devam etmektedir. Gereki düzenlemelerin en kısa sürede yapılması gereği vardır".Özbalcı,a.g.e.,s.94.

²⁹⁰ Candan,Kanuni Temsilci...,s.130.

²⁹¹ Akyılmaz,a.g.e.,s.67., Candan,a.g.e.,s.130.

²⁹² Özay,a.g.e.,s.394.

genişliktedir”²⁹³. “Adil Usul İlkesi”²⁹⁴, hukuk devleti ilkesinin en uç görünümü olarak ortaya çıkmaktadır. İHAS ve Anayasamızdaki adil yargılanma (adil yargılama usulü) anlayışı, idari işlemlerin usulü ve şekli yönünden bile dikkate alınmaktadır. Zira idari işlemin yapılış süreci (usul) ve yansıması (şekil) muhakeme gerektirmektedir. Bu ise tıpkı yargılama usulündeki ilkeler ve safhaların (işlemin özelliğine göre) gerçekleşmesi gerekmektedir.

Ödeme emri zincir işlem şeklindeki vergileme işlemlerinden bir tanesidir²⁹⁵. Ödeme emrine gelinceye kadarki tesis edilmiş işlemler olsun, ödeme emri olsun usulün ve şeklin belli ilkeleri ve aşamaları İHAS, İHAM içtihatları, uyum süreci sonrası Anayasadaki değişiklikler, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi 77/32 sayılı Karara uygun olması gerekir.

a. Usul Yönünden

“Kamu gücünü kullanan idarenin, kamu hizmetini yürütürken, kişilerin hukuken korunmaya değer haklarına ve yararlarına olumsuz etkide bulunması kaçınılmazdır. Bu sebeple hukuk devleti, idarenin kamu gücünü nasıl kullanacağını, hukuk kurallarıyla belirlemiş, kamu gücünün hukuka aykırı kullanımı olasılığına karşı da hukuki koruma yolları ve kurumları öngörmüştür. İdarenin işlemlerini, önceden belirlenmiş, herkes tarafından bilinen, belli kurallara bağlı kalarak yapması ve bu şekilde kamu hizmetini yürütmesi idarenin hukuka bağlılığını sağlayacak hukuki koruma yollarından bir tanesidir. İdarenin tek yanlı iradesinin en sağlıklı ve isabetli şekilde oluşabilmesi için, işlemde etkilenebilecek kişilerin katılımını sağlayan bir dizi hak ve muamele ile desteklenen ve kısaca idari işlemin yapılış süreci olarak nitelendirebileceğimiz idari usulün, teorik olarak incelenmesi, idari usule ilişkin genel ilkelerin tespiti bakımından önem taşımaktadır”²⁹⁶.

Maddi hukuk usule bağlı olarak hukuk dünyasında yer alır. Soyut, kişilik dışı, olgulara göre düzenlenmiş maddi hukuk kuralları, somut vakıalara uygulanmak suretiyle, usulen

²⁹³ Akıllıoğlu, a.g.e., s.2.

²⁹⁴ Peter Leyland ve Terry Woods, Administrative Law, Oxford University Press, New York, 2002, s.375.

²⁹⁵ Murat Sezginer, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımında Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.58-66.

²⁹⁶ Akyılmaz, a.g.e., s.63.

geçirilmesi gereken safhalardan geçerek ,hukuk düzeninde yer alması usul sayesinde gerçekleşmektedir.

İdari usul yürütme gücünün icrasıyla ilgilidir.” İdare, idari usulü yürütürken, maddi hukukun kendine verdiği yetkileri kullanarak, görevlerini yerine getirir. Bu yönüyle idari usulde idare, yargısal ve diğer hukuki koruma usullerinden farklı olarak, aynı anda hem taraf, hem de karar veren konumundadır.Ayrıca idari usulde , katılanların hak ve yükümlülükleri ve idari usul ilişkileri, yargılama usulündeki usul ilişkilerinden daha kapsayıcı olup,farklı ilkelere sahiptir.

İdari usulde de idari faaliyetin biçimsel şartları bîr takım temel ilke ve kurallarla düzenlenmektedir.Ancak buna rağmen maddi idare hukuku ile idari usul hukukunu kesin çizgilerle birbirinden ayırt etmek mümkün değildir”²⁹⁷.

Usul işlemlerinde çeşitli ilkeler mevcuttur.Bunlar;dolaysızlık,danışmanlık ve hukuk yardım,resen araştırma,usul ekonomisi gibidir.Yurttaşların ise işlemin tesisinden önceki safhalara ait usul sürecinde;dinlenme hakkı ve bilgi ve belgeler erişim hakkı olmak üzere hakları vardır²⁹⁸.VUK ,AATUHK gibi usul yasaları vergi mevzuatında mevcuttur.AATUHK usul-şekil kanunu olduğu için tahsil sürecindeki işlemlerin hangi aşamalardan geçeceğini belirtmiştir.

İdare ödeme emri işlemi tesis ederken belli ölçütlere uymak zorundadır.Bunlar;makul süre,yetki ve usulde paralellik,bildirim koşuludur. Ödeme emri işlemi tesisinde, kamusal idarenin hukuk dünyasına yansıma şekline kadar(yazılılık şekil şartıdır) belli safhalardan geçmek zorundadır.Belirleyici,yenilik doğurucu,yükümlendirici,bağlı bir idari işlem olan ödeme emri, çağdaş hukuk sistemlerinin benimsediği ilkelere göre tesisi edilmek zorundadır.Bütün bu düzenlemeler 6183 sayılı Yasada düzenlenmiştir.Yetkili idari makam yani alacaklı kamu idaresi , maddi vergi hukukunda düzenlenen haklarını elde etmek için kamu gücünü kullanarak dışsal hukuki etki yaratacak b,kanunda belirtilen belli şekilde,yazılı bir bildirimde bulunmak durumundadır.

²⁹⁷ Akyılmaz,a.g.e.,s.,66.

²⁹⁸ Leyland and Woods,a.g.e.,s.342-379.

"Ülkemizde Vergi Usul Kanunu,Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun,Devlet İhale Kanunu,İmar Kanunu gibi özel idari usul düzenlemeleri bulunmakla beraber, bunlar kendilerinden beklenen yol gösterici olan özelliğini yerine getirememişlerdir"²⁹⁹.

b.Şekil Yönünden

"Bir idari işlemin, hukuki etkilerini yaratabilmesi için tamamlanmış,oluşumuna dair usulün sona ermiş olması gerekir.İdari usulün sonucu olan idari işlemin ,Danıştay'ın ifadesiyle "kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi,hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş bulunması şarttır.Bu da idari makamın karar yönelik iradesinin açıklamasıyla olur"³⁰⁰.Bu irade açıklamasına yani hukuk dünyasında ortaya çıkmasına şekil denmektedir.

Günümüzde yazılı bir idari işlemin şu şekil şartlarına sahip olması gerekir.açıklı,uygulanabilirlik,imza,tarih,yönelinen ilgilinin kimliği,tesisi edilen işlemin gerekçesi ve başvuru yollarının gösterilmesidir.Zira ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmeler ve uyum süreci sonrası Anayasa yapılan değişiklikler ,şekil unsurunda değişiklikler getirmiştir.

Ödeme emri usuli bölümden hukuk dünyasında yansıma ;şeklen ortaya çıkma aşamasında belli şartlara uymak zorundadır.Bunlar;AATUHK madde 55 uyarınca ödeme emrinde;

- borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları,
- nereye ödeneceği,
- müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı,
- gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı,
- borçlunun 114 üncü maddede yazılı vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında uygulanacak ceza miktarı gösterilmek zorundadır.

²⁹⁹ Akyılmaz,a.g.e.,s.92.

³⁰⁰ Akyılmaz,a.g.e.,s.187.

“Kamu alacağının bildirilen süre içinde ödenmesi, aksi takdirde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanacağına dair yazı, yukarıda açıklanan bilgileri içermediğinden, uygulamada, ödemeye çağın mektubu olarak nitelendirilmekte ve ödeme emri niteliğinde olmadığından idari davaya konu edilemeyeceği kabul olunmaktadır”³⁰¹.

Bütün bu sayılanların ışığı altında uygulamakla yükümlü olduğumuz hukuki belgelere göre ise ödeme emri işleminin şeklen düzenlemesi eksiklikler içermekte, bu da doğrudan hak ihlali olmaktadır.Yazılı bir idari işlemde itiraz yollarının belirtilmesi gerekir(Anayasa madde 40/2,Avrupa Konseyinin Bakanlar Komitesinin İdarenin İşlemlerine Karşı Bireyin Korunması Hakkındaki Kararı madde 5).

5.Amaç Yönünden

Ödeme emri işlemimin tesisi amacı , kamu hizmetlerinin etkin-sürekli sürdürümüdür. Kamu yararı vergi hukukunda üstün tutulduğu için kamu hizmetlerinin aksamadan sunumu şarttır.Bu durumda yeknesak-etkin-hızlı finans kaynağı aktarımı için tahsil sürecinin işlevi çok önemlidir.Tahsil süreci ilintili olduğu vergi kanunlarının(maddi ve usul) adil,oranlı,makul düzenleniş sebebiyle etkin işler.

Ödeme merinin amacı tahsilattır. Kamu alacağı tahsilatıyla kamu hizmetleri işlemektedir.Tüm idari işlemlerde ortak amaç kamu yararadır.”*Ödeme emri düzenleme konusunda idarenin bağlı yetkiye sahip olması nedeniyle , Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun’un 55’inci maddesinin birinci fıkrasındaki sebep gerçekleştiğinde alacaklı kamu idaresinin/tahsil dairesinin ödeme emrini düzenlemesi zorunludur*³⁰².

II.ÖDEME EMRİ İŞLEMİ İÇİN ÖNKOŞULLAR

Vergi icra hukukunun işlemesi için gerçekleşmesi gereken önşartlar bulunmaktadır.Vergi icra hukuku, usul hukuku olduğu için, cebren tahsil sürecinin işlemesinde gereken işlemlerin nasıl yapılacağını düzenler. Cebren tahsil sürecinin başlangıcı olan ödemem emri işleminin tesisi içinse hazırlık sürecinin gerçekleşmesi gerekir.Bir idari işlemin tesisi yani hukuk dünyasına şeklen yansması için maddi

³⁰¹ Candan,Kanuni Temsiliciler....,s.148.

³⁰² Karakoç,a.g.e.,s118.

şartların gerçekleşmesi gerekir(maddi sebepler).Maddi sebebin gerçekleşmesi yeterli olmayıp,hukuk devleti,belirlilik ilkesine istinaden, maddi sebebin örtüştüğü soyut hukuk kuralının olması gerekir.Maddi sebep , hukuki sebeple örtüşmezse , idari işlem şartları gerçekleşmez.Hukuki sebebi olmayan bir idari işlem sırf maddi sebepten dolayı tesis edildiğinde ise kanuna aykırı bir idari işlem tesis edilir ki;yok hükmündedir³⁰³ .

Ülkemizde, cebren tahsil sürecinde idare bağlı yetkiyle hareket etmektedir.Bir idari işlemin hukuk dünyasına yansması yani sözlü,yazılı yada uygulama şeklinde ortaya çıkması için usulün işlemesi gerekir(idari işlemin yapılış süreci).Bir idari işlem, hazırlanırken kanuni yetki dairesinde,ilgilinin haklarını da gözetecek şekilde,karara bağlanır ve dış dünyaya yansır.Bu bölümde ödeme emrinin tesisi için gerekli maddi sebepler açısından önşartlar incelenecektir.

A.Vadesi Gelen Kamu Alacağıının Ödenmemesi

Kamu alacağıının cebren tahsil süreci için ödeme emri çıkarmadan önce, kesinleşmiş bir kamu alacağıının olması gerekmektedir.Bunun için tarh,tahakkuk aşamalarının gerçekleşip,tahsil aşamasına gelinmesi gerekmektedir.Vergi icra hukukunda kesinleşmemiş bir kamu alacağı için ödeme emri düzenlemesi kabul edilmemektir.Tahsil aşaması kamu alacağıının maddi ve hukuki olarak gerçekleşmiş olması demektir.Kamu hukukundaki borç ilişkilerinde , kamu alacağıının var olması talep için yeterli değildir.Arka planda olan talep hakkı,muacceliyet kazanmış bir kamu alacağıının varlığıyla kullanılabilir.

