

Bölüm 13

VERGİ ALACAKLARINI GÜVENCE ALTINA ALMA YÖNTEMLERİNİN TAHAKKUK TAHSİLAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anıl TRAŞ¹

GİRİŞ

Sosyal devlet anlayışı gereği kamu menfaati ile şahsi menfaatler arasındaki denge gözetilmek zorundadır. Dolayısıyla kamu hizmetlerinin aksamaması için kamu alacaklarının düzenli bir şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir (Şen, Sağbaşı, 2020, s. 1-5). Küreselleşen dünyada teknolojinin sunduğu imkânlar neticesinde geçmişe nazaran kısa süreler içerisinde çok fazla ticari işlem yapılmaktadır. Bu durum söz konusu işlemlerden doğabilecek verginin takip ve tahsil süreçlerini de etkilemektedir (Coşkun, 2004, s. 247-250). Ancak teknolojik ilerlemeler yeni takip ve tahsil yöntemlerini de ortaya çıkarmıştır (Gerçek, 2017, s. 74-79). 6183 Sayılı Amme Alacaklarını Takip ve Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATHK) hukuk düzenimizdeki en eski kanunlardan birisidir. Üstelik bu kanunun yapıldığı tarihten bu yana nispeten çok az değişikliğe uğramış olmasıyla da özel bir yere sahiptir (Serim, 2007, s. 3). Kanunun temel ilkelerinden birisi amme alacaklarının zorla tahsilini düzenlemek ve tahsili güvence altına almaktır (Gerçek, 2017, s. 160).

Hal böyleyken çok az değişikliğe uğramış AATHK güncelliğini koruyabilmekte mi sorusu akla gelmektedir. Hükümetin açıkladığı 2023-2025 orta vadeli programında tahsilat performansını arttırmanın hedef olarak belirlenmesi de bir manada bu soruyla ilişkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın açıkladığı verileri incelediğimizde ülke genelinde tahakkuk tahsil oranlarının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Stopaj ve genişletilmiş sorumluluk kapsamında olan kamu alacaklarının tahsilatının etkin olduğu görülse de özellikle tahsilatı beyana dayalı kamu alacaklarının tahsil oranlarının düşük olduğu dikkati çekmektedir. Bu durum kamu alacaklarını koruma altına alan hükümlerin yetersiz ya da işlevsiz

¹ 100/2000 TÜBİTAK Bursiyeri Doktora Öğrencisi, Çukurova Üniversitesi, Maliye Bölümü, anil.tras@hotmail.com, ORCID iD: 0000-0002-1441-2677

olabilme ihtimalini akla getirmektedir. 6183 Sayılı Kanun vergi alacağı dahil tüm kamu alacakları için düzenleme yapmaktadır. Dolayısıyla metinde bazı yerlerde kanun dili gereğince de kamu alacağı tabiri kullanılarak geniş anlamıyla ifade edilmiş olsa da özeldi vergi alacakları değerlendirilmeye alınmıştır. Bu çalışmada 6183 sayılı Kanunda var olan güvenlik önlemleri ele alınarak, vergi alacaklarının güvence altına alınmasında uygulanan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamaları tahakkuk tahsilat oranları açısından değerlendirilecektir.

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI İÇİN DÜZENLENEN GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Kamu alacakları devlet açısından imtiyazlı alacaklardır. Bu alacakların güvence altına alınması için özel hükümler getirilmiştir. AATHK’ da kural altına alınan bu hükümlerin amacı; kamu alacağını en kısa sürede, en az masrafla, en etkin şekilde ve gerekirse zor kullanarak tahsil edilmesidir.

Kamu alacağının tahsilatını kolaylaştırmak ve güvence altına almak için başvuru tedbirlerin başında; teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamaları gelmektedir (Coşkun Karadağ, 2012, s. 239-240). Söz konusu tedbirlerin yanı sıra rüçhan hakkı, kamu alacağı ödenmeden çeşitli işlemlerin yapılamaması ve iptal davası gibi uygulamalar da bulunmaktadır (Gerçek, 2017, s. 199-211).

TEMİNAT İSTEME

Kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında teminat isteme gelmektedir. Kelime manası emniyet altına almak, inandırmak güvence vermek manalarına gelen “teminat” tahsili tehlikeye düşme ihtimali bulunan amme alacaklarının tahsilatını güvence altına alabilmek için başvurulabilecek ilk tedbirlerdendir. Kamu alacaklısı kamu borcunun tahsilini tehlikeye düşürebilecek bir takım hallerin varlığını tespit ettiği takdirde söz konusu sebeplere dayanarak kamu alacağının tahsilini garanti altına almak ister dolayısıyla da teminat isteme yoluna gider. Teminat istenilmesi üzerine kamu borçlusu, yine kanunda ön görülen bir takım değerleri teminat olarak gösterir(Coşkun Karadağ, 2012, s. 240).

6183 sayılı AATHK 9. maddesi hangi hallerde teminat istenebileceğini belirlemiştir. Bu kanuna göre; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk

hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat istenir.

Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.”

