

# Kamu Alacaklarının Korunması Kapsamında Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi

## Özet

Devletler mevcudiyetlerini sürdürebilmek için, egemenlik gücüne dayanarak çeşitli kamu gelirleri elde etmek ve bu gelirlerin tahsilini güvence altına almak zorundadır. Bu kapsamda devlet bu yetkisini hukuk devleti ilkesi gereğince kanuni temele dayandırmak ile yükümlüdür. Ayrıca kamu hizmetlerinin yerinde ve zamanında görülebilmesi, kamu gelirlerinin vaktinde elde edilebilmesine bağlıdır. Dolayısıyla devlet otoritesini kullanarak kamu gelirlerini toplayabilmek adına olağanüstü yetkiler kullanabilmektedir. Bu çalışmada kamu alacağı kavramını mali literatüre kazandıran 6183 sayılı AATUHK kapsamında öngörülen tedbirler ele alınacak ve gümrük vergileri açısından durum değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Alacağı, Teminat İsteme, Gümrük Vergisi.

**JEL Sınıflandırma Kodu:** H20, H27, H29

## Evaluation of Customs Duties Under the Protection of Public Receivables

### Abstract

States are obliged to obtain various public incomes based on their power of sovereignty and to guarantee the collection of these incomes in order to survive their existence. In this context, the state is obliged to base this authority on the legal basis in accordance with the rule of law state principle. Moreover, the availability of public services in place and on time depends on the availability of public revenues. Thus they can use extraordinary powers to collect public revenues by using state authority. In this study, the measures envisaged under the AATUHK numbered 6183 which gives the concept of the financial literature will be discussed and the situation assessment will be tried in terms of customs taxation.

**Keywords:** Public Revenue, To Request the Guarantees, Customs Tax.

**JEL Classification Codes:** H20, H27, H29

## Giriş

Devlet olgusu, bireylerin bir arada yaşama ihtiyacından doğmuş ve günümüze kadar uzanan süreçte değişik şekiller ve isimler altında organize olarak gelişmiş bir olgudur. Devlet, tarihin en eski çağlarından bu güne bazı kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesini tek başına üstlenmiştir. Bu gün bazı hizmetlerin ifasını ise özel sektör ile birlikte gerçekleştirmektedir. Gerek tek başına üstlendiği hizmetlerin görülebilmesi gerekse özel sektör ile paylaştığı hizmet alanlarında gerekli yatırım ve cari harcamalarının gerçekleştirilebilmesi için gelir ihtiyacı duymaktadır. Bu gelir ihtiyacını da genellikle egemenlik gücünü kullanarak farklı kaynaklardan sağlamaktadır.

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi her şeyden önce kamu gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesine bağlıdır. Bu nedenle kamu otoritesi, gelirlerini güvence altına alabilmek adına bazı olağanüstü yetkiler kullanabilmektedir. Devletin bu ayrıcalıklı yetkilerini kullanabilmesi için hukuk devleti ilkesi gereğince bu yetkinin bir kanundan gücünü alıyor olması gerekir. İşte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK), kamu alacaklarının güvence altına alınabilmesi için bazı tedbirler öngörmekte ve kamu idaresine bu tedbirleri uygulama yetkisi vermektedir.

## 1. Kamu Alacağı Kavramı

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla gelir elde ettiği çeşitli kaynakları vardır. Bu kaynaklardan başlıcaları vergiler, harçlar, vergiye benzer kamu gelirleri, borçlanmalar, hazine imkanlarından sağlanan gelirler, hizmet satışı gelirleri ile mülk ve teşebbüs karşılığı olan (mamelek) kamu gelirleridir<sup>1</sup>.

“Kamu alacağı” kavramı, Türk mali literatürüne AATUHK ile girmiş olup vergi alacağından daha geniş kapsamlıdır. Ancak “kamu alacağı” kavramı, Türk Vergi Hukukunun kendine özgü bir kavramı oldu-

ğundan batı dillerinde tam olarak bir karşılığı bulunmamaktadır<sup>2</sup>.

Kamu alacağı kavramı literatürde farklı şekillerde tanımlanmakla birlikte 6183 sayılı kanunun 1. maddesi ile hukuksal anlamda vücut bulmaktadır. Literatürde kabul gören kamu alacağı tanımlamalardan bazıları ise şu şekildedir;

- Devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri kamu alacağı kapsamındadır<sup>3</sup>,
- Devletin ve yetkili idarelerin kamu gücünden doğan alacaklarıyla, kamu hizmetlerinin aynı vasıtaları olan kamu emlakine mahsus olmak üzere çeşitli sebeplerden dolayı ortaya çıkan alacaklarla idari sözleşmelerden doğan alacaklardır<sup>4</sup>,
- Devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacaklar<sup>5</sup>, kamu alacağıdır.

AATUHK’un ilk maddesi ise hangi hususların kamu alacağı kapsamında değerlendirilebileceğini şu şekilde ifade etmektedir; “*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur*”<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Adnan Gerçek, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, 4.

<sup>3</sup> Ahmet G. KUMRULU, Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, “Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi”, Yayın No:460, Ankara, 1981, 655.

<sup>4</sup> Serkan BENK, Public Claims: A Legal Evaluation, “Business and Economics Research Journal”, ISSN: 1309 – 2448, Volume: 2, 2011, 62.

<sup>5</sup> <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/126AGE.pdf>, Erişim: 25/04/2018.

<sup>6</sup> <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, Erişim: 02/05/2018.

<sup>1</sup> İsmail TÜRK, Kamu Maliyesi, Gim Matbaası, Ankara, 1999, 85.

Yukarıdaki tanımdan, devletin, egemenlik gücüne dayanarak gelir elde edebileceği gibi özel bir sözleşmeye taraf olma yoluyla da gelir elde edebileceği anlaşılmaktadır. Kamu otoritesi, kamu hizmetlerinin devamlılığının sağlanabilmesi ile yeni hizmet ve yatırımların gerçekleştirilebilmesi için kanunlardan aldığı yetkiye dayanarak bazı mali yükümlükler koymaktadır. Ayrıca elinde bulunan değerleri kiralama yoluyla veya bazı teşebbüsleri aracılığıyla da gelir etme yoluna gidebilmektedir.

Bu manada değerlendirildiğinde, kamu gelirlerini, “devletin egemenlik hakkına dayanarak ve devletin egemenlik hakkına dayanmaksızın elde ettiği gelirler” olmak üzere iki şekilde sınıflandırmak mümkündür.

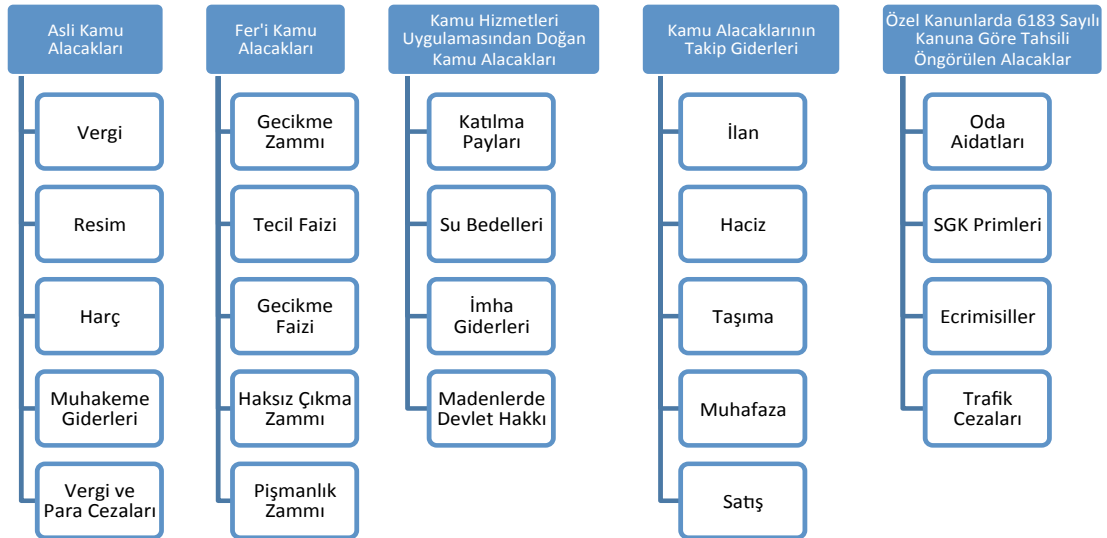
## 2. Kamu Alacağı'nın Kapsamı

Hangi kamu alacaklarının AATUHK kapsamında takip edileceğinin anlaşılabilmesi için kanunun ilk maddesine bakmak yeterli olmayacaktır. İlk maddede zikredilen kamu alacakları ile birlikte aynı kanunun ikinci maddesinde “*muhtelif kanunlarda Tahsilî Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur*”<sup>7</sup> denilerek kamu alacağı kavramının kapsamını genişletmiştir.