Tahsili mümkün olan kamu alacağı, ödeme süresinde ödenmediği takdirde; cebri icra yoluyla takip ve tahsil edilebilir.6183 sayılı Yasanın 54'üncü maddesi "*ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur*" şeklinde düzenlenmiştir³⁰⁴.

³⁰³Maddi sebebin hukuki sebeple uyumluluğu üzerine ayrıntılı bilgi için;Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,Turhan Kitabevi,Ankara,2002,s.73 vd.

³⁰⁴ Ayrıntılı bilgi için; Gerçek,a.g.e.,s.120.,Özbalcı,a.g.e.,s.556.

B.İhbarnameye Rağmen Vergi Borcunun Ödenmemesi

Kamu alacağının daha doğrusu literatürde genellikle vergi alacaklarının belirlenmesi işlemine tarh adı verilmektedir. Genellikle vergi sistemimizde tarh işlemi beyan üzerine gerçekleşmektedir. Bunun yanı sıra; vergi karnesine yazılmak suretiyle tarh edilen vergiler, tahakkuku tahsile bağı vergiler ve belli zaman ölçülerinin geçmesiyle otomatik olarak tahakkuk eden vergiler de resen ve ikmalen tarh çeşitlerinden değildir.

Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinde, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği belirtilmiştir. İhbarnameye itiraz edilmediği takdirde, tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin geçmesinden sonra tahakkuk eder. Tahakkuk tarihinden itibaren 1ay ödeme süresi verilir. İşte resen ve ikmalen tarhta vergiler, ihbarname ile tarh edilmektedir. Bu durumda tarh işlemine karşı 30 gün içinde dava açılmadığı takdirde tahakkuk gerçekleşir. Tahakkuk eden vergi borcu 1 ay içinde ödenmediği takdirde cebren tahsil süreci başlamaktadır.

III.ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ

“Hukuki bir işlemin, ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, yasa ve yöntemine göre uygun bir biçimde yazı ile veya ilanla yaptığı bildirim işlemi”³⁰⁵ Tebligatın çeşitli sınıflandırmaları vardır. Tez konusu itibariyle tebligat; idare tarafından haklarında tesis edilen hukuki işlemlerden ilgililerin haberdar edilmesi, belgelendirilme işlemidir.

Vergi icra hukukunda tebligat işleminin kuralarını, uyulacak prosedürü VUK belirler. Kamu alacağının vadesinde ödenmediği takdirde 7 gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için bir ödeme emri tebliğ edilir. Ayrıca bazı fonların da VUK ve 6183 sayılı Yasa uyarınca işlem görmeleri gerektiğinden tebligat işlemiyle ilgili hususlar bu konuda da geçerlidir³⁰⁶.

³⁰⁵ Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 1994, s.794.

³⁰⁶ Ayrıntılı bilgi için; Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s.20,21.

Ödeme emri işleminin tesisinden ilgilinin haberdar edilmesi için tebliğ edilmesi gerekir. Ancak ödeme emri , belediye sınırları içinde ve köylerde farklı usullerde tebliğ edilmektedir.

A.Belediye Sınırları İçinde

6183 sayılı Yasanın 8inci maddesine göre, tebligat işlemiyle ilgili aksine bir hüküm olmadığı taktirde VUK uyarınca işlem yapılacağı belirtilmiştir. VUK 93-109'uncu maddeleri tebligat sürecini açıklar.

Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde vergilendirme ile ilgili olan tüm belgelerin ve yazıların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinenlere ilan yoluyla tebliğ edileceği belirtilmiştir.. Bu durumda ödeme emrinin tebliğinde esas posta yoluyla tebliğdir. İlanen tebliğ yapılabilmesi için;

“— *Muhatabın adresinin bilinmemesi,*

— *Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle -gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi,*

— *Başka nedenlerden dolayı posta yoluyla tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması,*

— *Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması*

gereklidir (VUK., md. 103)³⁰⁷.

İlan yoluyla tebliğin şekli ve içeriği Vergi Usul Kanunu'nun 104. ve 105. maddelerinde belirlenmiştir. Ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilmesi halinde de bu hükümlere uyulması gereği açıktır.

B.Köylerde

Köylerde ,ödeme emrinin tebliği daha farklı usuldedir.Borçlulara muhtarlıkça tebliğ yapılmaktadır.Ancak bazı hallerde tebliğ işlemi gerçekleştirilemediği durumlarda,ödeme cetveli ilan edilerek ödeme emri yerine geçmektedir.

Muhtarlı tebliğ edilmemiş olan ödeme emrinde yazılı borçlularının isimler ödeme cetveline alınır.Ödeme cetveline alınan borçlular, borçlarını ödemeleri ve mal

³⁰⁷ Çelik,a.g.e.,s.185,186

bildiriminde bulunmaları için bilgilendirilirler.Ödeme cetveli Köy İhtiyar Kurulu kapısına , herkesin görebileceği bir yere 10 gün süreyle asılır.Bütün bu işlemler ve eylemler sırasında tutanak tutulur.Cebren tahsil ve takip süreci , ödeme cetvelinin indirilmesi üzerine başlar³⁰⁸.

I. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ SONRASI SÜREÇ

Ödeme emri tebliği ile , tesis edilen idari işlemin hukuk dünyasında meydana gelmesidir.Bundan sonraki süreç muhatabın iradesine kalmış olarak ilerler.7 gün içinde borç ödenebileceği gibi dava açılabilir yada borcun ödenmemesi durumu ortaya çıkabilir.

A.BORCUN ÖDENMESİ

Tebliğ işlemi ile borçta haberdar olan borçlu ,7 gün içinde borcunu ödeyebilir.Bu durumda ödeme vergilendirme süreci son bulmuş olur.Kamu alacağının son bulma nedenlerinden biri de ödemedir.Tebliğ edilen ödeme emri üzerine 7 gün içinde asıl borç ve ferileri ödenir.Asli kamu alacaklarını; kanuni olarak alınan vergi,resim,harç,para ve vergi cezaları ile takip masraflarından doğan alacaklardır.

Feri alacaklar ise ;asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan alacaklardır.Bunlar;

6183 sayılı kanunun 51. maddesindeki gecikme zammı,^{309 310}

6183 sayılı kanunun 58. maddesindeki haksız çıkma zammı,

VUK 371. maddesindeki pişmanlık zammı,

VUK 112/3. bendeki dava konusu edilen vergi uyuşmazlıklarında kaybedildiği taktirde alınan faizdir.

Ödeme emrinde gecikme zammının,ancak ödeme gününde belli olacağından gecikme zammının ne miktarda olduğuna yer verilmez.Sadece ödeme emrinde "*gecikme zammının belirleneceği*"ne dair damga bulunur.Ödeme emri tebliğinden

³⁰⁸ Konuyla ilgili bilgi için;Çelik,a.g.e.,s.186.

³⁰⁹ Recai Dönmez,"Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler",s.5,6.http://mail.anadolu.edu.tr/dönmez/tahsil_sorunlari.htm.

³¹⁰ Bülbül,a.g.e.,s.19 vd.

itibaren 7 gün içinde gecikme faizi ile birlikte diğer borçlar ödenir. Ancak gecikme faizi adından da anlaşılacağı gibi vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için vade tarihinden hesaplanarak ödenir. Kamu alacağı ister cebren tahsil sürecine girmesin ister girsin gecikme faizi vade gününden itibaren ödeme gününe kadar hesaplanır³¹¹.

B.BORCUN ÖDENMEMESİ (MAL BİLDİRİMİ)

Kamu alacağı ilgili tarafından ödenmediği takdirde cebren tahsil şekilleri başlar. Bunlar teminatın paraya çevrilmesi, haciz ve iflastır. Ancak ilerde inceleyeceğimiz bu konular öncesi ,mal bildirimini konusunun incelenmesi gerekmektedir.

Mal beyanı servet beyanı mahiyetinde olmayıp, borcu karşılayacak derecede bildirim yapılması anlamındadır³¹². 6183 sayılı Yasanın 59'uncu maddesi mal bildirimini düzenlemektedir.

“Ödeme emrine karşı dava açılması ilke olarak mal bildiriminde bulunma zorunluluğunu ortadan kaldırır”³¹³. Ancak borç ödemediği takdirde mal bildiriminde bulunulması gerekmektedir. Aksi halde cezai yaptırımlara maruz kalma tehlikesi doğmaktadır. Zira ülkemizin taraf olduğu İHAS 4 no.lu protokole göre sözleşmeden kaynaklanan borcundan dolayı kimsenin hapsen tazyike maruz kalmaması gerektiği belirtilmektedir.

C.ÖDEME EMRİNE İTİRAZ (DAVA YOLU)

İdarenin işlem ve eylemlerine karşı yargısal denetimin, Anayasa ve yürürlüğe koyduğumuz uluslar arası anlaşmalar tarafından garanti altına alındığı hukuk sistemimizde; vergilendirme işlemlerinden dolayı da yargısal denetim gerçekleşmektedir. Yargısal denetim için, belli şartları taşıyan işlemler söz konusu olmaktadır.

“Ödeme emri ile istenilen kamu alacağı, doğmuş; yani, tahakkuk aşamasında esas yargı denetimi geçirmiş ya da borçlusuna bu denetimi işletme olanağı hukuken tamamlanmış bir alacaktır. Hukuka uygunluğu konusunda yargısal kesinlik bulunan

³¹¹ Ayrıntılı bilgi için; Bülbul, a.g.e., s.33.

³¹² Bülent Seven, "Türk Vergi Hukukunda Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Hapsen Tazyik Yaptırımı", s.1,2. http://www.turkhukuk sitesi.com/faq/vergi_mal_bildimi.shtml.

³¹³ Dönmez, a.g.e., s.136.

veya süresinde idari davaya 'konu edilmemekle hukuka uygunluğu konusunda karine oluşan kamu alacağının gecikmeksizin tahsili, kamu yararı açısından gereklidir. Ancak, alacağın tahakkuk açısından sonraki zaman süresi içinde ödeme emri ile ilgili olarak doğabilecek hukuka aykırılıkların yargı denetimi dışında tutulamayacak olacağı da kuşkusuzdur. Alacağın gecikmeksizin tahsilindeki kamu yararı ile kamu borçlusunun yargı yoluna başvurma hakkını uzlaştırma durumunda kalan Kanun koyucu, ödeme emrine, bu meyanda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasıyla tesis edilen işlemlere karşı açılan idari davalara ilişkin kimi usul kurallarını, tahsilatın gecikmesine neden olmayacak şekilde düzenlemeye çalışmıştır³¹⁴.

Ödeme emri kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olduğundan dolayı idari işlemin iptali istemiyle dava açılabilir. Vergileme aşamalarında açılması olağan olan vergi davaları, tahsil sürecinde de olabilmektedir. Kanuni idare ilkesinin bir uzanımı olan ödeme emrine karşı yargı yolu 6183 sayılı Yasa ile garanti altına alınmıştır. "Ödeme emrine karşı dava açma hakkının varlığı, cebri icra sürecinin henüz başındayken ortaya çıkabilecek ve sonuçları kişiler bakımından bir hayli ağır olabilecek hukuka aykırılıkları gidermek bakımından son derece önemlidir"³¹⁵ Ancak ödeme emrine karşı dava açılırken dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Cebren tahsil süreci, bir anlamda sekteye uğramış tahsil sürecinin kamu otoritesi eliyle işlerlik kazanarak, özel kesim fonlarını kamu kesimine geçişini hızlandırmaktadır. Ödeme emrine karşı açılacak dava izlenecek yolda dikkat edilmesi gereken; tahsil sürecinin kesintiye uğramamasıdır. Yargılama usulünde belli kurallar konulmuştur.

Ödeme emrine karşı itiraz olarak düzenlenen dava yolu, 6183 sayılı Yasanın 58inci maddesinde düzenlenmiştir. Ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde nöbetçi vergi mahkemesine dava açılmak suretiyle itiraz müessesesi işletilebilir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu alacağı borçlusu cebren tahsil sürecinin işlemlerini durdurmak amacıyla, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde dava açmaktan başka yolu yoktur, Aksi halde ödeme emri kesinleşir³¹⁶. Danıştay kararların göre tebliğden önce ödeme emrinin öğrenilmesi suretiyle de itiraz işletilir³¹⁷

³¹⁸

³¹⁴ Candan, a.g.e., s.169., Karakoç, a.g.e., s.107.

³¹⁵ Dönmez, a.g.e., s.24.

³¹⁶ Ayrıntılı bilgi için; Candan, a.g.e., s.69., Karakoç, a.g.e., s.107., Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s.356.

³¹⁷ Çelik, a.g.e., s.87.