Vergi Usul Kanunu’nun kaçakçılık hallerine uyan durumların tespitinde, vergi inceleme elemanlarınca hesaplanan ilk miktar üzerinden, tahsil dairesince teminat istenmektedir (Akmansu, 1954, s.91). Ayrıca Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösterdiği takdirde, tahsil dairesinin borçludan teminat istemesi gerekmektedir. Alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine borçlu, borcuna mukabil malvarlığından kendi seçtiği kıymetleri karşılık olarak gösterir ve borçlu dilediği zaman teminat olarak gösterdiği değerleri kanunlarca kabul gören başka değerler ile değiştirebilir (Özer, 1979, s. 143).

Tahsil dairesi kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşme ihtimalini tespit ederse tarh ve tahakkuk aşamasını beklemeden takdir yetkisini kullanarak borçludan teminat isteyebilir böylece kamu alacağı güvence altına alır (Gerçek, 2017, s. 162-164).

Aynı kanunun 10. Maddesinde ise şöyle denilmektedir; ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar teminat gösterilebilir.

Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir. Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir (Değişik: 13/6/1963 - 251/1 md.).

Teminat isteme kamu borcunun tahsilini tehlikeden kurtarmak için gösterilecek öncelikli reflekslerden birisidir. Kanun tehlike halinin tespitini ve teminat isteyip istememe kararını ikametgâhın bulunmaması halinde tahsil dairesinin çalışma ve takdirine bırakmıştır. Nitekim kanun maddesinde bulunan “isteyebilir” ibaresi bu duruma işaret etmektedir (Hakan, Baran, 2014, s-49).

İHTİYATİ HACİZ

Henüz tahakkuk etmemiş ya da tahakkuk ettiği halde tahsil süresi gelmemiş olan alacakların zayi olmaması için daha süratli yöntemlere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç dolayısıyla 1/1/1935 tarihli 2656 sayılı kanun ile “ihtiyati haciz” ve “ihtiyati tahakkuk” hükümleri getirilmiştir (Özer, 1979, s. 143).

İhtiyati haciz kamu borçlusunun gelecekte yapılacak tahsilatı güçleştirmesinin ya da imkânsız hale getirmesinin önüne geçilmek için getirilmiş bir tedbirdir. Bu durumun emareleri görüldüğünde teminat isteme yerine ihtiyati hacze gidilir ve teminat isteminde teminat gösterme iradesi borçlu kişideyken alacağın riskli bir hale gelmesiyle beraber ihtiyati hacze başvurularak bu irade alacaklı tarafa geçer(Kaçak, 2005, s. 241).

İhtiyati hacizde dikkat çeken en belirgin özelliklerden birisi şudur ki ihtiyati haciz hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın tatbik edilir. Burada söz konusu olan müddet borçluya idarenin ya da kanunun tanımış olduğu herhangi bir müddet olabileceği gibi borçlunun ihtiyati hacze konu olan borcunun kanuni ödeme vakti gelmemiş olsa bile ortada ihtiyati haciz sebepleri varsa ihtiyati haciz tatbik edilir. Öte yandan belirtilmelidir ki haciz doğrudan doğruya borcun tahsiline yönelik iken ihtiyati haciz borcun tahsiline yardımcı niteliktedir (Akmansu, 1954, s.105).

AATHK'un 13. maddesi ihtiyati hacze hangi haller vuku bulduğunda gidileceğinin çerçevesini şu şekilde çizmiştir; *"İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyle, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:*

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikını icab ettiren haller varsa" ihtiyati haciz uygulanır.

İhtiyati haciz yoluyla alınan mal veya paranın borçluyu mağdur etmemesi için 14. madde ile borçluya bazı imkanlar tanınmıştır. Bu madde kapsamında borçlu, *"İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil*

dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.“

Borçlu haczedilen mal başka mallarla değiştirilebilmektedir ayrıca borçluya haczedilen malların istenildiği zaman para ve ayın olarak verilebilmesi için haczedilen malların kıymetleri depo edilmektedir. İhtiyati haczin kesin hacizden farkı da bu nokta da ortaya çıkar. Kesin hacizde haczedilen mallar paraya çevrilebilirken ihtiyati hacizde depo edilir. Haczedilen mal, tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikamet sahibi olan bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek suretiyle borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuş ise bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilmektedir(Özer, 1979, s. 143).

İhtiyati haciz uygulamasının varlığı ileride tahakkuk edecek bir kamu alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla borçlunun bazı mallarının kendi tasarrufundan çıkarılması yoluyla cebri icradan kaçılmasına engel olmaktadır. Dolayısıyla ihtiyati hacze ileride tahakkuk edecek veya henüz vadesi gelmemiş ya da vadesi geldiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan haciz işlemi olarak bakılabilir (Gerçek, 2017, s. 181-185).

Teminat istemede olduğu gibi ihtiyati hacze başvurulması gereken hallerde yasayla belirtilmiştir ancak teminattan farklı olarak ihtiyati hacizde idare bağlı yetkiye sahiptir. Diğer bir ifadeyle ihtiyati haczi gerektirecek durumlar vuku bulduğu zaman tahsil dairesi tarafından ihtiyati hacze gidilmesi mecburi kılınmıştır. Nihayetinde borçlunun söz konusu süreçlerde teminat göstermemesi veya gösterdiği teminatın kabul görmemesi halinde ihtiyati hacze başvurulur, borçlu teminat gösterdiği takdirde de ihtiyati haciz kaldırılır. Dolayısıyla ihtiyati hacze olağanüstü bir teminat isteme yöntemi gözüyle bakılabilir (Coşkun Karadağ, 2012, s. 241).