Ancak yine de her kamu alacağı'nın AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilebileceğini söylemek yanlış olur. Devletin özel alaktan kaynaklanan her türlü alacağı hakkında, 2004 sayılı “İcra ve İflas Kanunu (İİK)” hükümleri uygulanmaktadır. Bunun anlamı ise, bu tip alacaklar için AATUHK’da sayılan ve aşağıda açıklanacak olan devlete özgü öncelik ve tedbirlerin uygulanmayacağı, özel alacaklarda egemenlik hakkının söz konusu olmadığıdır.

AATUHK’un ilk iki maddesi dikkate alındığında, kamu alacaklarının kapsamını şu şekilde belirtmek mümkündür:<sup>8</sup>

### Şekil 1 : 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları



<sup>7</sup> [http://www.alomaliye.com/6183\\_sayili\\_kanun\\_amme.htm](http://www.alomaliye.com/6183_sayili_kanun_amme.htm), Erişim: 01/05/2018

<sup>8</sup> BENK, a.g.m., 64.

Yukarıda yer alan şekilden de görülebildiği gibi, son kısımda bulunan ve özel kanunlarında yer alan hükümler sonucu AATUHK'a atıfta bulunulan alacakların bu kapsama alınmasıyla kamu alacaklarının kapsamı oldukça genişlemiştir. Bu kapsamda sayılabilecek bazı kamu alacakları ise şunlardır;

**Tablo 1: Özel Kanunlarında 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar**

Alacağın Mahiyeti	Tahsili Emval Kanunu veya AATUHK'ya Atıf Yapan Kanun Hükümü
Yolsuz Harcanan Köy Paraları	442 Sayılı Köy Kanunu / md. 45
Çiftçi Mallarını Koruma Bedelleri	4081 Sayılı Çiftçi Haklarını Koruma Hakkında Kanun / md. 15
Asker Ailelerine Yapılacak Yardım	4109 Sayılı Asker Ailelerine Yardım Hakkında Kanun / md. 7
Mutemet Avansları	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu / md. 35
Para Cezaları ve Alacakları	1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu / Ek md. 4
Milli Emlak Taksit Bedelleri	4706 Sayılı Hazineye Ait Taşınmazların Değerlen. Kanunu / md. 5
Oda ve Borsa Aidatları	5590 Sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Borsalar Bir. Kanunu / md. 25
SGK Primleri	5510 Sayılı Sosyal Sig. ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu / md. 88
Hazine Payı ve Trafik Cezaları	2918 Sayılı Karayolları ve Trafik Kanunu / md. 35 ve 115

Kaynak: <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/126AGE.pdf>, Erişim: 12/04/2014

### 3. Kamu Alacağının Korunması Yöntemleri

Kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı nitelik taşımaları ve imtiyazlı olmaları, güvence altına alınmalarında ayrıcalıklı usullerin tanımlanmasına neden olmuştur. Özel alacaklarda sadece miktar bakımından kesinleşmiş alacakları için koruma tedbirlerinin alınması mümkünken, kamu alacaklarında ise daha kesinleşmemiş alacaklar için dahi güvenlik önlemlerinin alınması söz konusudur. Özel hukuk alanındaki alacakların korunması ile ilgili 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 101 – 103. maddelerinde ihtiyati tedbir ve 2004 sayılı İİK'nun 257 – 268. maddelerinde de ihtiyati tedbirler düzenlenmiştir. Kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik tedbirler ise, teminat istenmesi, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, borçlunun hükümsüz sayılan tasarrufları ile iptal davası ve rüçhan hakkı olmak üzere özel alacaklara nazaran daha fazladır<sup>9</sup>.

Kamu alacaklarının korunabilmesi kadar, zamanında tahsilatı gerçekleştirilemeyen alacakların değerlerinin muhafaza edilebilmesi de önem arz eden diğer bir konudur. Alınan tüm önlemlere rağmen mükellef veya sorumluların kamu alacağını zamanında ödememeleri durumunda zorla tahsilat yoluna gidilebilecek ve tahsilat süresine kadar geçen süreç için bir faiz ve/veya zam söz konusu olabilecektir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde kamu alacaklarının hem değerlerinin korunabilmesi hem de cebren tahsili için gerekli kural ve yöntemler AATUHK kapsamında belirlenmiştir.

#### 3.1 Kamu Alacağının Güvence Altına Alınması

Amme alacaklarının korunabilmesi veya güvence altına alınabilmesi için AATUHK teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi bazı tedbirler öngörmektedir.

<sup>9</sup> Adnan GERÇEK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2013, 27.

### 3.1.1 Teminat İsteme

Arapçadan dilimize geçen ve yerleşen “teminat”, kelime olarak “inandırmak ve emniyet vermek için veya muhtemel zararı ödemek için verilen söz veya para ya da gösterilen kefil” anlamını taşımaktadır. Genel olarak teminat, elde edilmeme riski taşıyan bir alacak için alınan güvence önlemi olarak tanımlanabilir. Teminat müessesesi vergi kanunu içerisinde de kendisine yer bulmuş bir uygulamadır. Ancak ne var ki, vergi hukukunda mükelleflere tanınan belli olanaklardan yararlanmanın şartı olarak istenen teminat ile AATUHK’da bir güvence önlemi olarak düzenlenen teminatı birbiriyile karıştırmamak gerekir. Vergi hukukunda teminat, belli olanaklardan yararlanmak için mükellefin idareyi “inandırması ve emniyet vermesi” amacına hizmet etmekteyken AATUHK’da teminat, kamu alacağının ödenmemesi halinde oluşacak “muhtemel zararı karşılamak için önceden verilen para” anlamı ile alacağın güvence altına alınmasına hizmet etmektedir<sup>10</sup>.

Alacaklı kamu idareleri; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallerle 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” (AATUHK md.9) hükmü gereğince, bu hallerin varlığı halinde teminat istemek zorundadırlar. Ayrıca 9. maddenin son kısmında ise; “Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir” denilmek suretiyle bu tip durumlarda yetki idareye bırakılmıştır.

<sup>10</sup> Neslihan COŞKUN KARADAĞ, Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar, “Maliye Dergisi,” Sayı 162, Ocak-Haziran 2012, 240.

Teminat olarak kabul edilebilecek unsurlar ise yine aynı kanunun 10 ve 11. maddelerinde düzenlenmiştir ve aşağıdaki gibidir;

- Para,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat “Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir”,
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,
- Yukarıdaki şartlara göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.

Para, teminat mektubu, tahvil, hisse senedi, hazine bonusu gibi kıymetler teminat gösterildiğinde haczedilemez. Borç kesinleşip ödenmediği takdirde doğrudan paraya çevrilerek amme alacağı tahsil olunur. Menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak gösterildiğinde borç kesinleşip ödenmez ise bu mallar haciz varakalarına dayanılarak haciz edilir<sup>11</sup>.

### 3.1.2 İhtiyati Haciz

Kamu alacaklarının tahsili için öngörülen güvence önlemlerinden biri olan ihtiyati haciz, kamu borçlusunun taşınır ve taşınmaz malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin

<sup>11</sup> Abbas KAYNARCA, 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Amme Alacağının Korunma Yöntemlerinin Örnekli Anlatımı, “Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı”, 2008, Sakarya, 6.

borçlu tarafından engellenmesini ya da önemli ölçüde güçleştirilmesini önlemek amacıyla düzenlenmiş bir müessesedir. Genel bir tanımla, ihtiyati haciz; kamu alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla, kanunda belirtilen sebeplere dayanılarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına, önceden ve geçici olarak, idari bir kararla el konulmasıdır.

Bu tanımlamadan da anlaşıldığı üzere, kamu alacaklarının tahsilinde ki ihtiyati haciz müessesesi, İİK'daki ihtiyati hacizden oldukça farklıdır. Bu noktada en önemli farklılık, İİK'nda yer alan ihtiyati haczin yargı kararına dayanılarak yapılmasına karşılık; AATUHK'da öngörülen ihtiyati haczin, idari karar ile gerçekleştirilmesidir<sup>12</sup>. AATUHK'un 13. maddesinde sayılan hallerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde hiçbir duraksamaya mukayyet olmaksızın mahallin en büyük memurunun kararıyla ihtiyati haciz uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti başkaca bir işleme gerek kalmaksızın ihtiyati haciz işleminin tesis edilmesini gerektirmektedir<sup>13</sup>;

- AATUHK 9. maddesi gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
- Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapsması ihtimalleri varsa,
- Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısı ile amme davası açılmış ise,
- İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29 ve 30. maddelerinin tatbikini icab ettiren haller varsa.