1.DAVANIN TARAFLARI

Ödeme emrine karşı açılacak davada davacı, vadesi gelmiş ve muaccel olmuş kamu borcunu ödemekle yükümlü ya da ödenmesinde sorumluluğu olan kişidir . Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiler, Anonim şirkete ait vergi borçlarının tahsili amacıyla şirket tüzel kişiliği düzenlenerek yönetim kurulu başkanına tebliğ edilen ödeme emri için kendi adına dava açma ehliyeti bulunmamaktadır³¹⁹. Davalı ise, vadesinde borcun ödemediği gerekçesiyle kamu alacağı borçlusuna ödeme emri düzenleyen ve tebliğ eden tahsil dairesidir.

2.DAVANIN KONUSU(İdari İşlemdaki Sakatlıklar)

“Hukumumuzda, tüm idari eylem ve işlemleri kapsayan genel nitelikte bir idari usul kanunu yoktur;ancak , tipik birer idari işlem niteliğinde olan vergilendirme işlemlerinde vergi idaresinin uyması gereken usul kurallarını içeren özel bir idari usul yasası olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu bulunur”³²⁰. İdari işlemlerle ilgili uyulacak usul yasası bulunmamasına karşı vergilendirme işlemleri için bir usul yasası bulunmaktadır.Dolayısıyla vergilendirme işlemlerine karşı , vergi davasının konusu tesis edilen idari işlemdir.Tez konusu gereği ödeme emri işlemi vergi davasının konusu olmaktadır.Ödeme emri işlemi içerdiği beş unsura göre hukukilik denetimine tabidir.Dava konusu edilen ödeme emri için unsurlarına göre hukuka aykırılık

³¹⁸ Mustafa Bahtiyar,“Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği”,Yaklaşım Dergisi,Yıl:12,Sayı:137,Mayıs,2004,s.220-223.

³¹⁹ 26.9.1997 gün ve E.1996/83, K.1997/348, (Dş.Der., S. 95,1998, s. 1] Karakoç,a.g.e.,s.119 Haklarında düzenlenip tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı dava açma hakla temsilcileri aracılığıyla kullanabilirler.Karakoç,a.g.e.,s.119. "Şirket adına vekaletname veren ortak, şirketteki hisselerini devrederek ortaklıktan ayrılmış ortaklık sıfatı sona ermiştir. Ortaklıktan ayrıldıktan sonra, şirket i ödeme emrinin bu şahsa tebliği usulsüz ise de, usulüne uygun verilmiş vekaletnameye göre vekil edilen avukat tarafından şirket adına hareketle, süresinde dava açıldığı görülmektedir. Şirket adına vekaletnameyi veren davacının i yöneticilik ve ortaklıktan ayrılmış olması, şirketle avukat arasındaki vekalet iliş kişini ortadan kaldırmayacağından, davanın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken ehliyet yönünden reddedilmesinde isabet görülmem iştir.Dş. 4.D. 22.12.1995 gün ve E.1995/1916,k.1995/5770,(Dş.Der.,S.91,1996,s.398-400),Şimşek,a.g.e.,s.498.

³²⁰ Serkan Açar,“Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”,Türkiye Barolar Birliği Dergisi,Sayı:62,2006,s.272.

iddiasında bulunulabilir.Hukuka aykırılık iddiasında bulunulabilecek unsurlar;amaç,konu,şekil,yetki ve sebeptir³²¹.

a.Yetki Unsurundaki Sakatlıklar

“Ödeme emrine karşı açılan bir davada öncelikle yetki konusunda inceleme yapılmaktadır”³²².“Anayasa ve kânunların bazı idarî makam ve organlara tanıdığı karar alabilme, işlem yapabilme görev ve ayrıcalığı idarî işlemlerin yetki unsurunu oluşturmaktadır”³²³. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ödeme emri düzenleme yetkisi alacaklı kamu idaresine verilmektedir. “Bu itibarla, dava konusu ödeme emrinin alacaklı kamu idaresinin görevli birimleri tarafından düzenlenmemiş olması, ödeme emrini yetki yönünden sakat kılmaktadır”³²⁴.

Tahsil daireleri, yükümlendirme işlemi/ödeme emri düzenleme yetkilerini zamanaşımı süresi içinde kullanmak durumundadır. Çünkü, zamanaşımına uğrayan bir kamu alacağı, tahsil imkânı olmayan bir alacak haline dönüşmektedir. Bu itibarla, böyle bir alacak için düzenlenen ödeme emri, her şeyden önce sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır.

³²¹ Sezginer,a.g.e.,s.17-23.

³²² Karakoç,a.g.e.,s.96.

³²³ y.a.g.e.,s. 96.

³²⁴ "Belediye Başkanlarının 3914 sayılı İmar Kanunu'nun 42'nci maddesine dayanarak para cezası verme yetkileri bulunmadığından yok hükmünde olan bu işleme karşı sulh ceza mahkemesinde dava açılmadığı ve işlemin kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenmesinde isabet yoktur." Dş. 6.D. 9.3.1988 gün ve E.1988/215, K.1988/334, (Şimşek,a.g.e., s. 484-485); "6183 sayılı Yasanın 5'inci maddesinde takibatın alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılacağı hükme bağlandığından sulama ücretinin DSİ. 7.Bölge Müdürlüğünün mahalli tahsil dairesince takip edilmesi gerekirken, takibata yetkili olmayan Maliye ve Gümrük Bakanlığı DSİ. 7. Bölge Saymanlık Müdürlüğünce takip edilmesi ödeme emrinin yetkisiz makamca düzenlendiği gerekçesiyle iptali gerekir." Dş. 10.D. 25.4.1991 gün ve E.1988/1129, K.1991/1458, (Ünlü, a.g.e..s. 82-83).

İçişleri Bakanlığı'nın davacının ücretlerinden ödeme sırasında kesilmeyen vergilerin tahsili amacıyla giriştiği işlemlerin, yetki dışı tesis edildiğinden, bu nedenle iptal edilmesi gerekir." Dş. 4.D. E.1982/449, K.1982/193, (Candan, Kanuni Temsilci..., s. 70.)

b.Şekil Unsurundaki Sakatlıklar

Ödeme emri şekle bağlı bir idari işlemdir.Dolayısıyla ödeme emrinin içeriğinde belli şekil şartlarına uyulması gerekmektedir.Şekil, idari işlemin hazırlanışında,usulünde hukuk dünyasına yansıma biçimidir.Yazılı yapılması zorunlu ödemem emrinin içermesi gereken şekil şartlarını 6183 sayılı Yasanın 55'inci maddesi belirlemektedir.Ödeme emri usuli bölümden hukuk dünyasında yansıma ;şeklen ortaya çıkma aşamasında belli şartlara uymak zorundadır.Bunlar;AATUHK madde 55 uyarınca ödeme emrinde;

- borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları,
- nereye ödeneceği,
- müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı,
- gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı, borçlunun 114 üncü maddede yazılı vazifeleri yerine getirmedeği takdirde hakkında uygulanacak ceza miktarı gösterilmek zorundadır. Ayrıca salt 6183 sayılı Yasa değil ,usulüne göre yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalar,son Aynasal değişikliklerin de göz ardı edilmemesi ve buna göre ödeme emri düzenlenmesi gerekir.Birey haklarını ihlal edici aykırı bir şekli düzenleme sözkonsu olduğunda ödeme emri hukuka aykırıdır.Özellikle Anayasa madde 40/2'e göre yazılı işlemlerin itiraz yolları ve itiraz sürelerini içermeleri gerekmektedir.

c.Konu Unsurundaki Sakatlıklar

Ödeme emri ile istenen kamu alacağı 6183 sayılı Yasanın 1 ve 2'inci maddelerinde belirtilmiştir.Kısaca ödeme emrine konu olacak alacakları şu şekilde sınıflandırabiliriz:

- 1) devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait;
 - vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli;
 - gecikme zammı, faiz gibi fer'i alacaklardan;

2) aynı idarelerin sözleşmeden^{haksız} fiilden ve sebep zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yapılışına bağlı olarak doğan alacaklarından³²⁵;

3) Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na ve/veya Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil belirtilen alacaklar.

Alacağın , sözleşmeden, haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden doğduğu anlaşılırsa, ödeme emri konu unsuru açısından hukuka aykırı kabul edilecektir. Ancak ödeme emrine konu olan alacak 6183 sayılı Yasanın 1 ve 2'inci maddesindeki kamu alacağı kapsamına giriyor ise bu durumda diğer unsurların hukuka aykırılıkların bakılır.”*İdari işlemin konu unsurundaki sakatlıklar gibi,işlemin yok hükmünde sayılmasını gerektirmeyen, yalnızca iptalini gerektiren hukuka aykırılıklardır*”³²⁶.

d.Sebeup Unsurundaki Sakatlıklar

Ödeme emri ayrı bir idari işlem olmasına rağmen,kendisinden önce gerçekleşen idari işlemlere bağlı gerçekleşmektedir.Yani ödeme emri işleminin tesisi için vadesinde ödenmeyen kamu alacağını belirleyen tarh işlemidir.Tarh işlemi olmadan ödeme emri işlemi tesisi edilemez³²⁷.

Kanun koyucunun ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülecek dava sebeplerinin kısıtlı olmasının nedeni vergilendirmenin ve yargılamanın selameti açısından dır.

³²⁵ Aktaran Candan,Kanuni Temsilci...,s.41.; "6183 sayılı kanun kapsamında bulunmayan ve özel hukuk ilişkisi kaynaklı bir kamu alacağı için 6183 sayılı kanun hükümlerine göre ödeme emri nedeniyle çıkan uyuşmazlık idari yargı organlarıncı çözülür." "Dş. 10.D. 18.1.1984 gün ve E.1983/1327, K.1984/28, (Kızılot,a.g.e.,s. 1561-1562); "Çimento fabrikasınca belediyeye ödenmesi gerek ücreti, sözleşmeden doğan alacak niteliğinde bulunduğundan, 61831 sayılı Kanun (uyarınca düzenlenecek ödeme emri ile istenemeyeceği hk." Dş. 9.D.,t gün ve E. 1983/5194, K. 1984/665, (Kızılot, Muktezalar, s. 1562-151 Yetkili idareye ait taşınmazın kiracısı tarafından vadesinde ödenmeyen |sözleşmeden doğduğundan, bu borç için 6183 sayılı Kanuna göre düzenlenemeyeceği hk." Dş. 10.D. 20.2.1986 gün ve E.1984/25K2, "İdarenin kira akdine dayanan alacağına 6183 sayılı yasaya göre ödeme emri düzenlenemez." Dş. 4.D. 22., II E.1987/1904, K.1988/2891" (Şimşek, a.g.e.s. 485).

³²⁶ Candan,a.g.e.,s.153.

³²⁷ Ayrıntılı bilgi için; Candan, Kanuni Temsilci...,s.158.

Yargılama usulündeki ilke ve esaslar, idari işlemlerin tesis usullerinde de dolaylı olarak göz önüne alınır. Zira usul kavramı, yargılama yada işlemin oluşturuluş halinde belli kıstaslara sahip olmak zorundadır. Ödeme emri işlemi vergilendirme işlemlerinden bir tanesidir. Ancak ödeme emri işlemine gelinceye kadar bir çok safhadan geçilmesi durumu vardır. Zincir işlem olarak adlandırılan bu işlemler silsilesinin her parçası olan işlem (tarh, tebliğ, tahsil), iptal davasına konu edilebilmektedir. Ödeme emri işlemine gelmeden önce tarh işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Tarh işlemi sonrası (şartları varsa) tebliğ işlemi ve tahakkuk aşaması gerçekleşir. İşte ödeme emrinin tesisi edilmeden önce tarh işleminin hukuk dünyasında oluşturulması gerekmektedir. Tarh işlemiyle potansiyel kamu alacağı belirginleşir. Hukuk normlarında soyut olarak düzenlenmiş kamu alacağı, ön-izin ilkesince tarh edilir. (Kamu alacağının statüsüne göre tahakkuk ve tahsil aşamaları gerçekleşir). Belirginleşen, somut hale gelen kamu alacağı için ilgililer dava yolunu kullanabilmektedirler. Ancak dava yolu, beyanen tarhta ihtirazi kayıt şerhi düşüldüğü taktirde mümkündür. Bunun yanı sıra ikmalen, resen ve idarece tarh işlemlerinde de ilgililer dava yoluna başvurabilirler. Tarh aşamasında dava yoluna başvurulup başvuru aleyhine hüküm verildiği taktirde ve kesinleşmişse, kamu alacağı borcu kesinleşmiş artık ödenmesi zorunlu bir hal almıştır. Ödeme emri bundan sonra devreye girmektedir. Bir anlamda kesin hüküm ifade eden mahkeme kararı kamu alacağıyla ilgili itirazlarda bağlayıcı olmuş ve ödeme emri safhasında dava sebepleri konusunda daraltıcı işleve sahip olmuştur. Dava tarh işleminde açılmadığı taktirde de bir anlamda kamu alacağıyla ilgili iptal isteminde bulunulmaması; kamu alacağının kabulü konusunda zımni karine oluşturmaktadır.