İHTİYATİ TAHAKKUK

İhtiyati tahakkuk gelecekte tahakkuk edecek olan bir kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması için erkenden tahakkuk ettirilmesi işlemidir. Burada da nihai amaç kamu alacağının tahsilinin güçleşmesini ya da imkansız hale gelmesini önlemektir (Coşkun Karadağ, 2012, s. 240).

Hangi hallerde ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidileceği AATHK'un 17. maddesinde; *“Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan*

ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Vergi dairesi müdürü (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder:

1. 13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,
2. Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girilmişse,
3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse” şeklinde belirtilmiştir.

Burada borçlunun söz konusu olan 110. maddeye göre tekevvün edecek olan borcu muaccel bir borçtur dolayısıyla esasen ihtiyati tahakkuka konu olacak borç bu muaccel borç değil borçlunun söz konusu durumu ihdas etmesi dolayısıyla borçluya karşı güvenin kırılması neticesinde alacaklı idare vadesi henüz gelmemiş olan, müaccel borçları güvence altına almak amacıyla ihtiyati tahakkuka gitmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da şudur ihtiyati tahakkuk gerçekleştiikten sonra söz konusu vergi, resim, harç ve bunların zam ve cezaları için ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilmesi bu alacakların zamanı gelmeden tahsil edilmesi sonucunu doğrumaz ancak ihtiyati tahakkuk aracılığıyla tahakkuk ettirilmiş olan alacaklar için derhal ihtiyati haciz tatbik olunur. Buradan da görüleceği üzere ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz mekanizmaları birbirini destekler niteliktedir(Akmansu, 1954, s. 119).

İhtiyati tahakkuk vergi alacakları içerisinde sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülen bir yöntemdir. Bu yöntemle tarh, tebliğ ve devamındaki itiraz yollarından geçmeden vergi ve resim borçlarının tahakkuk ettirilir. Diğer bir ifadeyle vergi ziyanının olabileceği anlaşıldığında borç doğmadan borcun tahakkuk ettirilebilmesi ihtiyati tahakkuk aracılığıyla mümkün kılınmıştır (Gerçek, 2017, s. 193-194).

RÜÇHAN HAKKI

Borçlu bir kişinin birden fazla alacaklısı varsa ve mevcut mal varlığı bütün borçlarını karşılamaya yetmiyorsa borçları arasında bazıları diğerlerine göre öncelikli olarak kabul edilir. Bu durum rüçhan hakkı şeklinde ifade edilir(Gerçek, 2017, s. 199).

AATHK'un 21. maddesi ile haciz ve iflas hallerinde vergi idaresine alacağın tahsili hususunda rüçhan hakkı tanınmıştır. Bu durum kanunda şu şekilde ifade edilir; “Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.”

Söz konusu kanun hükmü sayesinde kamu alacağının korunması açısından vergi dairesine önemli bir ayrıcalık tanınmıştır. İcra iflas kanunu'na göre birden fazla alacaklının bulunması halinde hacze iştirak edecek olan alacaklının alacağının ilk haciz tarihinden önce doğmuş olması şartı aranırken kamu alacakları için böyle bir şart aranmaz. Diğer bir ifadeyle kamu alacağı ne zaman doğmuş olursa olsun hacizli malların satışına kadar hacze iştirak edebilir. Bu durumun tek istisnası iki farklı kamu idaresi'nin alacaklı olduğu durumda ortaya çıkmaktadır(Gerçek, 2017, s. 200).

6183 sayılı Kanun'un 69. Maddesinde şöyle denilmektedir; “ Her amme idaresi, diğer bir amme idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir. Hacze iştirak halinde, hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil olunur. Artanı hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenir.” Görüldüğü üzere bu madde ile hacze iştirak edecek olan kamu idaresi için haciz tarihinden önce tahakkuk etme şartı aranmaktadır.

Ayrıca AATHK'un 21. maddesinde; “Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir. Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.” denilerek satış bedelinin ne şekilde dağıtılacağına ilişkin hükümler belirtilmiştir.

KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILAMAYACAK İŞLEMLER

“Kamu Alacağını Ödemeden Yapılamayacak İşlemler” teknolojik ve ekonomik açıdan güncel gelişmelere uygun bir şekilde getirilen yeni bir güvenlik tedbiri olarak karşımıza çıkmaktadır(Gerçek, 2017, s. 208).

5766 kanunla “kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler” AATHK'un 22/A maddesine eklenmiştir. Buna göre; “Maliye Bakanı, aşağıdaki ödeme ve

işlemlerde, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması ve yapılacak ödemelerden istihkak sahiplerinin amme borçlarının kesilerek ilgili tahsil dairesine aktarılması zorunluluğu ile kesintilere asgari tutar ve oran getirmeye, kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar, ödeme ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen ödeme ve işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

1. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin yapacağı her türlü ödemelerde,

2. 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşların (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle hak sahiplerine yapacakları ödemelerde,

3. Kanun (...) ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde,

4. 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kâğıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile (8) sayılı tarifeye konu harçlar (diploma harçları hariç) ve trafik harçlarına mevzu işlemlerde,

5. 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde.