İhtiyati haciz, AATUHK'un 13. maddesine istinaden alınacak olan ihtiyati haciz kararının haciz varakalarına dayanması gerekmekte olup, ihtiyati haciz kararı verme yetkisi alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuruna aittir. Bu düzenleme bağlamında "mahallin en büyük memuru" tabirinden anlaşılması gereken illerde vali, ilçelerde kaymakam değil, vergi dairesi başkanıdır<sup>14</sup>. Ancak, Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulmadığı illerde ise 5345 sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"un 33. maddesindeki atf nedeniyle vergi dairesi müdürü ihtiyati hacze yetkilidir. Ancak ne var ki, alacaklı kamu idaresinin il özel idaresi olması halinde ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye ait olmakla beraber alacaklının belediye olması halinde ise bu karar belediye başkanı tarafından verilebilmektedir.

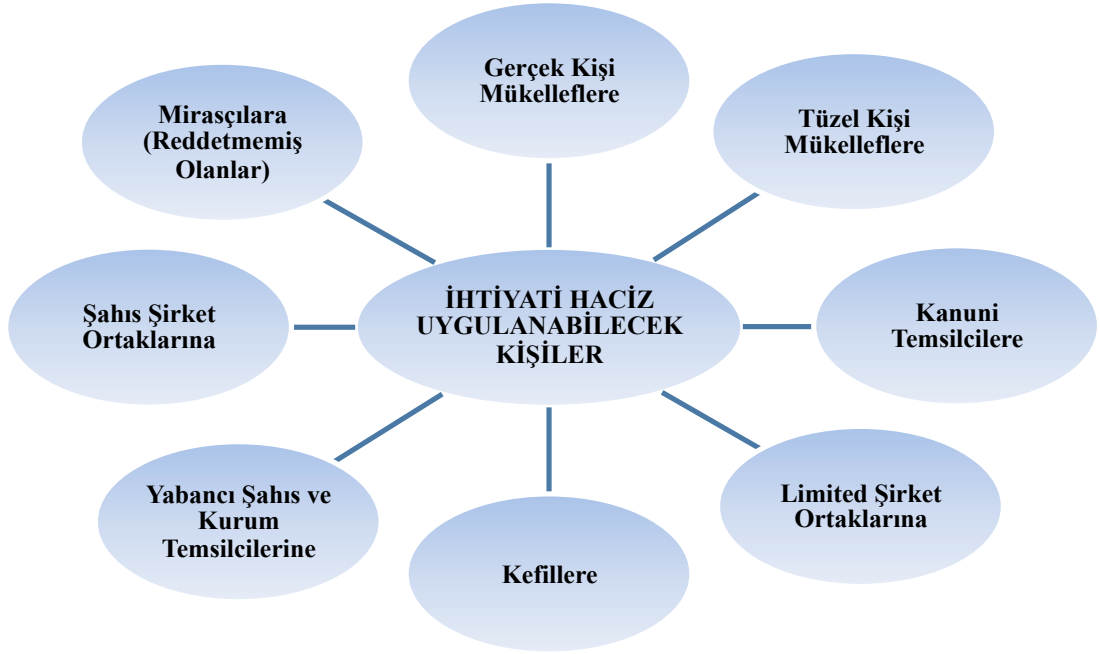
İhtiyati haczin kimlere uygulanabileceği dikkat edilmesi gereken diğer bir husustur. İhtiyati haciz, amme alacağının muhatabı olan asıl borçluya (gerçek ve tüzel kişi) uygulanabileceği gibi borca muhatap diğer kişilere de uygulanabilmektedir. İhtiyati haciz uygulanabilecek kişiler Şekil 2'deki gibi gösterilebilmektedir;

<sup>12</sup> Serdar YILMAZ, Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması, "Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi", Sayı:61, Nisan 2012, 1445.

<sup>13</sup> <http://www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir--vergi-icra-hukukunda-ihiyati-haciz-uygulamasi.htm>, Erişim: 13/04/2018

<sup>14</sup> Danıştay 9. Dairesi (29/01/2009), E.2007/4659, K.2009/321, ([http://www.kararara.com/danistay/9d/danistay\\_5829.htm](http://www.kararara.com/danistay/9d/danistay_5829.htm)), Erişim: 18/04/2014

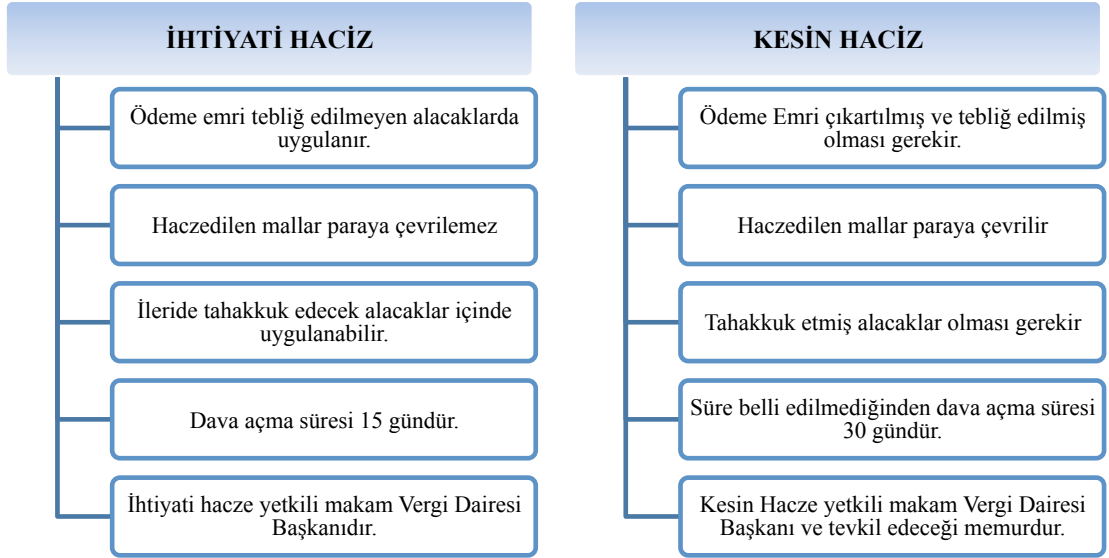
**Şekil 2: İhtiyati Haciz Uygulanabilecek Kişiler**



Kaynak: <http://www.ivdb.gov.tr/internetotomasyon/yayin/TahsilatTamimMakale/TihtiyatiT%20uygulama%20rehberi.doc>, Erişim: 04/04/2014

Herhangi bir nedenle ihtiyati hacze muhatap olan kişiler AATUHK'un 15. maddesi gereğince, “*haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler*”. Bu maddede yer alan “vergi itiraz komisyonu”, 06/01/1982 tarih ve 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun”un 13. maddesi ile kaldırılmıştır. Bu deyimden anlaşılması gerekenin “vergi mahkemesi” olduğu yine aynı madde ile hükme bağlanmıştır.

İhtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği sürece, haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün değildir. Ancak, haczedilen malların bozulması, çürümesi gibi nedenlerle korunmasının mümkün olmaması veya beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağına anlaşılması hallerinde, bu mallar derhal paraya çevrilerek, elde edilen tutarlar teminat olarak muhafaza edilebilmektedir. İhtiyati haciz ile kat'i haciz arasında önemli farkların bulunduğundan da bahsetmek mümkündür. Buna göre, ihtiyati haciz ile kat'i haciz hükümleri karşılaştırıldığında aralarında ki farklar Şekil 3'deki gibi gösterilebilir;

**Şekil 3: İhtiyati Haciz İle Kesin Haczin Karşılaştırılması**

Kaynak: <http://www.ivdb.gov.tr/internetotomasyon/yayin/TahsilatTamimMakale/TihtiyatiT%20uygulama%20rehberi.doc>, Erişim: 04/04/2014

İhtiyati haczin kaldırılması, ihtiyati haciz müessesesinin düzenlendiği AATUHK'un 16. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, “*borçlu, 10. maddenin 5. bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkur maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır*”. Bununla birlikte; ihtiyati haczin kesin hacze dönüşmesi, yargı mercilerince ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili karar verilmesi, ihtiyati tahakkukun kaldırılması, kesin olarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ile bunların zam ve cezalarının ödenmesi, 213 sayılı VUK hükümlerine göre hataların düzeltilmesi gibi durumlarda da ihtiyati haciz kaldırılarak durum bir yazı ile mükellefe bildirilmelidir.