Tahsil edilebilir bir alacak için hukuken doğmuş ve vadesinde ödenmemiş olması gerekmektedir. Bunun üzerine ilgisine tebliğ edilmiş bir ödeme emrinin olması gerekmektedir. ” *Ödeme emri tebliği aşamasına gelmiş bir kamu alacağı —özellikle vergi alacağı- karine olarak oldukça uzun bir süreçten geçerek büyük ölçüde belirginleşmiş hatta bazen kristalleşmiş bir alacak görünümündedir. İkmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerde ve kesilen cezalarda bu çok açıktır. Vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçerek tahsil aşamasına gelen bu tür kamu alacaklarının artık ödenmesi gerektiği konusunda pek az şüphe kalmıştır*³²⁸.

³²⁸ Dönmez, a.g.e., s.124.

“ Tahakkuk aşamasında açılan vergi davalarında , davacının davasının dayandıracağı sebepler ilke olarak sınırlandırılmamıştır.Davacı her türlü maddi ve hukuki sebebi ileri sürme hakkına sahiptir.Ödeme emirlerine karşı açılan davalar ise davanın dayandırılabilceği sebepler yönünden sınırlandırılmıştır³²⁹. Sebep yönünden sınırlama getirilmesinin amacı cebri tahsil sürecine geçmiş olan kamu alacaklarının tahsilinin daha fazla uzatılmaması amacıyla³³⁰.

Kanun koyucu dava sebeplerini yasada 58inci maddede sınırlandırmıştır. Dava sebeplerini üç başlık altında inceleyebiliriz;borcun olmadığı,borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığıdır.Dava nedenleri bölümünde ayrıntılı olarak incelenecek olan konulara bu bölümde başlık olarak inceleyeceğiz.

e. Amaç Unsurundaki Sakatlıklar

Ödeme emri işlemindeki amaç,tahsilatın bir an önce yapılarak kamu yararının sağlanmasıdır.Cebren tahsil işlemleri kamu gelirlerinin bir an önce ödenmesi için yapılmaktadır.İdare, ödeme emri işlemi için bağlı yetkiyle hareket etmektedir.İdarenin taktir yetkisi olmadığı için, bağlı yetkiyle hareket etmektedir³³¹.

Bağlı yetkinin sözkonusu olması, idarenin amaç yönünden hukuka aykırı hareket ettiği yönündeki iddialar yerli değildir.İdarenin ödeme emri işlemindeki amacı konusunda hukuka aykırı hareket ettiğini iddia etmek için çok güçlü karinelere ihtiyaç duymak gerekir.

1. DAVA NEDENLERİ

Ödeme emri tebliğ edilen kişi, ödeme emri işlemini beş unsur açısından dava konusu yapabilmektedir.Ancak dava konusu edilen ödeme emri işlemi için sürülen sebepler sınırlı sayıdadır.Çünkü kristalleşmiş bir borç haline gelmiş kamu alacağına karşı gerekçe sürmek zorlaşmaktadır.Bundan dolayı da tarh,tebliğ ve tahakkuk

³²⁹ Dönmez,a.g.e.,s.124.

³³⁰ Ayrıntılı bilgi için;Dönmez,a.g.e.,s.125-129.

³³¹ Saygılıoğlu,a.g.e.,s.116-119.,Çağan,a.g.e.,s.136.

aşamasında öne sürülmemiş sebepleri ileri sürmek gerekir.Bu da dava sebeplerini daraltmaktadır³³².

a. Böyle Bir Borcun Olmadığı İddiası

Vergi yargılama hukuku da idari yargının bir parçası olduğu için, idari yargılama usulündeki işleyiş vergi yargısında da geçerlidir.İdare hukuku içtihatlarla gelişen bir hukuk dalıdır.Vergi hukukundaki kavramların da vergi yargılamasındaki görev alan makamların içtihatları doğrultusunda geliştiği açıktır.Vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın kararları doğrultusunda kavramların içeriği oluşmaktadır.Vergi yargısında görevli makamların kararları doğrultusunda vergi davasında ileri sürülecek sebepler şunlardır.

(1) Borcun Ödenmiş Olması

Kamu borcu ödeme emri tebliğinden önce ödendiği takdirde, kamu borcu ortadan kalkmakta, terkin edilmektedir. Bu durumda tebliğ edilen ödeme emri konu yönünden sakat bir işlemdir.Böylesi bir hukuka aykırılık sebebi yargılama sürecinde sorun çıkarmamaktadır. Ödeme bir belge ile ispatlandığından, yargılama sürecinde ispatı çok kolaydır.Hazinenin bir bütün olduğu düşünüldüğünden yetkili olmayan vergi dairesine yapılan ödeme dahi kabul edilmektedir³³³.

Özel bir durum olarak ödeme emri tebliğinden sonra süresi içinde dava açılması sonra da ödemenin yapılması, yargılamayı etkiler mi sorusuna ise şöyle yanıt verebiliriz.Ödeme emri sonrası dava açılıp ödeme de yapılabilir.Yargılama durmayıp ya da sonlanmayıp devam etmektedir.Çünkü yargılama sonucu kamu borçlusunun haksız çıkması ,onu %10 haksız çıkma zammıyla kamu borcunu ödemesine sebep olmasına yol açar³³⁴.

³³² Akmansu,a.g.e.,s.220.

³³³ Ayrıntılı bilgi için;Candan,a.g.e.,s.81.

³³⁴ Karakoç,a.g.e.,s.120.

(2) Borcun Hiç Doğmamış Olması

Ödeme emrinin hukuk dünyasında sonuç doğurabilmesi için bir dizi usuli süreçten geçmesi ve ilgilinin şekle uygun olarak öğrenmesi gerekir. Ancak bazı durumlarda işlem hukuk dünyasında sonuç doğurması yani öğrenilmesi aşamasında sorun çıkarmakta , ilgili tarafından öğrenilmektedir.

(i) Faaliyetin Olmaması

Vergiyi doğuran olayın kodifiye edilmiş, tipikleşmiş olguyla örtüşmesine tipiklik denir. Ayrıntılı bilgi akaya Ancak bazı hallerde maddi sebep oluşmadığından hukuki sebep olsa bile yani kanun olsa bile kamu borcu doğmamakta ; kamu alacağı oluşmadığından ödeme emri sebep yönünden hukuka aykırı olmaktadır. Faaliyetin hiç olmadığı iddiasının tarh yada tahakkuk aşamasında sürülmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak Danıştay'ın bu konuyla ilgili kararları mevcut olup içtihatlarda tam bir netlik yoktur.

(ii) Tebliğin Usulsüz Yapılması

İkmalen ve resen tarh ile tebliğ edilmiş ihbarnamenin usulsüzlüğü , kamu alacağının tahakkuk etmemiş olacağını dolayısıyla borcun doğmamış olacağı anlamına gelmektedir. Tahakkuk etmemiş bir kamu alacağı içinse ödeme emri düzenlenemez.

(iii) Vergi Hatası Bulunması

Ödeme emrine karşı sürülecek sebep yönünden hukuk aykırılık iddiası vergi hatası konusunda tartışmalıdır. Ödeme emrinin cebren tahsil sürecine ait bir işlem olduğu dolayısıyla da belirginleşmiş bir kamu alacağına karşı vergi hatası iddiasının anlamsız olduğu konusunda görüşler mevcuttur. Hata düzeltmenin cebri icra süreci öncesi döneme ait olduğu, cebren icrada idari yoldan düzeltmenin mümkün olmadığı için dava yolunun devreye girmesi gerektiğini belirten görüşler mevcuttur³³⁵.

³³⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.180., Karakoç, a.g.e., s.127, 128.

Hata düzeltme kapsamına girecek konular şunlardır:

- Verginin Mükerrer Olması,
- Yükümlünün Şahsında Hata,
- Verginin Konusunda Hata,
- Yükümlülükte Hata.

b.Borcun Tahsil Edilmesinin Mümkün Olmaması

Ödeme emrinin tebliği için muaccel olmuş bir kamu borcu yani tahsil edilebilir bir durumun olması gerekir.Tahsil edilemeyecek yani olmayan bir kamu borcu için cebren tahsil süreci başlatılamaz³³⁶. Böylesi sebep yönünden hukuka aykırı bir ödeme emri işlemine karşı dava açılır.Dava sebeplerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kamu Alacağıın Tarh Zamanaşımına Uğraması,
- Kamu Alacağıın Terkin Edilmesi veya Af Edilmesi,
- Kamu Alacağıın Tecil Edilmiş Olması,
- Mücbir Sebep Olması,
- Kamu Alacağıın Uyuşmazlık Konusu Olması.

c.Borcun Kısmen Ödediği İddiası

Borçlu kamu alacağıın bir kısmını ödediği halde , ödenen miktar düşülmez ve idare borcun tamamı üzerinden ödeme emri tebliğ eder.Bu durumda ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerini isteyebilir.

Kısmen kamu alacağıını ödeyen borçlu sebep yönünden hukuka aykırılık iddiasında bulunmuş olur.

2. Görevli Ve Yetkili Mahkeme

Kamu borçları için tebliğ edilen ödeme emri işlemine karşı dava yolu kullanılabilir.Ancak bazı kamu borçları için vergi mahkemesi bazıları inse idare mahkemesi görevlidir.Ödeme emrine karşı davada, mahkemeleri görev yönünden belirlerken,genel bütçeye,il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi,

³³⁶ Ayrıntılı bilgi için;Candan,a.g.e.,s.83.,Karakoç,a.g.e.,s.132-142.

resim,harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin ise; tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde , ödeme emrini düzenleyen ve ilgisine tebliğ eden tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açılır.(İYUK.m.37/c)

Yukarıda sayılan kamu alacakları dışındaki alacaklar içinse idare mahkemeleri görevlidir.

3.Dava Açma Süresi

İYUK madde 7/1'de özel kanunlarda gösterilmedikçe idare mahkemelerinde dava açma süresi altmış, vergi mahkemelerinde otuz gündür.Özel kanunlarında dava açma süresi belirtilmemiş ise İYUK madde7/1 uygulanabilir.Ancak özel dava açma süresi belirtilmiş ise , bu durumda ilgili kanunda yazılı dava açma süresine riayet edilmelidir.6183 sayılı Yasanın 58'inci maddesinde dava açma süresi yedi gündür.İdare ve ya vergi mahkemelerine açılacak olan ödeme emrine karşı açılacak iptal davasının süresi yedi gündür.

4.Karar

6183 Sayılı Yasa bir usul-şekil yasası olduğu için, bu yasaya göre tesis edilen işlemler öncelikle şekil-usul ve yetki unsurlarına göre irdelenmektedir.Şekil ve yetki unsurlarından sonra, işlemin diğer unsurları hukukilik denetimine tabi tutulur.Dava açılmasından sonra ödeme yapılan hallerde bile hukuk devleti ilkesinin hayatta kalması için, yargımla devam eder.

6183 sayılı Yasa m.58/5'e göre, ödeme emrine karşı açılan davada vergi mahkemesi 7 gün içinde karara bağlamak zorundadır. Ancak atıl bir hüküm olan bu esas, uygulanabilmekten çok uzaktır.Yargılama safhaları düşünüldüğü takdirde , gerçek dışı bir hüküm olduğu ortaya çıkacaktır.

Yargılama sonunda üç tür karar çıkmaktadır:

- Ödeme emri sebep,konu,yetki,şekil veya amaç yönünden hukuka aykırı bulunup, iptal edilecektir.
- Ödeme emri işlemi , beş unsur açısından incelendiğinde hukuka aykırı bulunmayacaktır.

- Ya da dava konusu ödeme emrinin kısmen iptaline kısmen ise hukuka uygunluğuna kara verilecektir³³⁷.

İYUK madde 28/1'de yargı kararlarının yerine getirilmesinin kanuni bir zorunluluk olduğu, getirilmediği taktirde ise idarenin görevini yerine getirmediği için kamu görevlisi sorumludur. Karar esasa ve yürütmenin durdurulmasına³³⁸ ilişkindir.