Bu madde kapsamında zorunluluk getirilen ödemelere ilişkin olarak işçi ücreti alacakları hariç olmak üzere, yapılacak her türlü devir, temlik ve el değiştirme, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcu karşılayacak kısım ayrıldıktan sonra kalan kısım üzerinde hüküm ifade eder. Şu kadar ki bu hükmün uygulanmasında diğer kamu idarelerinin alacaklarına karşılık kesinti yapılması gereken hallerde kesinti tutarı garameten taksim olunur. Takibata selahiyetli tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın ödeme yapanlara ve işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara dört bin Türk lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası, ilgisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir.”

Görüldüğü üzere söz konusu maddeye göre bazı ödeme ve işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için tahsil dairelerinden mükellefin borcunun bulunmadığına ilişkin belge istenilmesi gerekmektedir. Bu durum aktif ticari işlemlerini ve faaliyetlerini devam ettirebilmek isteyen mükellefleri kamu borçlarını düzenli bir şekilde ödemeye mecbur etmektedir. Bu vesile ile kamu borçları güvence altına alınmış olmaktadır.

SORUMLULUK

Şüphesiz ki bir alacağın tahsil edilebilmesi için borçlu şahıs ya da kurumun net bir şekilde tespit edilmiş olması gerekmektedir. Kamu alacaklarının tahsili söz konusu olduğunda borçlu şahsın alacağı tazmin edememesi ihtimaline karşın başkasının borcundan dolayı sorumlu tutulacak kişi ya da kurumlar da önceden belirlenerek alacağın tahsili güvence altına alınmaktadır.

2 Haziran 1995 gün ve 22301 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 4108 sayılı kanunun 2'nci maddesiyle 6183 sayılı AATHK'A mükerrer 35. Madde eklenerek şöyle denilmiştir;

Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunu temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. (Candan, 2006, s.43)

Buna ilaveten belirtmek gerekir ki bazı vergi kanunlarımız bir kısım hakiki veya hükmi şahısları vergi kesmek ve kestiği vergiyi vergi dairesine yatırmakla yükümlü kılmıştır. Vergi Usul Kanununun 3. Maddesinde vergi kesenler de sorumlu olarak sayılmıştır.

Görüldüğü üzere amme alacağından doğan borçtan, asıl borçluyla beraber işleme taraf olan şahıs ve kurumların da sorumlu tutulması tahsilatı güvence altına almaktadır. Söz konusu 35. Madde ile olası bir tehlike durumunda borcun tahsilini mümkün kılabilmek adına sorumluluk genişletilerek önlem alınmıştır.

TÜRKİYE'DE İLLER BAZINDA TAHAKKUK VE TAHSİL ORANLARI

Buraya kadar ifade edilen güvenlik önlemleri, kamu alacağının tahsilini garantiye alabilmek adına tasarlanmış ve tahsilat adına boşluk bırakmayacak şekilde örgütlenmeye çalışılmıştır. Ancak fiili uygulamaya bakıldığında tahakkuk ettirilmiş olan alacağın çok daha az bir kısmının tahsil edilebildiği görülmektedir. Kamu hizmetlerinin kesintisiz sunulduğu ve vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için çok önemli bir gelir kaynağı olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu durum uzun vadede problemlili bir durumu işaretlemektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu faaliyet raporundan alınan verilere göre hazırlanmış olan Tablo 1.1 de altı ardışık yıl için iller bazında tahakkuk tahsil oranları gösterilmektedir. Tablodaki veriler dikkatle incelendiğinde tahsil edilme oranı %80'in üzerinde olan Hatay, İstanbul, İzmir, Mersin, Tunceli ve Kocaeli gibi şehirler ve %50'nin altına düşmüş olan Hakkâri, Mardin, Van, Kilis gibi şehirler uç noktaları işaretlemekle birlikte diğer iller bazında tahsil oranlarının %60 – %80 arasında seyrettiğini görüyoruz. Bununla beraber örneğin Kilis'te ardışık dört yıl boyunca %30'un altında seyretmiş olan tahakkuk tahsil oranının 2022 yılında %63'e çıkarılması yine örneğin Van'da tahakkuk tahsil oranlarının %38'lerden zaman içerisinde %60'lara kadar yükselmiş olması tahakkuk tahsil oranlarının iyileştirilebileceğini göstermektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın raporları incelendiğinde görülmüştür ki beyana dayalı vergilerin tahsili %50'nin altındadır. Tablo 1'de gösterilen tahakkuk tahsil oranlarının stopaja dayalı tahsilatları da içerdiği düşünüldüğünde toplam tahakkuk tahsil oranlarının sırasıyla, 2017 yılında 82,28, 2018 yılında 81,42, 2019 yılında 80,99, 2020 yılında 80,05, 2021 yılında 80,60 ve 2022 yılında ise 83,06 şeklinde seyretmesi tahakkuk etmiş bir kısım vergilerin tahsil edilemediğini açık olarak göstermektedir.