İhtiyati haciz ile ilgili konunun tamamı göz önüne alındığında ihtiyati haciz ile doğacak sonuçları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür<sup>15</sup>;

- İhtiyati haciz uygulaması amme alacağını asli koruma yöntemlerindedir,
- İhtiyati haciz sonucu hacedilen menkul ve gayrimenkul mallar üzerinde amme idaresinin tasarruf yetkisi bulunmamaktadır,
- İhtiyati haciz uygulaması ödeme emrinin tebliği ile beraber hükümsüz hale gelir ve kat'i haciz uygulaması başlatılır,
- İhtiyati haciz, mutlak suretle haciz varakasına dayanılarak yapılması gerekir,

<sup>15</sup> <http://www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir--vergi-icra-hukukunda-ihiyati-haciz-uygulamasi.htm>, Erişim: 13/04/2018



- İhtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği süreçte, ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün değildir,
- İhtiyaten haczedilen mallar, hacizli mallar deposuna götürülmeksizin müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya bırakılabilir (AATUHK / md. 14),
- Menkul mallar hariç olmak şartıyla teminat gösterilmesi halinde ihtiyati haciz koyan merci tarafından kaldırılır,
- Şahsın bankalarda bir alacak ve hakkı bulunmamasına rağmen ileride borçlu adına doğacak alacaklar için bankalara haciz veya ihtiyati haciz bildirisi tebliğ edilemez,
- Yargı organlarınca tarhiyatın terkinine karar verilmesi ve terk kararının kesinleşmesi şartıyla ihtiyati hacze ilişkin davanın sonucu beklenilmeksizin ihtiyati haciz kaldırılır,
- İhtiyati haciz ile ilgili davalarda vergi mahkemesinin kararları kesin olmayıp her zaman itiraz ve temyiz yolu açıktır,
- İhtiyati haciz işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılması tarhiyatta olduğu gibi tahsilati durdurmaz ve ihtiyati haczin hükmü devam eder.

### 3.1.3 İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk uygulaması ile vergi dairesi, henüz tahakkuk etmemiş vergi alacağını derhal tahakkuk ettirebilir<sup>16</sup>. İhtiyati tahakkuk sadece vergi ve resim alacakları için uygulanabilen bir güvenlik önlemi olmasına rağmen her vergi alacağı için ihtiyati tahakkuk uygulanması da mümkün değildir. AATUHK'un 17. maddesi hangi vergilerin ihtiyati tahakkuka konu olacağını belirlemesi yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakmıştır. Bakanlık kanundan aldığı

bu yetkiye dayanarak 30/06/2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımladığı "Tahsilat Genel Tebliği Seri:A Sıra No:1" kararıyla hangi vergilerin ihtiyati tahakkuk'a konu olabileceğini belirlemiştir<sup>17</sup>. Buna göre;

- a. Gelir Vergisi (geçici vergi dahil),
- b. Kurumlar Vergisi (geçici vergi dahil),
- c. Katma Değer Vergisi (KDV),
- d. Damga Vergisi,
- e. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV),
- f. Özel İletişim Vergisi (ÖİV),
- g. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV),
- h. Şans Oyunları Vergisi (ŞOV),
- i. Veraset ve İntikal Vergisi,
- j. Bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları,

Hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi uygun görülmüştür. İlgili liste incelendiğinde, Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Emlak Vergisi gibi vergilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca ihtiyati tahakkuk kapsamına alınmadığı görülmektedir.

AATUHK'un 18. maddesi ihtiyati tahakkuk işlemi sonrasında derhal ihtiyati haciz işleminin de tesis edilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır. Şöyle ki; *"bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ve bunların zam ve cezaları kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmaz. Ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz tatbik olunur"* diyerek alacaklı olan kamu idaresini ihtiyati tahakkukla beraber ihtiyati haciz işlemi de tesis etmesi konusunda mecbur kılmaktadır.

<sup>16</sup> Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, 100.

<sup>17</sup> [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Teblihi\\_A1\\_15052018.pdf?id=10](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblihi_A1_15052018.pdf?id=10), Erişim: 11/05/2018

İhtiyati tahakkuk müessesesi ihtiyati haciz müessesesi ile birlikte işlerlik kazanabilen bir durumdur. Bu nedendir ki, ihtiyati tahakkuka itiraz yöntemi de (AATUHK / md. 20) aynı ihtiyati hacizde olduğu üzere AATUHK'un 15. maddesine atıf yapılarak izah edilmiştir.

### 3.1.4 Kamu Alacaklarında Diğer Koruma Hükümleri

**Rüçhan hakkı**, bir alacağın diğerlerinden önce yararlanma hakkı, başka bir ifade ile öncelik hakkıdır. Genel esas amme alacağının, borçlunun diğer alacaklılarına olan borcundan önce gelmesidir. Amme alacaklarına öncelik hakkı veren AATUHK'un 21. maddesi hükmü ile üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulduğunda satış bedelinin ne şekilde dağıtılacağına ilişkin düzenlemeler yapılmış, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacağının sırası belirlenmiştir<sup>18</sup>.

AATUHK'un 21. maddesi rüçhan hakkı hususunu düzenlemektedir. İlgili madde; "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. (Ek hüküm: 30/03/2006 – 5479/4 md.) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İİK'nun 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz" diyerek amme alacakları için rüçhan hakkının varlığını tespit etmektedir. Yine aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; "Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İİK'nun 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı

alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur" demekte ve amme alacağının önceliğe sahip olduğunu hükme bağlamaktadır.

**İptal Davasının amacı**, borçlarını ödemeyen ya da malvarlığı borçlarını karşılamaya yetmeyen borçlunun, borçlarını ödememe ve kamu alacaklısına zarar verme amacıyla malvarlığından çıkardığı değerler üzerinde giriştiği tasarrufları, mahkeme hükmü ile kamu alacaklısının lehine geçersizliğini tespit ettirmek ve kamu alacaklarının tahsilini sağlamaktır. İptal davasında, yapılan tasarruf sonucu alacaklı tarafından borçlu aleyhine yapılan icra takibinin dışına çıkarılmış olan bir malın, yeniden takip konusu olup olmaması konusunda mahkeme tarafından karar verilmektedir<sup>19</sup>.

**Vergi Ödemesi Gerçekleşmeden Yapılamayacak (Yasak) İşlemler**, teknolojik ve ekonomik gelişmeler sonucunda yeni bir güvenlik tedbiri olarak uygulamaya konulmuştur. Bu sebeple Hazine ve Maliye Bakanlığınca, "vadesi geçmiş borcu yoktur" belgesi ibraz edilmeden yapılamayacak işlemler belirlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı vadesi geçmiş borç olarak değerlendirilmek üzere, ödeme zorunluluğu kapsamına aşağıdaki vergileri almıştır:

- Yıllık gelir vergisi,
- Yıllık kurumlar vergisi,
- KDV,
- ÖTV,
- BSMV,
- ÖİV,
- Gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar,
- Geçici vergiler,
- Yukarıdakilere ait vergi ziyai cezaları ile gecikme zam ve faizleri.

<sup>19</sup> Ersan ÖZ ve Bülent DEMİRTAŞOĞLU, Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları, "Türkiye Adalet Akademisi Dergisi", Yıl: 3, Sayı: 10, 2012, 38.

<sup>18</sup> KAYNARCA, a.g.m., 17.

**Tasfiye Memurlarının AATUHK'dan Doğan Sorumluluğu:** AATUHK'un 33. maddesinde, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi ve ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamayacakları veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamayacaklarını hükme bağlanmıştır. Aksi halde, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından<sup>20</sup> tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. AATUHK'un 33. maddesinde, tasfiye memurlarının sorumluluğunun, yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemeyeceği ve tasfiye memurlarının ödedikleri borçlar için, kamu alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları bulunduğu da hükme bağlanmıştır.

**Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar:** AATUHK'un 23. maddesi, kamu idaresi tarafından tahsilatı yapılan bir alacağın daha sonra iadesi mecbur olursa öncelikle yapılması zorunlu olan işlemi hükme bağlamış ve borç ile alacağın takasına izin vermiştir. Madde hükmü, *"tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur"* demek suretiyle idareye takas yetkisini vermekte ve muaccel borçlar açısından kamu alacağını güvence altına almaktadır.