5.Karara Karşı Başvuru Yolları

Hukuk devletinde bireylerin hak arama ,adil yargılanma gibi hakları salt ilk derece yargı organlarında değil,ikinci derece yargı organlarında da devam etmektedir Çeşitli kanun yolları ile adil yargılanma hakkı garanti altına alınmıştır³³⁹.

a) Kanun Yolları

Kanun yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

(1) Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yollarında itiraz-temyiz e kararların düzeltilmesinde amaç , nihai karar verilmesi üzerine olabilecek hak ihlallerini önlemek,adaletin sağlanması devam ettirmektir.

(i)İtiraz ve Temyiz

İlk derece mahkeme kararından sonra itibaren mahkemenin kararı veriş şekline göre , itiraz yada temyiz yoluna gidilir. İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin vereceği karara karşı BİM'e itiraz yolu ile başvurabilmesi için, nihai kararların tek hakimle verilmesi gerekir.

³³⁷ Candan,a.g.e.,s.218,

³³⁸ Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından açılan davalarda ,yürütme(tahsil işlemleri öncesi işlemler) durur.Ancak tahsil aşamasına ait dava konusu edilen işlemlerde kendiliğinde yürütmenin durdurulması ancak davacının talebi üzerine mümkündür.Ödeme emri,haciz.ihtiyati haciz gibi tahsil işlemlerinde yürütmenin durdurulması için talepte bulunulması gerekmektedir.Ayrıntılı bilgi için;Bahadır Kılınç,Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması,Adil Yayınları,Ankara,1998,s.25-67.

³³⁹ Cüneyt Altıparmak,"Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları",Türkiye Barolar Birliği Dergisi,Sayı:63,2006,s.244-271.

Vergi mahkemesinde verilen nihai kararın temyiz yoluyla üst mahkemeye başvurulması içinse kurul halinde verilen, nihai karara karşı yapılır. Temyiz yargılamasında vergi mahkemesinin verdiği karar hukuk uygunluk açısından irdelenir.

(ii) Kararların Düzeltilmesi

İYUK madde 54/1'de kararın düzeltilmesi düzenlenmesi düzenlenmiştir.

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- Kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olmasıdır.

(2) Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları daha çok kararların kesinleştiği, ilgilerin üst hukuk yollarını tüketmedikleri halde kamu düzeninin sarsılması endişesinden kullanılır.

(i) Kanun Yararına Bozma

İYUK madde 51, kanun yararına bozmayı şu şekilde düzenlemiştir:

- "Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

- Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

- Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete 'de yayımlanır."

" Mahkeme kararlarının bir kısmı, temyiz edilmelerinin mümkün olmaması, diğer bir kısmı da taraflarca temyiz edilmemesi nedeniyle ya da temyiz edilmesine rağmen temyiz dilekçesinin reddi nedeniyle, temyiz incelemesinden geçmemiş olabilir.

Bu ve benzeri durumdaki mahkeme kararları için "kanun yararına temyiz" söz konusu olabilmektedir ³⁴⁰.

Henüz taraflara tebliğ edilmemiş veya tebliğ edilmekle birlikte itiraz ya da temyiz süresi geçmemiş kararlar ile Danıştay'da temyiz incelemesinden geçmiş kararların "kanun yararına temyizi" istenemez.

Kesinleşmiş mahkeme kararları aleyhine kanun yararına temyiz başvurusunda bulunma yetkisi, yalnızca Danıştay Başsavcısına tanınmıştır.

(ii)Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay'ın,vergi mahkemelerinin,bölge idare mahkemelerinin ve idare mahkemelerinin kesin hüküm niteliğindeki kararları üzerine kanunun ilgili maddesindeki şartları taşıdığıında tekrar yargı sürecinin başlatılmasıdır.Yargılamanın yenilenmesi sürecinin başlaması için şartlar şunlardır(İYUK madde 53/1):

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verile tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgeni kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmi dilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda da ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- Karara esas alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakim katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Hüküm İHAM'nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması,
- Ve tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava ha kında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden ot bilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme

³⁴⁰ Garip Ayaz ve Erdal Sönmez,Vergi Yargısı,Oluş Yayıncılık,Ankara,1999,s.410.

yahut başka mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmemiş bulunmasıdır .

(3). Uluslararası Yargı Organı Olarak İHAM' ne Başvuru Yolu

“Vergilendirme yetkisi, devletin, fertlerin sahip oldukları mülkiyet hakları ile ilgili kaynakları üzerinde denetimi sağlamak için kullandığı bir güçtür. Bu gücü devlet, vergi ödeyenlerin rızasından bağımsız olarak kullanır ve bu gücü devlet, vergi ödeyenlerin rızasından bağımsız olarak gerçekleştirecek kaynakları kullanma hususunda devletin herhangi bir taahhüt verme yükümlülüğünde olmadığı bir yetkidir. Bu anlamda, bu yetkinin kullanımı devletin egemenlik gücüne dayanmaktadır”³⁴¹ .

Vergilendirme yetkisinin devletin egemenlik yetkisine dayanması bu yetkinin keyfi,hukuk dışı yasalarla ve işlemlerle kullanılacağı anlamına gelmemektedir.Uluslararası mekanizmaların bağlayıcılığını attığı günümüzde, vergilendirme yetkisi konusunda devletlere geniş bir taktir hakkı tanınmamaktadır.

İHAM 'si vergilendirme süreciyle ilgili başvuru yapılan uyuşmazlıkları mülkiyet hakkıyla ilgili olduğu için İHAS 1 No.lu Protokolün 1.Maddesi kapsamında değerlendirmiştir³⁴². Zira vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla yönetilenlerin mülkiyetlerinde rızaları dışında düzenlemelerin yapılması sonucunu doğurmaktadır. *“Vergi, Devletin ve/veya vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla, kişilerden, hukuki cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir.Vergi, verilendirme yetkisine sahip olan idareler tarafından,gerçek ve tüzel kişilerden,kamu hizmetlerinin genel karşılığını oluşturmak amacıyla,hukuki cebre dayanarak,iade edilmemek üzere ve para olarak istenmekte/ alınmaktadır”³⁴³ .* Ancak mahkemenin hangi vergisel uyuşmazlıkları sözleşme kapsamında değerlendirdiğini bilmek gerekir. İnsan Hakları Avrupa Hukuku gerek sözleşme metni gerek sonradan eklenen protokoller gerekse de mahkeme içtihatlarıyla gelişmektedir.

³⁴¹ Tosuner ve Arıkan,a.g.e.,s.24.

³⁴² Güney Dinç,AİHS'ne göre Adil Yargılanma Hakkı,İzmir Barosu Yayınları,İzmir,2006,s.13.

³⁴³ Yusuf Karakoç, Prof.Dr.Adnan Tezel Günleri:“Vergi Hukuku”,Arıkan Yayıncılık,s.25-34.

“Devletin vergi salma ve vergileri belirleme yetkisi AİHM kararları ile Sözleşme ile bağdaşmaz bulunmuştur”³⁴⁴.Ancak mahkemenin içtihatlarında vergi salma ve vergilerin belirlenme yetkisi şu an için Sözleşme dışı tutulsa bile “eşitlik”,“silahların eşitliği”,“hukuka uygunluk bloğu” , “hukuktaki gelişmeler” ve “işlemlerin eşitliği ilkesi” gibi ölçütlere göre ileriki kararlarda Sözleşme kapsamına girmemesi için bir neden yoktur³⁴⁵.

Henüz Konsey üyesi devletler arasında homojen - tek bir siyasi otorite olma ihtimali uzak olduğu için; vergilendirme yetkisi, devletlerin inisiyatifine bırakılmıştır. Ancak vergi salma ve belirleme işlemleriyle ilgili uyuşmazlıkları mahkeme kapsam dışında tutsa da; haksız yere tahsil edilmiş vergi borcu –cezası ve yaptırımlarla ilgili uyuşmazlıklarda makul sebep, oranlılık, adil denge gibi ölçütler göz önüne alınmıştır. Her ne kadar geniş taktir yetkisinden bahsedilse de hukuka uygunluk bloğu,demokratik toplum için gereklilik, kamu yararı,oranlılık,adil denge gibi kavramlara aykırılık durumunda mahkeme , şartlara göre karar almaktadır^{346 347}.

“Türkiye, 28Ocak 1987 de bireysel başvuru hakkını tanıırken yaptığı bildirimle süre ile ilgili olarak aşağıdaki çekinceye yer vermiştir ”Bu beyan, bildirim tarihinden sonra meydana gelen olaylara ve bu olaylara dayalı hükümlere ilişkin iddiaları kapsar³⁴⁸.

Ülkemiz aleyhine İHAM'ne yapılan bireysel başvurularda belli bir usulün takip edilmesi gerekmektedir. Bunlar:

- İç hukuk yollarının tüketilmesi,
- Altı ay kuralı,
- Başvurucunun kimliğinin belli olması,

³⁴⁴ Dinç,a.g.e.,s.15 .

³⁴⁵ Ayrıntılı bilgi için ;y.a.g.e.15.

³⁴⁶The Right To Property,Monica Carss-Frisk,Human Rights Handbooks,No:4,Germany,2001,s.24,25.

³⁴⁷ İHAM'nin konuyla ilgili kararı;Gasus Dosier ve Fordertechnic Hollanda'ya Karşı Kararı.(y.a.g.e.,s.36,37.)

³⁴⁸ The Right To Property,Monica Carss-Frisk,Human Rights Handbooks,No:4,Germany,2001,,s.75.

- Başvuru daha önceden Komisyonca incelenmiş bir başvuru ile aynı olmamalıdır,
- Aynı konuda başka bir uluslararası yere başvurunun yapılmamış olması,
- Başvurucunun sözleşme ile bağdaşmayan nitelikte olmaması gerekir,
- Başvurunun Açıkça temelden yoksun olmaması gerekir,
- Başvuru hakkının kötüye kullanılmaması gerekir³⁴⁹.

b.Diğer Başvuru Yolları

Açıklama ve kararın düzeltilmesi kanun yolu olmayıp ,hükmün daha iyi anlaşılması veya olan basit hataların düzeltilmesinden ibarettir.Bu başvuru yollarına kararın uygulanmasından önce başvurulması gerekir.

A.DAVANIN MUHTEMEL SONUÇLARI VE BORÇLUNUN TUTUMUNA GÖRE İZLENECEK YOLLAR

Ödeme emri işlemine karşı borçlu dava yolunu kullanamaz ise , ödeme emrinde yazılı hususlara dikkat etmek durumunda olup,yükümlerini yerine getirir.

Dava açar ise davanın muhtemel sonuçlarına göre ödeme emri işleminin sonuçları oluşur.

1.Davanın Kabulü(İstemın Kabulü)

İptal davası kabul edildiği takdirde işlem iptal edilir.Bunun üzerine davalı idare , ödeme emri işleminin uygulanıp uygulanmamasına göre işlem yada eylem tesis eder.

- Ödeme emri daha önce hiç uygulanmamışsa dosya kapatılır.
- Tahsilat gerçekleşmişse geri ödeme yapılır.
- Haciz uygulanmışsa haciz kaldırılır.
- Haczi soncu mallar satılmışsa , satılan mallar tazmin edilir.

İdare ifada gecikme haline düşerse(mütemmerit) gecikme sebebiyle gecikme faizi ödemek zorundadır(İYUK m.28/6).

³⁴⁹ Gölcüklü ve Gözübüyük,a.g.e.,s.38-103.

2.Davanın Kısmen Kabulü veya Kısmen Reddi (İstemın Kısmen Kabulü veya Kısmen Reddi)

Dava kısmen kabul yada red olduğu taktirde ilgili ödemek zorunda olduğu bir borç vardır.Ancak borcun ödenmesi durumunda kapsamın nasıl olduğunu belirlemek gerekir.

a)Borcun Ödenmesi

Kısmen yada tamamen reddolunan davada, ödeme emrinde yazılı asli ve tali kamu alacakları ödenir.Haksız çıkma zammı bunlardan biridir.6183 sayılı Yasanın 58'inci maddesinde davası reddolunan kamu alacağının %10 oranında haksız çıkma zammıyla birlikte ödeneceği de yazılıdır.Haksız çıkma zammı iptal davasına konu olan asli yada feri kamu alacakları üzerinden alınır.Gecikme zammı vadesinde ödenmeyen kamu alacağının vadesinden sonra ödenmesi sırasında alınan bir bedeldir.Oysa haksız çıkma zammı ödeme emrini dava konusu edilip,davanın reddedildiğinde davacıdan alınan tutardır.

b)Borcun Ödenmemesi ve Sonuçları

6183 sayılı Yasa'nın 54'üncü maddesinde, ödeme süresinde kamu alacağını ödememiş kamu borçlusuna karşı çeşitli yollara başvurmak suretiyle cebri tahsil şekilleri veya yaptırımlar işletilir.