Tablo 1. İller Bazında Tahakkuk Tahsilat Oranları

İller	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Adana	68.24	66.59	67.35	69.14	71.56	74.54
Adıyaman	69.20	69.57	68.50	64.63	70.37	73.84
Afyonkarahisar	68.92	67.93	65.45	65.09	67.55	69.07
Ağrı	76.96	74.10	79.55	72.53	77.63	77.88
Amasya	64.20	63.03	64.52	64.21	67.66	69.36
Ankara	81.08	80.08	79.52	78.32	76.16	68.60
Antalya	67.45	68.69	69.45	63.05	67.69	69.45
Artvin	73.64	72.99	72.98	71.09	75.83	77.66

Tablo 1. İller Bazında Tahakkuk Tahsilat Oranları						
İller	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Aydın	66.32	65.83	66.85	65.25	70.58	80.10
Balıkesir	76.94	75.24	73.39	73.84	76.62	77.50
Bilecik	61.21	57.55	55.71	55.06	63.25	81.49
Bingöl	77.27	78.82	78.90	77.84	78.18	72.90
Bitlis	73.59	72.06	74.45	71.61	71.73	80.08
Bolu	71.92	71.02	72.40	70.04	74.15	73.57
Burdur	72.18	72.61	71.04	67.79	69.48	76.41
Bursa	79.64	77.69	75.25	71.04	75.65	70.79
Çanakkale	78.67	79.26	76.84	80.34	81.56	88.05
Çankırı	77.74	79.78	79.62	77.88	81.62	80.83
Çorum	74.57	72.62	71.88	71.12	74.47	76.70
Denizli	74.87	70.19	69.94	66.56	73.34	80.66
Diyarbakır	57.29	55.94	58.90	57.11	58.78	68.73
Edirne	83.16	81.00	80.91	81.67	75.84	76.52
Elazığ	79.19	77.27	77.74	75.18	78.69	82.01
Erzincan	75.25	74.61	74.13	76.32	75.12	78.72
Erzurum	74.91	74.68	75.93	73.30	75.91	80.49
Eskişehir	75.71	72.06	72.14	70.86	73.96	79.19
Gaziantep	68.15	69.46	69.85	69.15	75.05	82.10
Giresun	74.10	72.08	72.29	68.58	74.31	76.36
Gümüşhane	79.38	77.47	75.85	72.15	74.79	76.91
Hakkâri	36.21	47.78	52.15	52.41	54.13	55.16
Hatay	83.74	86.87	84.12	81.68	84.66	87.02
Isparta	78.32	78.96	79.91	77.26	78.13	80.88
Mersin	86.42	85.90	87.47	86.34	87.58	90.04
İstanbul	84.40	83.22	82.99	82.43	83.38	87.74
İzmir	86.06	86.15	85.95	85.11	83.55	84.45
Kars	77.74	77.00	76.75	76.03	21.49	78.67
Kastamonu	71.43	74.44	77.23	73.10	73.90	84.79
Kayseri	73.72	72.14	73.43	72.39	78.43	81.49
Kırklareli	63.85	59.30	58.05	57.07	65.54	70.33
Kırşehir	71.80	71.79	74.05	71.38	76.64	80.95
Kocaeli	92.89	92.23	91.37	91.42	90.97	94.28

Tablo 1. İller Bazında Tahakkuk Tahsilat Oranları						
İller	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Konya	69.39	69.94	71.10	69.44	74.96	78.93
Kütahya	70.90	68.78	71.68	68.95	74.19	78.04
Malatya	73.07	72.87	69.83	67.85	74.05	79.83
Manisa	72.99	73.95	77.86	75.44	77.00	77.33
Kahramanmaraş	82.10	80.66	83.61	80.75	84.36	86.86
Mardin	44.81	46.00	48.12	47.82	45.79	50.38
Muğla	68.52	68.52	69.16	67.88	71.50	81.31
Muş	76.03	77.03	77.11	74.40	75.46	74.72
Nevşehir	70.44	72.26	74.24	71.73	70.95	75.10
Niğde	65.49	63.91	62.67	61.49	67.78	71.84
Ordu	70.93	74.57	72.50	72.03	74.66	77.97
Rize	85.71	87.60	87.26	85.21	78.17	85.14
Sakarya	66.43	65.74	64.96	64.42	71.33	81.51
Samsun	79.23	78.95	77.83	77.68	81.30	85.99
Siirt	68.97	70.26	71.43	67.28	70.32	69.05
Sinop	72.51	72.88	73.10	71.71	71.54	75.73
Sivas	56.57	57.24	57.71	59.96	66.22	70.61
Tekirdağ	84.50	85.60	84.83	80.35	70.95	62.46
Tokat	69.08	68.74	67.99	67.20	70.30	72.61
Trabzon	79.63	79.07	80.01	78.37	79.48	84.59
Tunceli	91.13	91.00	90.43	88.69	88.12	85.84
Şanlıurfa	64.70	61.28	62.69	58.33	60.68	66.58
Uşak	65.30	62.48	62.69	59.85	65.34	66.38
Van	38.94	52.93	49.57	52.36	58.91	59.77
Yozgat	63.62	59.70	57.31	51.10	53.17	48.20
Zonguldak	81.83	84.52	85.04	83.48	86.48	90.21
Aksaray	67.24	69.87	64.19	68.92	77.69	83.78
Bayburt	77.42	78.80	79.43	78.72	79.98	85.87
Karaman	72.00	71.80	73.21	73.17	76.49	79.14
Kırıkkale	56.00	56.45	55.93	55.83	58.80	58.40
Batman	61.63	61.61	58.87	55.86	62.01	65.81
Şırnak	56.50	62.09	64.29	58.69	60.88	62.11
Bartın	72.35	72.86	72.80	70.42	75.69	80.76