**Limited Şirketlerin Amme Borçları:** Amme idaresi alacağının tahsilatının yapılabilmesi adına limited şirket ortaklarına veya ortaklık paylarını devir alanlara karşı bazı hükümler getirmekte ve bu sayede kamu alacağının güvence altında olmasını sağlamaya çalışmaktadır. Nitekim AATUHK'un 35. maddesi; *"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edileme-*

*yeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisse-leri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*

*(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*

*(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur" demekle pay sahibi ortağın veya devir işlemi sonucu işletmede pay sahibi olan kişilerin her birinin sorumlu olacaklarını hüküm altına almaktadır.*

**Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu:** AATUHK'un mükerrer 35. maddesi, kanunu temsilcilere de amme alacağı karşısında bazı yükümlülükler getirmektedir. İlgili madde; *"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, kanuni 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.*

*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler" demek suretiyle kanuni temsilcilerin kamu alacağı karşısında sorumlu olacaklarını hüküm altına almaktadır.*

<sup>20</sup> Servet ŞAMLIOĞLU ve Yılmaz ÖZBALCI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988, 260.

### 3.2 Kamu Alacağıın Değerinin Korunması

AATUHK hükümleri çerçevesinde alınan tedbirler kamu alacağıın tahsilatına imkan vermez ve/veya tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar geçen süreçte bir tedbir gereği doğmamakla birlikte tahsilat süreleri aşılsa, kamu alacağıın değerinin korunması ve bu tip durumların caydırıcılığının sağlanması için, yine aynı kanun içinde gecikme zammı ve/veya gecikme faizi gibi müeyyideler öngörülmüştür.

#### 3.2.1 Gecikme Zammı

Amme alacağıın zamanında tahsilatının yapılamaması durumunda gecikme zammı uygulaması gündeme gelmektedir. Nitekim, AATUHK'un 51. maddesi; *"amme alacağıın ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir"* demektedir. Aynı kanun maddesinin dördüncü fıkrası; *"Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir"* demek suretiyle ilgili oranın belirlenmesinde Cumhurbaşkanı'na açık bir yetki vermektedir. Cumhurbaşkanlığı, bu yetki çerçevesinde 05/09/2018 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 62 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile aynı tarihten itibaren geçerli olmak üzere gecikme faizi oranını, her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %2 olarak belirlemiştir<sup>21</sup>.

Gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesi AATUHK'un 52. maddesi gereğince zorunlu değildir. Yine aynı madde hükmüne göre amme borcunun aslının ödenmiş olması da gecikme zammının takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir.

<sup>21</sup> <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammı-orani>, Erişim: 10/09/2018

#### 3.2.2 Gecikme Faizi

Gecikme faizi ile ilgili olan düzenleme 213 sayılı VUK içerisinde yer almaktadır. Gecikme faizi vergilerin tahakkuk aşamasını ilgilendiren bir uygulamadır. Nitekim, tahakkuku geciktirilmiş olan vergi alacağıın ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmesi durumunda tarhiyat için geciken süreler dikkate alınarak gecikme faizi uygulanmaktadır. VUK'nun 112. maddesinin 3. fıkrası gecikme faizinin uygulanma şeklini belirtmektedir. Bu kanun hükmüne göre; *"ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda;*

- Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;*
- Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;*

*Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz".*

Gecikme zammı ve gecikme faizi uygulamalarının bir ceza mı yoksa kamu alacağıın zaman değeri midir tartışması literatürde sık rastlanan bir konudur. Ancak cezaların şahsiliği ilkesinden yola çıkılarak gecikme zammı ve gecikme faizinin bir ceza olmadığı söylenebilmektedir. Örneğin, cezai uygulamalar ölüm ile birlikte düşerken bu uygulamalar ölüm durumundan etkilenmemektedir. Bu durumda gecikme zammı ve gecikme faizinin ekonomik konjonktürden etkilenmemek adına paranın zaman değerini korumak için yürürlüğe konulmuş olan uygulamalar olduğu ifade edilebilmektedir.

#### 4. Kamu Alacaklarının Korunması Kapsamında Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi

Gümrük vergileri, ithal mallarının ülke sınırlarından girişi sırasında devlet tarafından, önceden tespit edilmiş oranlarda alınan vergilerdir. Gümrüklerde vergileme süreci; 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu (GK) ve bu kanuna bağlı Gümrük Yönetmeliği ile diğer mevzuat, kambiyo mevzuatı, KDV Kanunu ve 6183 sayılı AATUHK çerçevesinde işlemektedir<sup>22</sup>. 4458 sayılı GK'nun 3/8. maddesi hükmü gereğince gümrük vergileri deyimi, "ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü" kapsamakta ve gümrük yükümlülüğü deyimi ise, "yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu" ifade etmektedir<sup>23</sup>. 2009 yılında yürürlüğe giren Gümrük Yönetmeliğinin tanımlar başlıklı 3. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde gümrük işlemlerinin bitirilmesi tanımlanırken "Eşyaya ait vergilerin ödenmesini veya kaldırılmasını veya teminata bağlanmasını veya beyannamenin iptal edilmesini veya eşyanın gümrüğe terk edilmesini veya imhasını veya müsadere edilmesini" ifade eder<sup>24</sup> denilmek suretiyle, gümrük vergisi yükümlülüğünün maddede sayılan hallerle ortadan kaldırılmadan gümrük işlemlerinin bitirilmesi önlenmiş ve bu sayede kamu alacağının kat'î suretle güvence altına alınması yoluna gidilmiştir.

VUK hükümleri gereğince vergilendirme süreci dört temel aşamadan oluşmaktadır. VUK 20, 21, 22 ve 23. maddelerde açıklandığı üzere tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreçlerinden oluşan bu dört aşama, VUK hükmü kapsamında olan vergiler için sırasıyla

uygulanmasına rağmen bu kapsamda değerlendirilmeyen gümrük vergilerinde ilgili aşamalar yukarıdaki sıralamadan farklı olarak uygulanmaktadır. GK 197/1. maddesinde, "gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilir" denilerek tahakkuk işleminin tebliğden önce gerçekleşmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Gümrük vergilerinin tarh ve tahakkuk işlemleri her ne kadar VUK 2. maddesi hükmü gereğince bu kanunun kapsamı dışında tutulmuş olsa da, GK 201. maddesi hükmü gereğince, süresinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergilerinin de diğer kamu alacakları gibi AATUHK kapsamında takip ve tahsil edileceği belirtilmiştir. GK, her ne kadar gümrük işlemlerinden alınan vergi, resim ve diğer yükümlülükler bakımından hem genel hem de kendine has özel hükümler içeriyor olsa da, bu düzenlemeleri VUK, Kabahatler Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan tamamen bağımsız düşünmemek gerekir<sup>25</sup>.

GK 58/1. madde hükmüne göre, "bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir". Bu beyan işlemiyle birlikte verginin tarh işlemi gerçekleştirilir ve sonrasında tahakkuk eden verginin yükümlüye tebliği gerekir. Sürecin son aşaması olan tahsil süreci ise bunlardan sonra gerçekleşir. GK 69/3. maddesinde, "beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşya teslim edilemez" ve 69/4. maddesinde ise, "beyan edilen gümrük rejimi hükümlerine göre teminat istenmesi halinde, söz konusu teminat alınmadan eşya teslim edilemez" demekle kamu alacağının tahsili güvence altına alınmak istenmektedir. Bununla birlikte, teminat istenmesini icap eden bir halin bulunması durumunda da, GK'nun 202. maddesine göre, "güm-

<sup>22</sup> Ersan ÖZ, Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme, Nobel Kitabevi, Adana, 2008, 57-61.

<sup>23</sup> <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4458.pdf>, Erişim: 01/05/2018

<sup>24</sup> <http://muhafaza.gtb.gov.tr/data/55799930f2937087081b487e/G%C3%9CMR%C3%9CK%20Y%C3%96NET%20MEL%C4%B0%C4%9E%C4%B0.pdf>, Erişim: 23/09/2018

<sup>25</sup> Neslihan COŞKUN KARADAĞ ve İbrahim ORGAN, Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi, "Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi", Cilt: 7, Sayı: 1, 2014, 371.

rük mevzuatı uyarınca, gümrük idarelerinin gümrük vergilerinin ve diğer amme alacaklarının ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesini gerekli görmeleri halinde, bu teminat söz konusu vergiler tutarının %20 fazlasıyla yükümlü veya yükümlü olması muhtemel kişi tarafından verilir” denilmekle kamu alacağının aslı ve diğer masraflarının tahsilinin de güvence altına alınmaya çalışıldığı görülmektedir. Teminat ile ilgili işlemlerin AATUHK hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerektiği ise yine GK 205. maddesinde “gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesi 6183 sayılı AATUHK hükümlerine tabidir” denilerek ilgili kanuna atıf yapılmıştır.