(1)Teminat İstenmesi

6183 satılı Yasanın 56'ıncı maddesi ödeme emri tebliğ edilip süresinde ödenmeyen kamu borcunun şartları uygunsa teminatın paraya çevrilmesi yoluyla , kamu alacağı tahsil edilir.

Karşılığında teminat gösterilmiş kamu alacağı vadesinde ödenmediği taktirde, borcun yedi gün içinde ödenmesi gerektiği bilgisini içeren ödeme emri ile bildirir. Ödeme emrinde kamu alacağının yedi gün içinde ödenmesi gerektiği yoksa teminatın paraya çevrilmesi yada diğer cebren tahsil yollarının işleyeceği bildirilir.

Borçlu yedi gün içinde kamu alacağını ödemediği takdirde , gösterdiği teminat paraya çevrilir.Ancak teminat borca yetmediği takdirde diğer cebren tahsil yolları devreye girer.

(2)Haciz

Cebri icra çeşitlerinden biri de ,hacizdir.Haciz ödeme emrinin tebliğine rağmen kamu alacağının ödenmemesi sonucu,kamu alacağının tahsiline yönelik borçlu ya da üçüncü kişilerde bulunan borçlunun mallarına karşı başvurulmuş bir yoldur. “Ödeme emri tebliğ edilmeden haciz yapılamaz”³⁵⁰. Ayrıca kamu borçlusunun haciz işlemine maruz kalmaması için,kamu alacağının teminata bağlanmamış olması gerekmektedir.Kamu alacağı için teminat verilmiş ise(6183 sayılı Yasa 54/1 ve 56’ıncı maddeleri) , teminatın paraya çevrilmesi suretiyle kamu alacağı garanti altına alınır.Teminatın paraya çevrilmesi sonucu kamu alacağını karşılamıyorsa , haciz yoluna başvurulabilir³⁵¹.

Haciz işlemi de bir idari işlem olup,borçluların veya üçüncü kişilerin ellerinde bulunan maddi(menkul ve gayrimenkul), gayri maddi mal ve alacaklarına, kamu alacağının asıl ,feri ve takip masraflarını karşılayacak derecede el konulmasıdır.

Kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden yedi gün içinde ödediği takdirde , haciz işleminin tesis edilmesine gerek yoktur.Ancak ödeme emri tesisi üzerine dava açıldığı takdirde, tahsilat işlemleri durmayacağı için; haciz işlemi için mani yoktur.Yürütmenin durdurulması istemli iptal davasında, mahkeme kabul kararı verdiğinde tahsilat süreci durur³⁵².

(3) İflas

Vergi icra hukuku ve İcra iflas hukukunun ortak düzenlemesi olan iflas-konkordato kurumu aynı kurallara ve işlemlere sahiptir.İflas yoluyla takip, cebri icra sürecinin son aşamasıdır.İflas aşaması için gereken şartlar şunlardır;borçlunun iflasa tabi kişilerden olması ve iflas şartlarının bulunmasıdır.

³⁵⁰ Gülseven,a.g.e.,425.

³⁵¹ Dönmez,a.g.m.s.6,7.

³⁵² Ayrıntılı bilgi için;Dönmez,a.g..e.,s.124.

“İflas yoluyla takip, ancak Ticaret Kanunu’na göre tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümler hakkındaki hükümlerle tabi bulunanlar ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi buldukları bildirilen gerçek veya tüzel kişiler hakkında yapılabilir”³⁵³.

Konkordato ise elinde olmayan nedenlerden dolayı borcunu ödeyemeyen, ancak borçlarının en az %50’sini ödemeye yetecek derecede malvarlığı olan borçlular için öngörülen, alacaklılar ile yapılan bir anlaşmadır.

³⁵³ Çelik, a.g.e., s.225.

SONUÇ

Köy okulunun duvarındaki Türkiye haritası, okul bahçesindeki Atatürk büstü, karakolun önünde nöbet tutan polis memuru, adliye binası, vergi dairesi, valilik, belediye, belediyenin asfalt yapım çalışmaları, bakanlıklar, Meclis binası yada cumhurbaşkanlığı köşkü....Bütün bunlar akla bir imgeyi getirir; devleti.

Devlet nedir sorusuna çoklukla cevap aramışızdır. Vermeye çalıştığımız cevaplar ise Türk Bayrağından Atatürk büstüne, köy öğretmeninden yargıca, vergi dairesi memurundan il özel idaresine, bakanlıklardan Türkiye Büyük Millet Meclisine, Cumhurbaşkanından Genelkurmay Başkanlığına kadar sayısız kurum, görevli, makam, hizmet veya sembollerdir.

Oysa devlet, bütün bu çağrışımları yaptırabilecek hale gelinceye kadar binlerce yıl süren bir yolculuktan geçmiştir. Bu yolculuk bütün canlılarda görülen symbiotik (ortak yaşam) içgüdünün ürünü olup; ortak yaşam eğilimi gösteren insanlığın, bir arada yaşama halinde olmasından dolayı belli bir düzen, uyum, tutarlılık göstermesini gerekli kılmıştır. Belli bir düzen –uyum-tutarlılık bir anlamda uyulması gereken kuralları, organizasyonu, işbölümünü, yönetimi, eş güdümü ve eş uyumu beraberinde getirmiş ve etkin kılınabilmesini sağlayan bir mekanizma oluşturmuştur.

Klan reisinin şahsında cisimleşen ya da egemenliğini Tanrıdan aldığını iddia eden kralın ordusunda, görevlilerinde ya da demokratik bir rejimde parlamentoda veya idarenin yani devletin hukuka aykırı işlemlerini iptal eden Danıştay'da cisimleşebilen devlet olgusu, değişken olduğu kadar çok etkili bir işleve sahiptir. Tarihsel, mekansal, konjonktürel farklılığın yanı sıra üstlendiği işlevleriyle de değişik anlamlar, içerikler kazanmaktadır.

Oysa devlet, ister ilk çağlarda isterse günümüzde bir şey için vardır; o da insan. İnsan, devletin varlık sebebi olduğu gibi; yaşamasını, devam etmesini sağlayan bir gerçektir.

İşbölümü, organizasyon, örgütlenme; toplu halde yaşayan insanlığın ayakta kalmasını sağlayan araçlar olup, bütün bunlar devlete atfedilen kutsal anlamların da

yüklenmesine sebebiyet vermiştir. Belli bir örgütlenme yapısında, dolayısıyla da söylevler,kurallar,anlamlar manzumesi içinde devinen bir otoritenin , meşruiyetini özerkleştirmesi, soyutlaması da gerekmektedir.

Çeşitli siyaset bilimi teorileri devleti teorize etmiş,devletin ortaya çıkışı,varlık sebebi,devamlılığı ve alternatif örgütlenme üzerine tezler geliştirmiş,son yüzyılda ciddi tartışmalara sebep olmuştur.İster doğal hukuk öğretisi,ister liberal ister sosyalist yada anarşist teoriler, devlet adı verilen entititenin(varlık) köken yada varlıksal anlamıyla,devamlılığıyla ilgili irdeleyici,eleştirel tespitler,yorumlar getirmeye çalışsalar hatta bertaraf etme yada alternatifler üretmeye çalışsalar da; devletin varlığı ,devamlılığı,anlam ve önemi hep devam etmektedir.Mevcut öğretilerin yetersiz kaldığı alternatif örgütlenme biçimlerinde ya da yeni entitite arayışlarında -klasik bir tanım da olsa-;belli bir coğrafyada,belli bir insan topluluğunun oluşturduğu siyasi yapının devlet olduğu,bunun da ötesine geçilemeyeceği gerçeği her zaman karşımıza çıkmaktadır.Özellikle de postmodernizm,küreselleşme,ideolojilerin sonu söylemlerinin güçlendiği dolayısıyla da klasik anlamda devlet denilen uluslar arası hukuk süjesinin yanına uluslararası örgütlerin,NGOların(hükümet dışı kuruluşlar) sıkıştırıldığı bir dönemde; gerek etkinlik , gerek verimlilik, gerekse de meşruiyet açısından devletlerin sahip oldukları dokunulmazlığa,karşı konulamaz hükümlerine,çekiciliğe,kutsallığa,saygınlığa sahip olmamışlardır. Çünkü devlet adı verilen entititenin sunduğu,ürettiği,garanti altına aldığı,sübvansa ettiği işlevlere sahip olamamışlar ve olamayacaklardır.Küresel anlamda bir örgütlenmenin , eş uyumun,siyasi yapılanmanın oluşturulmaya çalışıldığı günümüzde,devletin sunduğu etkin-stabil-sürekli hizmetleri sağlayacak herhangi bir alternatif yapılanma oluşmamaktadır.Bu gerçekten yola çıkarak devletin etkisi,önemi,anlamı bizatihi varlığından kaynaklandığı gibi; yetki devrinde bulunan, devleti oluşturan insan topluluğundan da kaynaklanmaktadır.

Bu durumda ister meşruiyetini dinsel öğretilerden ister modern ideolojilerden alsın , devlet, egemen olma özelliğini taşır.Egemen olan yani amir olan bir yapı güçlü olmak ve bunun sürmesini ister.Güçlü olmak için,kurallar koyma-değiştirme-kaldırma,kurallara uymayı zorlama,gerekli yaptırımları oluşturma,düzenin sağlanması için gerekli kaynakları,fonları oluşturmak zorundadır.Çeşitli siyaset bilimi teorileri devlet konusunda , üstlendiği görevler,kullandığı araçlar ve amaçları konusunda tespitlerde bulunmuşlardır.Devlet,üstlendiği işlevler sayesinde , yönetilenlerin uymak

zorunda olduğu kuralları koyma ,gerekli yaptırımlardan oluşmuş mekanizmanın oluşturulmasında , bireylerden karşı koyma görmeden rahatlıkla sürdürebilmektedir.

Devletlerin varlığını garanti altına alıcı işlevler daha doğrusu kamu hizmetleri sayesinde, devletin gücü de devam etmektedir.Kamu hizmetlerinin sürdürümü için çeşitli, farklı kurallar koyulurken, bu kurallara uyma konusunda yaptırım mekanizmaları geliştirilmiştir.Kamusal hizmetlerin ise belirlenmesi ; ülkede egemen olan üretim biçimi, ekonomik, siyasi, kültürel yapı belirleyicidir. Üretilen kamusal malların çeşiti, niteliği, niceliği, tarzı, dağıtımı, finans şeklinde belirleyici faktörler mevcuttur. Kamusal hizmet ve kamusal malın belirlenmesinde etkin olan güçler, kamusal alan gibi kavramların içeriğinin,sınırının belirlenmesinde de aynı etkiye sahiptir.Bir merkez ya da bir güç tarafından dikte ettirilen kamusal hizmetler yada kamusal alan ölçütlerinin meşruiyeti tartışmalıdır.

Devletin varlığının devam etmesi için gerekli olan parasal kaynaklardan biri de kamu gelirleridir. Kamu gelirleri de çok geniş bir kavram olup, tez konusu itibariyle kamu alacağı ve vergi alacağı bağlamında ele alınmıştır.