Tablo 1. İller Bazında Tahakkuk Tahsilat Oranları						
İller	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Ardahan	83.69	82.37	78.83	76.79	77.58	74.10
İğdır	69.25	72.65	71.20	67.55	70.11	75.81
Yalova	67.43	72.24	73.17	74.80	78.77	85.38
Karabük	72.24	72.90	67.02	57.26	70.25	76.63
Kilis	50.45	29.42	17.24	19.90	27.39	63.32
Osmaniye	64.40	64.74	64.48	61.33	67.35	68.90
Düzce	55.10	52.39	51.32	52.11	59.75	67.90

<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>

Yukarıda öz olarak çerçevesini çizmiş olduğumuz kamu alacaklarını güvence altına alma yöntemleriyle tahsilatı güvence altına almak için gerekli olabilecek birçok önlem ihdas edilmiştir. Hal böyleyken Gelir İdaresi'nin açıkladığı beyana dayalı vergilerde tahakkuk tahsil oranları ne için bu kadar düşük olmaktadır? Diğer bir ifadeyle tahakkuk etmiş olan kamu alacakları neden tahsil edilememektedir?

Bu sorunun cevabını ararken sorunun kaynağı olabilecek dört ana başlık üzerinde durulması düşünülmektedir.

TAHAKKUK TAHSİLAT ORANLARINI ETKİLEYEN BİR TAKIM FAKTÖRLER

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında amme alacaklarının tahsilini güvence altına alan önlemleri öz olarak izah edilmiştir. Bununla beraber Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu faaliyet raporlarını inceleyerek tahakkuk eden vergilerin bir kısmının tahsil edilemediğini fakat tahsil oranlarının iyileştirilebildiği görülmüştür.

Bu kısımda ise söz konusu tahakkuk etmiş vergilerin tahsil oranlarını etkileyebilecek bir takım faktörleri dört temel başlık altında ele alacağız.

KANUNİ DÜZENLEMELER

Kanunların icra zemininde istenilen düzeyde karşılık bulabilmesi için konuya ilişkin olası fiili durumları kuşatıcı şekilde ve yeterince açık olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle kanun fiili durumu karşılamıyor ya da söz konusu duruma karşı yapılması gerekenler konusunda muğlaklık içeriyorsa istenilen etkinlik sağlanamayacaktır. Nitekim amme alacaklarının tahsilinde güvenlik önlemlerinin

ilk aşaması olan teminat istemeyi şamil olan kanun hükümlerinde muğlaklık bulunmaktadır. Kanunun 9/1. maddesinde ifade edilen teminat isteme şartlarının (vergi kaçakçılığı ve vergi ziyasını doğuracak haller) varlığı halinde teminat istenilmesi zorunlu görülmüş ancak 9/2. madde de belirtilen hallerde (Türkiye'de ikametgahın bulunmaması ve amme alacağının tehlikeye girmesi) isteyebilir şeklinde idareye bir inisiyatif alanı bırakılmıştır. Yine burada tehlikenin ne olduğu tam olarak tarif edilmeyerek tehlike halinin varlığının taktiri de muğlak bırakılmıştır (Akmansu, 1954, s. 94). Bu iki kanun maddesi kamu alacağının tehlikeye girmesi konusunda kesin bir ayırım yapmamakla teminat istenmesinin mecburi olacağı halleri muğlaklaştırmaktadır. Yine teminat istenmesinin karşılıksız bırakılması halinde 13. maddenin 4. bendinde ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmişken aynı maddenin 1. bendinde teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı halinde doğrudan ihtiyati hacze gidileceği söylenmiştir. Görüldüğü üzere bu durum da aynı madde içerisinde mükerrerliğe yol açmaktadır.

Bununla birlikte ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka ilişkin hükümler 6183 numaralı kanunun 13. ve 19. maddelerinde düzenlenmiş olup ilgili maddelerde ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze başvuru için ortak sebepler sayılmaktadır. Nitekim teminat istenecek haller arasında sayılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi ihtiyati haciz sebepleri arasında da gösterilmektedir. Hal böyleyken teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz hükümlerinin uygulanması gereken haller kendi içerisinde paralellik göstermektedir. Neticede bu durum da yine muğlak, gri bir alan oluşturmaktadır. Uygulamada ihtiyati haczin teminat niteliğinde kabul edildiğini söylemek mümkündür ki bu durum kanun maddelerindeki iç içe geçmişliğin sonucudur (Coşkun Karadağ, 2012, s. 244-250).