Diğer kamu alacakları için öngörülen ve kamu alacağının değerinin korunabilmesi için uygulanan gecikme zammı müessesesi gümrük vergileri için de geçerlidir. GK 193/3. maddesine göre, “beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı AATUHK’nun 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanır”. Bununla birlikte, uzlaşma konusu yapılmış olan gümrük vergisi uyuşmazlıklarında, ilgili verginin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi GK 244/5. maddesi hükmü gereğince zorunludur. İlgili madde hükmüne göre, “uzlaşılacak vergilerin alınması gerektiği tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır” denilmekle kamu alacağının değerini kaybetmesi de önlenmeye çalışılmıştır.

Diğer kamu alacakları gibi gümrük vergilerinin tahsili de 6183 sayılı AATUHK hükümlerine tabi olduğundan, diğer kamu alacaklarının hacze iştiraki konusunda olduğu gibi gümrük vergisi alacaklarının da hacze iştiraki AATUHK’un 21. maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde düşünülmelidir. İlgili madde

hükmünde, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen malların paraya çevrilmesinden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulması konusunda satış bedelinin ne şekilde dağıtılacağına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kamu alacağının korunması adına yapılan bu düzenleme ile kamu alacağı için alacaklı kamu idaresi ilk haczi koymuşsa bu hacze üçüncü kişiler iştirak edemeyeceklerdir<sup>26</sup>. Aynı maddede yer alan diğer bir hüküm gereğince, “Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun (İİK) 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur”. Amme alacağının imtiyazlı alacak olarak üçüncü sıradan hacze iştiraki, İİK 206. maddesinde yer alan ilgili hüküm gereğince sağlanmış ve kamu alacağı bu şekilde güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Ancak ne var ki, 15/03/2018 tarihinde yayımlanan 7101 sayılı kanunun 47. maddesi ile 6183 sayılı AATUHK’un 21. maddesinin ikinci cümlesinde önemli bir değişikliğe gidilmiştir. Eski haliyle, “gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan <önce> gelir” denilirken, 7101 sayılı kanunun 47. maddesinde, “gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan <sonra> gelir” denilmiştir. 2018 yılında gerçekleştirilen bu önemli değişiklik ile, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi alacakların ilk sırada kabul edildiği geçmiş tutumdan üçüncü kişilerinde menfaatinin gözetildiği yeni bir tutuma doğru geçiş gerçekleştirilmiştir.

<sup>26</sup> Hakan AY ve Tülay BARAN, Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme, “Sosyo Ekonomi”, January-June 2014-1, 64.

#### 4.1. Onaylanmış Kişi Statüsü Yoluyla Kamu Alacağıın Korunması

2009 yılında yürürlüğe giren Gümrük Yönetmeliği'nin 22. maddesinde yer alan hükme göre, "gümrük mevzuatı kapsamında gümrük işlem ve uygulamalarının kolaylaştırılması amacıyla belirlenen basitleştirilmiş usul, uygulama ve yetkilerden yararlanmak üzere 23 ve 24 üncü maddelerde belirlenmiş koşulları sağlayan, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik ve en az iki yıldır fiilen faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilere talep etmeleri halinde onaylanmış kişi statüsü verilir". Onaylanmış kişi statüsü, gümrük işlemlerinde güvenilirliğini kanıtlamış, belirli bir dış ticaret hacmine veya sabit sermaye yatırımına sahip, mali yeterliliği tasdik edilmiş, kayıtları izlenebilir olan kişilere tanınan ve gümrük ve dış ticaret faaliyetlerinde belli kolaylıkların tanınmasına olanak veren bir statüdür. Onaylanmış kişi statü belgesi sahip olanlara tanınan bazı kolaylıklar söz konusudur<sup>27</sup>. İlgili ayrıcalıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Eksik belgeyle beyanda bulunabilme,
- Teminatlı işlemlerde, tam teminat yerine kısmi oranda teminat verebilme,
- Teminatlı işlemlerde her bir işlem için ayrı teminat yerine götürü teminat uygulaması kapsamında tutarı önceden belirlenmiş, süresiz ve düşümsüz, bir yıllık teminatlı işlem toplamının %10'una karşılık gelen tutarda tek bir teminat verebilme,
- Eşya türüne göre sınırlama olmaksızın tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usulden (gümrük işlemlerinin, eşya taşıttan indirilmeden tamamlanması) yararlanabilme,
- Bir yıllık bir dönem içerisinde A ve B için en az 100, C için en az 50 adet A.TR dolaşım belgesi

düzenlemiş olmak ön koşuluyla, odalarca onay ve gümrük müdürlüklerince vize işlemlerine gerek kalmaksızın A.TR dolaşım belgesi düzenleyebilme,

- A ve B sınıfı belge kapsamında ithalatta ve ihracatta, C sınıfı belge kapsamında "1000" rejim kodlu kati ihracatta gümrük işlemlerinin fiziki muayene ve belge kontrolünün olmadığı hat olan mavi hatta tamamlanabilmesi.

Gümrük Yönetmeliğinin 22. madde hükmünden anlaşıldığı üzere, gümrük işlemlerinin daha hızlı ve daha basit bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için ihdas edilen onaylanmış kişi statüsünden yararlanmak ilgili yönetmeliğin 23. maddesinde yer alan genel hükümlere uymakla mümkündür. Onaylanmış kişi statüsü için başvuracaklarda aranan genel özelliklerin yer aldığı 23. maddenin 1. fıkrasının a bendinde açıkça ifade edildiği gibi "..... vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığı suçlarından 213 sayılı Vergi usul Kanununa ..... göre ceza veya mahkumiyet kararlarının bulunmaması" gerekliliği geçmişte kamu alacağı güvenini tehdit edenlere ayrıcalıklı bir statü tanınmayacağını göstermektedir. Yine aynı fıkranın b ve c bentlerinde de, geçmiş iki dönem içerisinde "..... vergi kaybına neden olan gümrük mevzuatı ihlali ...." bulunanlara bu tip bir statünün tanımlanmayacağı belirtilmiştir. İlgili fıkranın d ve e bentlerinde de sırasıyla, "gümrük mevzuatı uyarınca kesinleşmiş vergi ve ceza borcu bulunmaması" ve "vergi mevzuatı uyarınca kesinleşmiş vergi borcu bulunmaması" hükmü getirilerek geçmişte kamu alacağını tehlikeye düşürenlerin ayrıcalıklı bir statüden yararlanmalarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Gümrük Yönetmeliği'nin 23. ve 24. maddelerinde yer alan şartlara haiz olanlara tanınan onaylanmış kişi statüsünün, söz konusu yönetmeliğin 26. maddesinde sayılan haller nedeniyle askıya alınması veya iptal edilmesi mümkündür. İlgili maddenin 1. fıkrasında yer alan hüküm gereği, "Onaylanmış kişi statü bel-

<sup>27</sup> <http://dogukaradeniz.gtb.gov.tr/gumrukte-uzlasma/onaylanmis-kisi-statusu>, Erişim: 19/09/2018

gesinin geçerlilik süresi içinde gümrük işlemlerinden veya gümrük cezalarından doğan herhangi bir kamu alacağının, süresi içinde ödenmediğinin tespit edilmesi durumunda söz konusu onaylanmış kişi statü belgesi, kesinleşmiş gümrük vergisi ve/veya ceza borcu ödenene kadar askıya alınır. Kişi, onaylanmış kişi statü belgesinin askıya alındığı tarihten itibaren bu belge kapsamındaki hak ve uygulamalardan yararlandırılmaz<sup>28</sup>. İlgili yönetmelik hükümlerinden anlaşıldığı gibi, gümrük vergisi başta olmak üzere diğer kamu alacakları bakımından geçmişte suç işlemiş olanlara karşı ayrıcalıklı bir statü tanımlanmayarak ilgili kişilerin gelecekte de bahse konu statünün avantajlarından yararlanmaları ve kamu alacağını yeniden tehlikeye sokmaları riski bertaraf edilmesi yoluna gidilmiştir. Bunun da ötesinde, onaylanmış kişi statüsünü alanların sonrasında yine başta gümrük vergisi olmak üzere diğer kamu alacaklarını geciktirmeleri halinde ise bu haklarının askıya alınabileceği ve hatta iptal edilebileceği de aynı yönetmelikle belirtilerek kamu alacağının güvenliği konusunda ki önem vurgulanmıştır.