Tezde birinci bölümde, icra hukukunun oluşma sebepleri incelenmiş; borç ilişkisi, borç ilişkisinin içerdiği hak ve yükümler, kamu ve özel hukuk açısından borç ilişkisi, borç ilişkisinin içerdiği yükümler uyulmadığı taktirde ortaya çıkan cebren icra ve cebren icranın kamu hukuku görünümü incelenmiştir.Zira kamu yada özel hukuk; borç ilişkisi adı verilen hukuki ilişki üzerine temellenmiştir.Ancak kamu ve özel hukuk arasında mahiyet farkı vardır.Kamu hukuku, devlet ile bireyler arasında akitten kaynaklanan yetki devrinden dolayı borç ilişkisinde taraf olan kamu alacaklarını konu edinir.Özel hukuk ise kamu alacağı olmayan , özel hukuk alacağı kabul edilen borçları konu edinir. İkinci bölümde ise kamu hukukundaki cebren icranın görünümü olan vergi icra hukukunun sınırları dahilinde olan alacakları(kamu ve vergi alacakları), kamu alacaklarının hukuki statüsü, tarihsel gelişimi, tahsil edilme koşulları(vergileendirme işlemleri),kamu alacaklarının genişleme alanı ve kamusal alan gibi kavramlar incelenmiştir. Üçüncü esas bölümde ise cebren tahsil sürecinin başlangıcı niteliğinde olan ödeme emri işlemi,bir idari işlem olmasından dolayı öncelikle idari işlem kuramına göre incelenmiş;ödemeye emri işleminin kimliği, unsurları(yetki, sebep, konu, şekil ve amaç)ödemeye emri işlemi için önkoşullar, tebliği, tebliğ sonrası süreç(dava açma, borcun ödenmesi yada borcun ödenmemesi ve

sonrası) incelenmiştir.Bütün bunlar incelenirken (ödeme emri işlemi ve sonuçları), yukarıda devletin kökeni ve devamlılığını sağlayan tek unsur olan;birey hakları yada insan hakları açısından irdelenmiştir.Devlet kavramının vazgeçilmezliği; üstlendiği kamusal hizmetlerden kaynaklanmaktadır.Ancak bu kamusal hizmetler kendisini oluşturan bireyler(yurttaşlar) içindir.Yurttaşlardan aldığı yetki devriyle sağladığı kamusal hizmetler, yine yurttaşları için üretilmektedir.O halde devlet yurttaşı için var olmaktadır.Yurttaşı için varolmayan devletin meşruiyeti tartışmalıdır.Devletin kamusal hizmet üretiminde dikkat etmesi gereken pek çok husus mevcuttur.Özellikle de günümüzde insan hakları denen kavramın kutsandığı bir dönemde, devlet kamusal hizmet üretiminde belli değerlere riayet etmeli, hatta iç hukukunu yeniden düzenlemelidir.

Kamusal hizmet üretiminde etkin-stabil-devamlı olmak durumunda olan devlet, parasal kaynaklarla bu etkinliği ifa edebilmektedir. Tez konusu gereği kamusal alacaklar üzerinde yoğunlaşmış; bu alacakların toplum düzenindeki meşruiyeti, bağlayıcılığı incelenmiş; kamusal alacakların devamlılığı, düzenliliği konusunda uygulanacak yaptırım mekanizmaları incelenmiştir.Kamu alacaklarının ödenme ve cebren tahsil sürecinde, tepki olmamasının sebebi yaydığı pozitif dışsallıktır.Kamu hizmeti olarak dönen kamu alacaklarının tahsili, bireylerde tepkiye,direnmeye yol açmamaktadır.Ancak özellikle de günümüzün siyasi dalgalanmalara açık hukuk dünyasında , kamu hizmeti ve kamusal alan kavramlarını yurttaşlar belirlediği ya da belirlemesi için oluşturulan mekanizmalardan dolayı, bireylerin hak ve çıkarlarını zedeleyici nitelikte finans kaynakları oluşturulamaz ve böylesi bir süreç işletilemez.

Kamu alacaklarının sağlanması için vergilendirme adı verilen bir dizi işlemin ardı arkasıya gerçekleşmesi gerekir. Zincirleme gelişen bu işlemler, kamu alacaklarının tahsilatında nihai sonuca ulaşmak için olmazsa olmazlardandır. Ancak bütün bu işlemler tesis edilirken başta uluslararası hukuk normları ve Anayasanın ilgili maddeleri dikkate alınmak durumundadır.Ülkemizin parçası olduğu uluslararası toplumun sahip olduğu ilkeler uyarınca devlet, kendisine hasredilmiş yetkilerde bile belli kriterlere uymak durumundadır.

Cebren tahsil süreci ise devletin kanunlara uygun almak durumunda olduğu gelirleri zorla elde etmesidir. Bu süreç, ancak kanunların çizdiği sınırlar çevresine olmak koşuluyla ödenmesi gereken zamanda ödenmeyen kamu alacakları

için geçerli olmaktadır. Cebren tahsil süreci, kanunlar çerçevesinde işleyen, sıkı şekil kurallarına bağlı, 6183 sayılı Yasa (usul kanunu) ile yürürlükte olan bir süreçtir. Devletin vergilendirme süreciyle sağlamaya çalıştığı devamlı-düzenli kamu alacaklarının üretimi etkinliği için gereken finans kaynağı, gerektiğinde zor kullanılarak elde edilmektedir.

Şüphesiz vergilendirme süreci, kişinin mülkiyet hakkının -kanunlar ölçüsünde, devletle arasındaki toplumsal sözleşmeden kaynaklanan- bir anlamda sınırlandırılmasıdır. Ülkede mevcut vergilendirme anlayışına göre bireyler, yararlandıkları hizmetlerden katkıda bulunmak suretiyle yararlanırlar. Kaldı ki demokrasi, insan hakları kavramı, mülkiyet hakları gibi yönetilenlerle yönetenler arasındaki vergilendirme uyumsuzlarından kaynaklanmış, bugünlere gelmiştir. İnsan hakları ve mülkiyet hakkı ilişkisi Manga Charta'dan beri gündemde olup; vergilendirme, hukukilik-adalet-uygunluk-eşitlik gibi ilkelerle yoğrulmuş şekillenmektedir. Bir anlamda devletin sahip olduğu egemenlik yetkisi, kendisine bu yetkiyi veren yurttaşlardan kaynaklandığı gibi yine yurttaşların müdahalesiyle sınırlanmaktadır. Karşılıklı güçler dengesi şeklinde gelişen vergilendirme süreci, devlet maliyesi için en önemli araçlardandır.

Tez konusu gereği ödeme emri merkezli gelişen inceleme, ödeme emri işleminin modern idare hukuku kuramlarına göre nasıl şekillendiği ve şekillenmesi gerektiği üzerine yoğunlaşmıştır. Klasik idare hukukuna göre ödeme emri bir idari işlem olup; sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurlarını içermektedir. Mevcut kanunun (6183 sayılı Yasa) hazırlandığı koşullara uygun olarak kanunda yerini alan ödeme emri işlemi, günümüzün koşullarına göre yetersiz kalmakta, hukuk adaleti açısından boşluklara sebep olmaktadır. 6183 sayılı Yasa birinci maddesinden itibaren günümüz idare ve vergi hukuku kriterlerine aykırı ya da eksiklikler içeren yönleri mevcuttur. Birinci maddede belirtilen kanunun şumulü bölümünde; boşluk bırakmama adına kamu alacağı sayılmış uçsuz bucaksız bir nicelikte ve her an artma ihtimali olan borç kavramı ortaya çıkmaktadır. İkinci maddede ise Tahsil'i Emval Kanunu'na ait alacaklar eklenince karmaşık bir durum ortaya çıkmıştır. Özellikle kamu hizmeti sürdürümünde kamu tüzel kişilerinin yanında, özel hukuk kişileri de eklenince kamu hizmeti üretiminde yalnızca kamu tüzel kişilerinin varlığı karinesi gerçek dışı olmuştur. Ekonomik kamu hukuku kapsamında devletin idari kolluk hizmetlerinin artışı, kapitalizmin kendi içinde yeni dönüşümler arayarak varolma çabası; devletin

kamu hizmeti üretiminde birincil değil ikinci duruma düşmesine sebep olmuştur.Bağımsız idari otoriteler(Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Patent Enstitüsü...)buna örnektir.

Yasada alacaklı amme idaresi ve tahsil dairesi ifadeleri ciddi karışıklıklara sebep olmaktadır. Daha doğrusu olmaya başlayacaktır. Alacaklı kamu idaresi terimi, devlet il özel idaresi ve belediyeleri kapsarken; kamu alacağına hak kazanan kamu otoritelerinin niteliği de değişmektedir.SSK, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, BDDK,SPK gibi kurumlar da kamu hizmeti ifa etmektedir.Bu kuruluşların istisnalar dışında alacakları kamu alacağı kabul edilmektedir.Oysa SSK gibi bir kurum alacaklı kamu idaresi kabul edilmemektedir.Bunun sebebi yasanın hazırlandığı sırada kamu hizmetleri devlet ve belediye tarafından sağlanırken, şu anda farklı kurumlar tarafından kamu hizmetinin üretimi sorun olmaktadır Aynı sorun alacaklı tahsil dairesi için de geçerlidir.

Günümüzde özellikle de Avrupa Birliği ve Avrupa Konseyi ile ilişkilerinden dolayı idare hukuku kavramlarında mahiyet değişimi olmuştur. Evrim geçiren idare hukuku sùjelerinin, hızla kurallara bağlanması gerekmektedir. Zira insan hakları kavramının ceza hukukuyla sınırlı olmadığı günümüzde, özellikle de mülkiyet hakkı-insan hakları kavramının içli dışlı olduğu bir durumda, uluslararası yargı mercilerinin görev alanları genişlemektedir. Vergilendirme ve insan hakları ilişkisinin tarihi bir geçmişi olması; vergilendirme işlemlerinin ve tabi ki cebren tahsil işlemlerinin insan hakları hukukunun inceleme konusu olmasına sebep olmuştur.

1950'lerde kalma bir usul kanunuyla düzenlenmeye çalışılan cebren tahsil süreci, ciddi boşluklar yaşamaktadır.Kanuni idare ilkesine göre işleyen cebren tahsil süreci , idarenin bağlı yetkisiyle işlemler tesisi edilmektedir.Dolayısıyla günümüz koşullarına göre yetersiz, hatta hukuk adaleti açısından hak ihlaline sebep olacak düzenlemeleri barındırmaktadır.Ülkemizin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin bireysel yargı yetkisini tanımasından sonra, bireysel başvuruların önü açılmış, ülkemiz aleyhine mahkemeye başvurular olmuştur.Neredeyse her gün Türkiye Cumhuriyeti aleyhine bir karar alan İHAM, hak ihlallerinde dayandığı gerekçeler; oranlılık,makul süre,demokratik toplum için gereklilik gibi kriterlerin ihlali sonucuna varmıştır.

İnsan hakları hukukunun ya da kavramının salt yargı aşamasında değil, idarenin işlem tesis ederken geçen süreçte de gözetilmesi gereken bir husus olduğu kabul edilmektedir. Ancak bu suretle hak ve özgürlükler güvence altına alınabilip, ihlali önlenilebilir. Adil yargılanma hakkı, adil usul denilen ilkeyi idare hukukuna hediye etmiştir. Adil usul ilkesi, tıpkı yargılama usulündeki gibi bireyin haklarını garanti altına alıcı, koruyucu, çeşitli kanun ve başvuru yollarını öngörücü bir işleve sahiptir. Adil usul ilkesi (birey adına idarenin işlem tesis ederken), kişinin medeni hak ve yükümlülüklerine hukuka ve kanuna aykırı hanel getirmeyecek şekilde hareket edilmesini sağlamaktadır. Adil usul ilkesi, insan haklarına saygılı, demokratik, şeffaf, açık, hesap verebilen bir idari yapıyı öngörmektedir. Zira adil usul ilkesi gözetilerek tesis edilen işlemlerden dolayı hak ihlali azalmakta, yargı yolunun önü de alınmış olmaktadır.

Bir idari işlemin gün yüzüne çıkmasına yani tesis edilmesi aşamasına gelmesine kadar usuli süreçten geçmesi gerekmektedir. İdari işlemin ilgilisi tarafından haberdar edilmesi ise artık tesis aşaması olmaktadır.

Cebren tahsil süreci, bir usul kanunuyla yürürlükte olduğundan, bağlı yetki doğrultusunda idare hareket etmektedir. Ancak burada (tez konusu gereği ödeme emri işleminde) adil usul ilkesini zedeleyecek pek çok düzenleme mevcuttur. Ödeme emri işlemi bağlı yetkiyle tesis edilmekte ve ilgili yasadaki madde hükmüne uygun süreç işletilmektedir. Ödeme emri işleminin hukuk dünyasında sonuç doğurabilmesi için tebliğ edilmek durumundadır. Tebliğ edilen ödeme emrinin taşınması gereken kanuni zorunluluklar vardır. Ancak mevcut düzenlemede bunlara yer yoktur.