Öte yandan teminat olarak gösterilebilecek varlık unsurları ilgili kanunun 10. maddesinde sırayla sayılmıştır. Bu madde ile varlık unsurlarına bir sınır koyulmaktadır. Bu durum günümüzde maddi değeri yüksek olabilecek bazı unsurların teminat olarak gösterilememesi gibi olumsuz bir sonuç doğurmaktadır ki bu durum bir güncellemeyi gerektirmektedir.

İDARİ FAKTÖRLER

İdari faktörleri kanuni düzenlemelerden kesin bir şekilde ayırmak elbette mümkün değildir. Zira uygulama yapmakla yükümlü olan idare kanuni hükümlerin kendisine çizdiği çerçeve içerisinde hareket etmektedir. Bununla birlikte kanuni hükümlerin mücessem temsilcisi olan idareye tanınmış olan inisiyatif alma yetkisi tahsilatın etkinliği açısından önem arz etmektedir (Karakoç, 2000, s.64-66).

Örneğin, yargı kararlarında 9/1. Maddeye temas eden amme alacaklarında vergi incelemesinin şart olduğu ve teminatın vergi incelemesine salahiyetli olanlarca yapılan ilk hesaplama sonucunda belirlenen tutar üzerinden istenmesi sıhhat şartı olarak gösterilmiştir. Kanun metninde tarif edilen şekliyle ilk hesaplamalarda tespit edilmiş olan matrahlardan başka ilave matrahlar inceleme devamında tespit edilecek olsa bile netice beklenilmeden ilk tespit edilen matrah üzerinden yapılacak tarhiyata istinaden teminat istenilebileceği ifade edilmiştir. (Akmansu, 1954, s.92). Uygulamada ise çoğunlukla tahsil dairelerinin inceleme raporu hazırlandıktan sonra teminat isteminde bulunduğu görülmektedir. Bu durum ise uyuşmazlığa yol açmaktadır. (Coşkun Karadağ, 2012, s. 248-251). Yine benzer şekilde istenecek teminatın kamu borcunu aşması ya da ihtiyati haciz kesinleşmeden incelemenin hemen arkasından e haciz işlemi uygulanması gibi mükellefi mağdur edici uygulamaların karşı dava açıldığı takdirde tahsilatı geciktirici faktörler arasına gireceği unutulmamalıdır(Üstün, 2010, s. 16-17). Mezkur örneklerde de görüldüğü gibi inisiyatifte açık durumların uyuşmazlıklara dolayısıyla tahsilatın gecikmesine yol açtığı söylenebilir. Takdir yetkisinin etkisizliğe yol açması hususunda ifade edilebilecek en uç nokta ise teminat istenilmesi gereken hallerin varlığı dahilinde yetkili personel tarafından bu yetkinin işletilmesinde gevşeklik gösterilmesi durumudur.

Burada ele alınması gereken bir diğer husus ise inceleme raporu mükellefe tebliğ edildikten sonraki süreci ilgilendirmektedir. Mükellef raporu gördükten sonra vergi kaçırmaya teşebbüs edebilmekte, çeşitli fiktif ipotekler tesis ederek idarenin yapacağı cebri takibat işlemini sonuçsuz bırakabilmektedir (Gerçek, 2017, s. 174-185). Bu durum yetkili personellerin üzerine önemli bir sorumluluk yüklemektedir. Dolayısıyla vergi zıyanının olabileceği hallerin çok iyi tespit edilmesi ve olası durumlarda raporun tebliğinin hemen akabinde ihtiyati haciz uygulamasına geçilmesi gerekmektedir. Çok sıkı takip gerektiren bu işlemlerin gerektiği ölçüde hassasiyetle takip edilememesi tahsilat oranlarını düşürücü ayrı bir faktördür.

Belirtilmesi gereken en uç nokta ise idari personel ile mükellef arasında profesyonel ilişki dışında kurulabilecek herhangi bir bağın personelin takip kabiliyetini olumsuz etkilemesidir. Nitekim küçük yerlerde çalışan personellerin “tanıdık mükellef” handikabına düşebileceğini söylemek gerekmektedir.

MÜKELLEF OLMA BİLİNCİ VE TEKNİK FAKTÖRLER

Tahsilat işleminin en önemli muhatabı elbette mükelleftir. Nitekim tahsil işlemi, mükellefin bir ülkenin vatandaşı olmak dolayısıyla tekellüf ettiği

sorumluluklarından birisini yerine getirmesidir.

Yetkili personelin teminat istemesine rağmen mükellefin teminat ya da kefil gösterememesi, aciz hali içerisinde bulunması tahsilat işlemini zora sokan durumlardır. Burada mükellefin gerçekten aciz halinde olması söz konusu olabileceği gibi vergiyi ödemeye gönüllü olmayışı dolayısıyla vergi kaçırmak için idari personeli yanıltmaya çalışması durumu da söz konusu olabilir. Nitekim vergi bilincine sahip olmayan bir borçlunun kaçması, mal bildiriminde bulunmaması, mal varlığını kaçırmaması, ivazsız tasarruflarda bulunmak gibi hileli yollara başvurusu ihtimali yüksektir (Gerçek, 2017, s. 174-185). Burada borçlunun mezkûr yollara tevessül edip etmediğinin tespiti yine idarenin takdir yetkisine bırakılmıştır. Ancak söz konusu hallerin idari personelce tespit edilebilmesi de oldukça güç ve zaman alıcıdır. Dolayısıyla tahsilat işlemini geciktirici önemli faktörlerden biri de mükellefin vergi bilincine sahip olmaması durumudur.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çeşitli ihtiyaçlara binaen hazırlanmış olan kanunların zamanın doğal akışı içerisinde yetersiz kalabilmesi ya da işlevini yitirebilmesi olağan bir durumdur. Nitekim 1880 yılında yürürlüğe girmiş olan Tahsili Emval Nizamnamesi 1909 yılına kadar yürürlükte kalmış akabinde yerini Meşrutiyetin ilanıyla beraber hazırlanan 5 Ağustos 1909 tarihli Tahsili Emval Kanunu'na bırakmıştır.