## 4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Yoluyla Kamu Alacağının Korunması

Yükümlendirici ve kurucu bir işlem olan vergi tarihi, bir borç – alacak ilişkisi kurduğu gibi taraflardan birini borç ödeme değerini ise alacağını takip ve tahsile mecbur kılar. Ancak ne var ki, diğer tüm vergi türlerinde olduğu gibi idare ile gümrük vergisi yükümlüsü arasında da her zaman tam bir fikir birliğinden bahsetmek mümkün olmayabilir. Taraflar arasında ortaya çıkan bu fikir ayrılığı, VUK hükümlerine tabi vergiler açısından ister idari isterse de yargı yoluyla çözüme kavuşturulabilmekte ve öncelik sıralaması bulunmamaktadır. Gümrük Vergisi (GV) nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için

ise, yükümlünün öncelikle idari çözüm yolu olan itiraz sürecini tüketmiş olması gerekmektedir. İlgili yola başvurulmaksızın GV uyuşmazlıklarının yargı organlarına taşınması merci tecavüzü olarak değerlendirilecek ve yükümlünün öncelikle idari çözüm yolunu denemesi gerektiğine karar verilecektir. GV uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için GK, itiraz ve uzlaşma olmak üzere iki farklı yoldan bahsetmektedir.

### 4.2.1 Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarında İtiraz

GK onikinci kısımda düzenlenen itiraz yolu, GV ihtilaflarında öncelikli olarak başvurulması ve tüketilmesi geren bir yoldur. GK 242/1. maddesine göre; “yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir”. 2009 yılında 5911 sayılı kanun ile gerçekleştirilen değişiklik öncesinde kanun lafzından anlaşılan, yükümlülerin yalnızca vergi aslı için itirazda bulunabilecekleriydi. 5911 sayılı kanun ile gerçekleştirilen değişiklik neticesinde, itiraza konu olabilecek uyuşmazlıklar daha geniş bir perspektiften tanımlanmış ve gümrük cezaları ve idari kararlarda bu kapsama dahil edilmiştir. İtiraz talebinde bulunulması halinde idare GK 242/2. madde gereğince, 30 gün içinde karara bağlanarak ilgililere tebliğ edilmelidir. Böyle bir süre kısıtının getirilmiş olması, gümrük hattından malını çekmek isteyen ithalatçılar açısından ticareti saptırıcı etkilerin minimize edilmesine yardımcı olmaktadır. İdare açısından ise, sürenin belirli bir yasal zeminde sınırlandırılmasıyla işlemlerin daha hızlı gerçekleşmesine ve idarenin kamu alacağının gecikmemesine katkı sağlamaktadır. İtirazı herhangi bir nedenle reddedilen veyahut kendisine 30 gün içinde cevap verilmeyen (zimni ret) yükümlüler için yargı mercilerine başvurma hakkı ancak bu durum sonrasında doğmaktadır.

<sup>28</sup> [http://muhafaza.gtb.gov.tr/data/55799930f-2937087081b487e/G%C3%9CMR%C3%9CK%20Y%C3%96NET\\_MEL%C4%B0%C4%9E%C4%B0.pdf](http://muhafaza.gtb.gov.tr/data/55799930f-2937087081b487e/G%C3%9CMR%C3%9CK%20Y%C3%96NET_MEL%C4%B0%C4%9E%C4%B0.pdf), Erişim: 23/09/2018



#### 4.2.2 Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma

Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'nun 2. maddesi ile VUK kapsamı dışına alınmıştır. İlgili madde uyarınca gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerle ilgili olarak VUK'na ilişkin hükümler uygulanamamaktadır. Bu nedenledir ki, VUK'ta yer alan uzlaşma müessesesi hükümlerinin gümrük alacakları için uygulanması söz konusu olamamıştır. 2011 yılında yayınlanan "Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği" (GUY) ile, gümrük alacakları için geçerli olan uzlaşma yolunun usul ve esasları belirlenmiş ve günümüze kadar bazı değişiklikler sonrası bu günkü şeklini almıştır.

Uzlaşmanın kapsamı, GUY 4. maddesi ile belirlenmiş ve gümrük vergisi aslı ile cezaları için uzlaşma yolunun açık olduğu belirtilmiştir. Şöyle ki GUY 4/1. maddesinde; *"beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümü uzlaşma kapsamındadır"* denilmiş ve ilgili durum açıklığa kavuşturulmuştur. GK 244/1. maddesinde; *"Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılır"* denilmekte ve uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü olarak değerlendirilen itiraz ve uzlaşma yolunun bir arada gerçekleşmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu husus ile ilgili olarak ayrıca GUY'nin 25. maddesinde; *"Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için Kanunun 242 nci maddesinde düzenlenen itiraz hakkı ile 244 üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz...."* hükmü getirilerek konu tereddüde mahal bırakmayacak şekilde açıklanmıştır.

GUY 5. ve 6. maddeleri, yükümlülerce uzlaşma talebinde bulunulabilecek veyahut bulunulamayacak hususları düzenlemektedir. GUY 5/2'ye göre; *"uz-*

*laşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi vergiler veya cezaların tür itibarıyla bir kısmı için de yapılabilir"* denilmişken, aynı yönetmeliğin 6/2. madde hükmü gereğince, *"aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamaz"*. Bununla birlikte *"gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler (GUY 6/1. md.)" ile "ilgili mevzuat uyarınca alacak tutarının kesin tahsilinin öngörülmediği ve teminata bağlandığı durumlar da uzlaşmaya konu edilmez (GUY 6/3. md.)"*. Ayrıca, GUY 6/4. madde gereğince, gümrük vergisi ile ilgili alacağın kaçakçılık eylemlerinden doğmuş olması durumunda, VUK üçüncü bölümde diğer kamu alacakları içinde geçerli olduğu şekliyle uzlaşmaya başvurulması söz konusu değildir.

Uzlaşma başvurusu neticesinde oluşacak fiili durum nedeniyle itiraz ve dava açma süreleri durur (GUY 14/1. md.). Ayrıca süresi içinde uzlaşmaya başvuran yükümlünün süreç tamamlanmadan itiraz ve dava yoluna gitmesi de söz konusu değildir (GUY 14/2. md.). Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmak kadar uzlaşmamakta olağan bir sonuç olarak değerlendirilmelidir. GUY 21 ve 22. maddeleri bu her iki durumda sonuçlarını açıklamaktadır. Şöyle ki, 21/1. maddede *"uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğünce derhal yerine getirilir"* ve 21/3'de ise, *"üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dahil olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz, hiçbir mercie şikayet veya itirazda bulunulamaz, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz"* denilerek uzlaşma sağlanması halinde ilgili işlemin kesinliğine vurgu yapılmıştır. Ancak uzlaşma sağlanamaması durumunda ise yükümlü, 22.

maddede de ifade edildiği gibi itiraz başvurusunda bulunabileceği gibi dava yolu ile de uyuşmazlığın çözümünü talep edebilecektir. Ancak itiraz ve dava yoluna ilişkin hususlarda GK genel hükümlerinin dikkate alınması gerektiği de unutulmamalıdır. İdare ile yükümü arasında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşma sağlanamaması durumunda yükümlü aynı alacaklar için tekrar uzlaşma talebinde bulunamayacaktır.

Gümrük alacakları uyuşmazlıkları için alternatif bir çözüm yolu olarak düşünülen ve GUY ile düzenlenen uzlaşma yolu ile VUK'ta tanımlanan uzlaşma müessesesi, amaç, kapsam ve sonuçları bakımından oldukça fazla sayıda benzerlik içerdiği söylenebilir. Uzlaşma müessesesi ile elde edilmek istenen en önemli fayda, kamu alacaklarının hızlı şekilde tahsil kabiliyetine kavuşturulabilmesidir. Aksi takdirde uyuşmazlıkların dava konusu edilmesi durumunda kamu alacağının tahsil süresi, dava sonuçlanana kadar uzayacaktır. GUY 18. maddesine göre, "yükümlünün uzlaşma talebi, dilekçenin ilgili uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 30 gün içinde sonuçlandırılması esastır". Bu süre kısıtı, gümrük uyuşmazlıklarının dava yoluna göre çok daha hızlı bir şekilde sonuca bağlanmasını ve alacakların hazineye gelir kaydedilmesini sağlama-ya yönelik çok önemli bir tedbirdir.

Gümrük vergileri yoluyla elde edilen kamu gelirlerinin payı her ne kadar merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip olmasa da, gümrük vergisi uygulamasının salt mali gerekçe ile yapılmış olduğu söylenemez. Başka bir ifadeyle, vergilemenin mali gerekçesi olan gelir elde etme hedefi gümrük vergileri için asli amaç olarak değerlendirilmelidir. Tablo 2'de görüldüğü gibi gümrük vergileri ile elde edilen gelirlerin merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki payı %1 ile %2 dolaylarındadır. Her ne kadar gelir sağlama yönü zayıf gibi görünse de gümrük vergileri ülke ekonomisini korumak, geliştirmek ve yön vermek için çok önemli fonksiyonları

bünyesinde barındırmaktadır. Ülkeler arası haksız rekabetin önlenmesi açısından gümrük vergileri önemli bir araçtır. Bir ülke tarafından uygulanan herhangi bir teşvik ve/veya damping karşısında uygulamaya konulacak gümrük vergisi ve benzeri uygulamalar, ülke endüstrilerinin uluslararası haksız rekabete karşı korunması açısından önemli bir işlevi yerine getirmektedir.