Özellikle Uyum yasaları sonucu yeni Anayasa değişiklikleri, ülkemizi iç hukuk normu olarak bağlayan İHAS (İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi), İHAM (İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi) kararları ve taraf olduğumuz bir çok uluslararası belge (örnek olarak; İdarenin İşlemlerine Karşı Bireyin Korunması Hakkındaki Avrupa Bakanlar Komitesi Kararı); 6183 sayılı yasanın ödeme emriyle ilgili maddelerini hukuka ve kanuna aykırı kılmaktadır. Son düzenlemeler sonucunda Anayasa m.40/2 uyarınca; idare tesis ettiği işlemlerde itiraz yolu ve süresini belirtmek zorundadır. Ayrıca İHAS ve İHAM kararları uyarınca idare kişinin medeni hak ve yükümlülüklerine hanel getirici nitelikte düzenleme yaptığı taktirde; müdahale sınırlarını aşmaktadır. Kendi iç hukukumuzda bile Anayasaya aykırı hükümler içeren

6183 sayılı Yasanın, Uluslar arası bağlayıcı belgeler karşısındaki durumu düşündürücüdür.6183 sayılı Yasada olmayan “itiraz süresi ve yolu” mutlaka ilgili maddede yerini almalıdır.

Bunun yanı sıra mal bildiriminde bulunmama sonrası hapisle tazyik uygulaması da, Anayasa m.38 ve iç hukuk normu niteliğindeki İHAS 4 no.lu protokolün 1 no.lu maddesi uyarınca hukuka ve kanuna aykırıdır. İdarenin resen tahsil yetkisi, bağlı yetkisi sözleşmeyi ifa edemediği için hapisle tazyik uygulamasına maruz kalmasına sebep teşkil edemez.

Ödeme emri işlemi belirleyici, yükümlendirici, yenilik doğurucu ve birel nitelikli bir işlemdir.İdari işlem kuramına göre irdediğimiz ödeme emri,cebren tahsil sürecinin başlangıcıdır.Kamunun zor kullanma yetkisinin başladığı ödeme emrinin hukuka ve kanuna uygun tesisi, diğer cebren tahsil işlemlerine de yansımakta,sürecin düzgün işlemesine sebep olmaktadır.Çok önemli bir konuma sahip ödeme emri işlemi vergi hukuku düzeniyle de yakından ilgilidir.Adil usul ilkesinin hayata geçirilerek tesis edilen ödeme emri işlemi -vergilendirme ve mülkiyet hakkının yakın bağlantısı olduğu gerçeğini nazara alırsak-; vergilendirmede adalet,eşitlik,kanunilik,insan hakların aykırı olmama,vergi barışı gibi ilkelerin de hayata geçmesine vesile olacaktır.

Klasik idare hukuku özellikle de ulusal idare hukuku içtihatlarına göre; özellikle şekil ve usul yönünden aykırılıkları, “hikmeti devlet”(reason of state) mantığı içinde tolere edebilmekteydiler. Oysa ulusal hukuk-uluslararası hukuk ayrımının azaldığı hatta kalmadığı bir dönemde(artı ve eksilerinin olduğu bir süreç), mevcut idare hukuku kavramları yeniden revize edilmek durumundadır. Çeşitli yasalarla ve yasa değişiklikleriyle garanti altına alınan hatta genişletilen kişi hak ve özgürlükleri; uygulamada bağlı kalınan yasa gereği, işlemi tesis eden idarenin insafına kalmışlardır.İşlem tesis edilirken -örnek olarak ödeme emri- görevli memurun mevzuat ve mevzuat konusunda değişiklikleri bilmesi gerekir ki; hukuki boşlukları olan, hak ihlallerine davet çıkaran düzenlemeleri yapmasın.Ancak vergi idarelerindeki iş yoğunluğu,eğitim ,donanım yetersizliği; işlem tesis ederken yenilenen mevzuatı takip edemediğinden gereken düzenlemeler yapılamamaktadır.

Artık hikmeti devlet anlayışının rafa katıldığı günümüzde, idare hukuki tasarrufta bulunurken; çağdaş idare hukuku ilkelerine uygun davranmak durumunda olup,

yasakoyucu da ulusal veya uluslararası yargı organlarına başvuru yolunu önlemek için ,gereken çağdaş kanuni düzenlemeleri yapmak zorundadır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

AKILLIOĞLU, Tekin., **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, Ankara, 1983 .

AKKAYA, Mustafa., **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

AKSOY, Şerafettin., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

AKMANSU, Mehmet., **Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları**, Örnek Matbaası, Ankara, 1954.

AKYILMAZ , Bahtiyar., **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

AYAZ, Garip ve Erdal Sönmez, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

AYKAÇ, Kemal., **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1976.

BAYRAKLI, Hüseyin., **Vergi İcra Hukuku**, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın:38, Pozitif Yayıncılık, Ankara, 2001.

BİLİCİ, Nurettin., **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.

BÜLBÜL, Duran., **Türk Vergi Hukukunda Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi**, Ankara, 2003 .

CARSS-Frisk Monica., **The Right To Property**, Human Rights Handbooks, No:4, Germany, 2001.

CANDAN,Turgut.,**Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**,Maliye ve Hukuk Yayınları,Ankara,1994.

CANDAN,Turgut.,**İdari Yargılama Usulü Kanun**,Maliye ve Hukuk Yayınları,Ankara,2005.

COBE, Nuala and Catharina Harby, **The Right To a Fair Trial**,Human Rights Handbooks,No:3,Germany,2001.

ÇAĞAN ,Nami.,**Vergi Hukukunda Süreler**,AÜHF. Yayın No:389,Ankara,1975.

ÇAĞAN ,Nami.,**Vergilendirme Yetkisi**,Kazancı Yayınları,İstanbul,1982.

ÇELİK,Binnur., **Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku**,Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları,İstanbul,2001.

DEMİRKOL,Selami ve Zuhâl Bereket Baş,**İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**,Beta Yayıncılık,İstanbul ,2005.

DİNÇ,Güney.,**AİHS'ne göre Adil Yargılanma Hakkı**,İzmir Barosu Yayınları,İzmir,2006.

DÖNMEZ, Recai.,**Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**,Seçkin Yayınları,Ankara,2005.

DURAN ,Lütfi.,**İdare Hukuku Ders Notları**,İstanbul,1982.

EKER,Aytaç.,**Kamu Maliyesi**,İzmir,1997.

EREN, Fikret.,**Borçlar Hukuku Genel Hükümler**,Cilt I,Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.,İstanbul, 1994.

ERGİNAY,Akif.,**Kamu Maliyesi**,Ankara,1998.

EROĞLU,Cem.,**Devlet Nedir**,İmge Yayınları,Ankara,1990.

GERÇEK, Adnan.,**Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**,Ekin Kitabevi,Bursa,2003.

GİRİTLİ İsmet,Tayfun Akgüner ve Pertev Bilgen,**İdare Hukuku**,Filiz Kitabevi,İstanbul,1979.

GÜLSEVEN,Mustafa.,**Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,Seçkin Yayınları,Ankara,1999.

GÜNDAY, Metin.,**İdare Hukuku**,İmaj Yayınları,Ankara,1998.

GÜRSEL,Meltem Kutlu.,**İdare Hukuku Açısından İstanbul Menkul Kıymetler Borsası**,Turhan Kitabevi,Ankara,2003.

HAYEK,Frederic. , **Kanun ,Yasama Faaliyeti ve Özgürlük**,Türkiye İş Bankası Yayınları,C.I,1994.

KARAHANOGULLARI ,Onur.,**Kamu Hizmeti**,Turhan Kitabevi,Ankara,2002.

KARAKOÇ ,Yusuf., **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**,Yetkin Yayınları,Ankara,2000.

KARAKOÇ,Yusuf., **Genel Vergi Hukuku**,Yetkin Yayınları,Ankara,2002.

KARAKOÇ,Yusuf., **Prof.Dr.Adnan Tezel Günleri:"Vergi Hukuku"**,Arıkan Yayıncılık,İstanbul,2005.

KARAHASAN, Mustafa Reşit.,**Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler,Öğreti, Yargıtay Kararları İlgili Mevzuat**,Beta Yayınları, İstanbul,2003.

KIRBAŞ,Sadık.,**Vergi Hukuku**,Siyasal Yayınevi,Ankara,1998.

KILINÇ,Bahadır.,**Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**,Adil Yayınları,Ankara,1998.

KIZILOĞLU, Şükrü ve Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip., **Borçlar Hukuku Dersleri, Genel Hükümler**, I. Fasikül, İstanbul, 1978.

KURU, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **İcra ve İflas Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

LEYLAND, Peter ve Terry Woods, **Administrative Law**, Oxford University Press, New York, 2002.

MACOVEI, Monica., **The Right To Liberty And Security Of Person**, Human Rights Hand Books: No:5, Germany, 2001.

MUTLUER, Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005.

SAYGILIOĞLU, Nevzat., **Vergi Hukukunda Yorum**, MGB.APK. Kurulu Başkanlığı YAYIN No:1987/288, Ankara, 1987.

SEZGİNER, Murat., **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımında Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

ŞENYÜZ, Doğan., **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997

ŞENYÜZ, Doğan., **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.

ŞİMŞEK, Edip., **Amme Alacakları Tahsil Usulu Kanun Şerhi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996.

TAN, Turgut., **Ekonomik Kamu Hukuku**, TODAİE Yayınları No:120, Ankara, 1984.

TOSUNER,Mehmet.,Zeynep Arıkan ve A.Burçin Yereli, **Türk Vergi Sistemi**,İzmir,2004.

TOSUNER ,Mehmet ve Zeynep Arıkan,**Vergi Usul Hukuku**,İlkem Ofset,İzmir,2004.

TUNCER,Selahattin.,**Vergi Uygulamaları**,Okan Yayıncılık,İstanbul1984.

TURHAN,Salih.,**Vergi Teorisi ve Politikası**,Filiz Kitabevi,İstanbul,1993.

ONAR ,Sıdık Sami,**İdare Hukukunun Umumi Esasları**,3.Bası,İstanbul,1966.

ORTAÇ,Rıfat Fevzi.,**Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**,Ankara,2000.

ÖNCEL,Mualla,Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan,**Vergi Hukuku**,Turhan Yayınları,Ankara,2004.

ÖZ ,Ersan.,**Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi sistemi**,Gazi Kitabevi,Ankara,2004.

ÖZAY,İlhan. ,**Günüşiğında Yönetim**,Alfa Yayınları,İstanbul,2002.

ÖZBALCI,Yılmaz.,**Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,Oluş Yayıncılık,Ankara,2006.

ÖZBUDUN,Ergun.,**Türk Anyasa Hukuku**,Yetkin Yayınları,Ankara,2003.

ÖZER,İl Han.,**Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulanması**,TODAİE Yayınları,Ankara,1979.

ULUATAM ,Özham ve Yaşar Methibay,**Vergi Hukuku**,İmaj Yayınları,Ankara,1999.

ÜNLÜ,Cengiz.,**Açıklamalı-İçtihatlı 6183 sayılı Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,Seçkin Yayınevi,Ankara,1995.

YILMAZ,Ejder.,**Hukuk Sözlüğü**,Yetkin Yayınları,Ankara,1994.

ZEVKLİLER, Aydın.,Murat Aydoğdu ve Hasan Petek,Borçlar Hukuku,**Özel Borç İlişkileri**,Seçkin Kitabevi,Anakara,1998.

Tezler

ARIKAN, Zeynep.,**Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları(Türkiye Analizi)**,(Yayımlanmamış Doktora Tezi),İzmir,1994

Makaleler

ALTIPARMAK,Cüneyt.,”Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları”,**Türkiye Barolar Birliği Dergisi**,Sayı:63,2006.

BAHTİYAR,Mustafa.,”**Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği**”,**Yaklaşım Dergisi**,Yıl:12,Sayı:137,Mayıs,2004.

DÖNMEZ,Recai.,”Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler”,Erişim;05.05.2006.http://mail.anadolu.edu.tr/dönmez/tahsil_sorunlari.htm.

GÜRSEL,Meltem Kutlu.,İdare Hukuku Bağlamında Bağımsız İdari Otoritelerin Sorumluluğu SPK ve BDDK Örneği,**İzmir Barosu Dergisi**,Yıl:69,Sayı:2,2004.

SEVEN,Bülent.,”Türk Vergi Hukukunda Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Hapsen Tazyik Yaptırımı”,Erişim:05.06.2006. http://www.turkhukusitesi.com/faq/ vergi_ma_bildimi.shtml.

TUNCİL,Veysel.,Kamu HİZMETİ,Hukuki İncelemeler Kütüphanesi, http://www.turkhukusitesi.com /makale_199.htm,Erişim tarihi,14.03.2006

ÖZEN,Muharrem.,”Vergi İdaresinin Konusu Olarak Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İşlem Koşulu”,**Mali Hukuk**,Yıl:1992,Sayı:40