Tahsili Emval Kanunu kendi dönemine ait iktisadi faaliyetlerden doğan ihtiyaçları karşılayacak niteliktedir. Ancak zamanla iktisadi faaliyetler daha girift hale gelmiş ve Tahsili Emval Kanunu yetersiz kalmaya başlamıştır. Söz konusu yetersizlik Tahsili Emval Kanunu'na yapılan atıflarla kendini göstermeye başlamıştır. İhtiyaçların artmasıyla beraber kanundaki boşlukları giderebilmek için birçok ek ve değişiklikler yapılmasına rağmen kamu alacaklarının takip ve tahsili için söz konusu kanun hükümleri yeterli olamamıştır.

Bununla birlikte dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ülke genelinde ekonomik ve sosyal gelişmelere paralel olarak vergi sisteminde reforma gidilmiş dolayısıyla tahsil usulleri yeni durumda ihtiyaçları karşılayamayacak duruma gelmiştir (Özer, 1979, s. 132).

Tahsili Emval Kanunu'ndan 6183'e geçiş süreci bir kanunun yetersizliğini tespit eden bir tecrübe olması açısından önemlidir. Nitekim hukuk düzenimizdeki en eski kanunlardan biri olan 6183 sayılı AATHK' da Tahsili Emval Kanunu'nun başından geçmiş olan süreçten mahfuz değildir. Bununla beraber 2023-2025 orta vadeli hükümet programında kamu gelirlerinin tahsilat performansını artırma

hedefinin bulunması hem 6183 sayılı AATHK' yı hem de tahsilat performansını etkileyebilecek fiili durumları gözden geçirmeyi gerekli hale getirmiştir.

Nitekim yaptığımız çalışmada görüldüğü üzere, teminat isteminin ilk hesaplamalara göre kesin bir şekilde yapılması ve burada bir geciktirmenin olmaması alacağın tehlikeye düşmesi halinde tahsilatı kolaylaştıracak çok önemli bir tedbirdir. Bu tedbirin uygulanmasında gecikmeler veya inisiyatife açık alanlar bulunması tahsilat oranlarını olumsuz etkileyebilecektir. Yine teminat isteminde teminat olarak gösterilebilecek değerlerin kapsamının genişletilmesinin hem mükellefi hem de idari personeli rahatlatacağı söylenebilir.

Diğer yandan, mükellefe vergi bilincinin kazandırılması ve bu bilincin ilk öğretim yıllarından itibaren vatandaşın tabiatının bir parçası haline gelmesi gerekmektedir. Nitekim yaptığımız çalışmada tahsilat oranlarının en düşük olduğu kalemlerin beyana dayalı vergiler olduğu ve vatandaşın vergi vermeye gönüllü olmayışının telafisi adına yapılacak her bir işlemin ekstra zaman ve maliyet doğurduğu gösterilmiştir.

KAYNAKÇA

- Akmansu, M. (1954). *Amme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanununun şerh ve izahları*, Ankara: Örnek Matbaası.
- Candan, T. (2006). *Kanuni temsilcinin vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Coşkun, N. (2004). Elektronik ticaretin gelişiminde temel dinamikler ve gelişimi önündeki engeller. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 243-258.
- Coşkun Karadağ, N. (2012). Vergi alacağının güvence altına alınmasında teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka ilişkin özellikli durumlar. *Maliye Dergisi*, (162), 238-255.
- Gerçek, A. (2006). *Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gerçek, A. (2017). *Kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Hakan, A. Y., & Baran, T. (2014). Kamu alacaklarının korunma yöntemleri ve bir değerlendirme. *Sosyoekonomi*, 21(21).
- Kaçak, N. (2005). *İhtiyati haciz*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (2000). *Kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan ve vergi yargısında çözümlenen uyuşmazlıklar*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özer, İ. (1979). *Kamu alacaklarının tahsili teorisi ve Türkiye'de uygulaması*. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 187
- Üstün, Ü. S. (2010). Elektronik haciz uygulamasının değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 9-37.
- Serim, N. (2007). *6183 sayılı kanunda amme alacaklarının korunması*. Türkmen Kitapevi.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2020). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları. Danıştay Kararları GİB Faaliyet Raporları

Sosyal Bilimlerde Güncel Araştırma ve İncelemeler V

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf

<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/09/Orta-Vadeli-Program-2023-2025.pdf>

Vergi Kanunları ve İlgili Diğer Kanunlar