**Tablo 2: Gümrük Vergisi Gelirlerinin Merkezi Yönetim Gelirleri İçindeki Payı (%)**

Yıl	Merkezi Yönetim Gelirleri (1)	Gümrük Vergisi Gelirleri (2)	2/1 (%)
2006	173.483.430	2.080.930	1,199
2007	190.359.773	2.440.594	1,282
2008	209.598.472	2.770.001	1,322
2009	215.458.341	2.465.856	1,144
2010	254.277.435	3.239.829	1,274
2011	296.823.602	4.653.092	1,568
2012	332.474.895	5.194.839	1,562
2013	389.681.985	5.409.003	1,388
2014	425.382.787	6.542.794	1,538
2015	482.779.900	8.280.339	1,715
2016	554.139.502	9.065.066	1,636

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr>'de yer alan veriler kullanılarak tarafımızca düzenlenmiştir. (<http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gercekleşmeleri-1924-2016.html>, Erişim: 02/05/2018)

GK 3/8. maddesinde de ifade edildiği gibi, ülkeye ithal edilecek veya ülkeden ihraç edilecek mallar hakkında uygulanan gümrük vergisi, gerek yurtiçi ekonomik hayatı etkilemesi gerekse de ülkede yerleşik firmaların dış dünya ile rekabetine yön vermesi nedeniyle mali olmayan amaçları ile ön plana çıkmaktadır. Ülke içerisinde stratejik öneme sahip olduğu düşünülen sektörlerin gümrük vergileri yoluyla korunması, ülke kalkınması için önem arz eden ve ülke ekonomisine orta ve uzun vadede önemli katkılar sağlayabilecek sektörlerin önünü açan bir uy-

gulamadır. Birçok ülke milli çıkarları doğrultusunda dönem dönem farklı sektör ya da ürün için gümrük koruması sağlayabilmektedir.

Toplam kamu gelirleri içerisinde düşük bir paya sahip olan gümrük vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçlerinin diğer kamu alacaklarından farklı düşünülmemesi gerekmektedir. AATUHK’da yer alan amir hükümler gereğince gümrük vergilerinin tahsil ve takibi de diğer kamu alacakları gibi gerçekleştirilmekte ve ilgili alacağın güvence altına alınması diğer kamu alacaklarından ayrı düşünülmemektedir.

## Sonuç

1950’li yıllar, Türk Vergi Sistemi (TVS) açısından bir geçiş dönemi niteliği taşımaktadır. Nitekim, 1950 yılının başlarından 1970 yılının sonlarına kadar geçen süreç TVS açısından “ara dönem” olarak nitelendirilmektedir. Bu süreç içerisinde birer reform sayılabilecek başta Kurumlar Vergisi Kanunu (1949) olmak üzere, Gider Vergileri Kanunu (BSMV – ÖİV - ŞOV) - (1956), Gelir Vergisi Kanunu (1960) ve Vergi Usul Kanunu (1961) yürürlüğe konularak vergi sistemimizde köklü değişiklikler yaşanmıştır. Yapılan bu köklü değişiklikler, kamu alacaklarının güvence altına alınıp korunabileceği bir köklü değişimi de zorunlu kılmıştır. 1907 yılından 1954 yılına kadar yürürlükte olan Tahsili Emval Kanununun günün şartlarını karşılayabilecek nitelikte olmaması bu değişimi zorunlu kılmıştır.

1948 yılında uygulanmaya başlayan ve Dünya Ticaret Örgütü’nün 1995’de kurulmasına kadar dünya ticaretine yön veren Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT), uluslararası haksız rekabetin önlenmesi ve uluslararası ticaretin serbestleştirilmesine hizmet etmiştir. Türkiye’nin 1953 yılında ilgili anlaşmaya üye olması sonrasında gümrük mevzuatı ve gümrük vergileri ile ilgili de bir geçiş sürecinin yaşandığından bahsedilebilmektedir. İzleyen yıllarda Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)

ile imzalanan anlaşma başta olmak üzere bir dizi uluslararası anlaşma ile ülkemizin gümrük mevzuatı şekillenmiş ve 1999 yılında kabul edilen 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile nihai şeklini almıştır. İlgili kanun kabul tarihinden günümüze bazı değişikliklerle uygulanmaya devam edilmektedir.

Gümrük vergileri yoluyla elde edilen kamu gelirleri miktarı her ne kadar merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip olmasa da her kamu gelirinde olduğu gibi devletin asli görevi, kamu alacağının zamanında tahsilini sağlayacak tedbirleri almaktır. Herhangi bir nedenle zamanında tahsili sağlanamayan kamu alacaklarının ise cebri yollarla tahsilinin sağlanması ve değerlerinin korunması da yine devletin asli görevleri arasında düşünülmelidir. Geçmişten günümüze değişen devlet ve yönetim anlayışı nedeniyle kamu gelirlerinin mali amaçlar dışında da kullanılabileceği görülmüştür. Birçok kamu geliri ekonomik konjonktürün gerektirdiği tedbirler için bir araç olarak zaman zaman kullanılabilir. Aynı şekilde gümrük vergisi uygulamasının da salt mali gerekçeler göz önünde bulundurularak ihdas edilmiş olduğu söylenemez. Günümüz dünyasında yaşanan dış ticaret odaklı çekişme ve rekabet, ülkeleri gümrük vergileri ve diğer tedbirler yoluyla kendi sanayilerini korumaya mecbur bırakabilmektedir. Böyle bir durum ise gümrük alacakları için mali amacın ikincil planda ele alınması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

Devlet olgusunun varlığının muhafazası ve devletlerin asli unsuru olan bireylere sunulan hizmetlerin devamının teminatı olan kamu gelirleri, ayrıcalıklı bazı kural ve yaptırımlar çerçevesinde korunmak durumundadır. Nitekim, 1954 yılında yürürlüğe giren AATUHK, bu işlevin yerine getirilebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. 6183 sayılı AATUHK, kamu alacağı kavramını yeniden tanımlamakla kalmamış, kamu alacağının korunması yöntemleri-

ne ve cebri tahsil usullerine de yeni düzenlemeler ihdas edilmesine olanak tanımıştır. İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, teminat istenmesi, rüçhan hakkı uygulaması ve diğer birçok düzenleme, kanunun yürürlük tarihi ile birlikte günümüze kadar geçen süreçte bazı değişikliklere tabi tutulmak suretiyle uygulanma olanağına kavuşmuştur.

Vergileme sürecinin asli unsurlarından olan tarh işleminin yükümlendirici yönü, mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumu söz konusu olduğu müddetçe işlerlik kazanabilen bir durumdur. Tüm kamu alacaklarında olduğu gibi gümrük vergilerinde de tahsilat sürecinin güvenliği ve kamu alacağının değerinin muhafazası, devletin asli görevleri arasındadır. Ancak ne var ki mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakına sahip olmaları kamu alacağının korunabilmesinin asli unsuru olarak kabul edilmesi, kanunla sınırları çizilen ve yöntemleri gösterilen cebri tahsil hükümlerine ise ikincil ve istisnai olarak başvurulması gerekmektedir.

Vergi mükelleflerinin vicdanlarında adaletin tesis edilebilmesi, vergi kanunlarının yer, zaman ve kişi farkı gözetilmeksizin şartları eşit olan her kişi ve kuruma aynı şekilde uygulanabilmesi ile mümkündür. Gönüllü mükellefiyetler artırılabilmesi ve vergi dencinin en az seviyede tutulabilmesi, kanunları uygulayanların kanun hükümlerine riayeti ve dikkati ile mümkün olacaktır. Kamu alacaklarının korunmasının salt kanun metinlerine bağlı kalınarak ve kanuni yaptırımlar kullanılarak sağlanamayacağı açıktır. Bu husus ile ilgili olarak mükelleflerin vergi bilinci konusunda eğitilmeleri, gönüllü uyumun tesisi için yararlı olacaktır. Bununla ilgili olarak, ilk ve orta öğretim kurumlarında bulunan ve birer potansiyel mükellef olan bireylere, özellikle "vergi bilinci" derslerinin okutularak verginin, ülkemiz kalkınması ve geleceği için önemini izahı gerekmektedir.

## Kaynakça

- AY H. ve BARAN T. (2014), Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme, Sosyoekonomi, 2014-1.
- BENK S. (2011), Public Claims: A Legal Evaluation, "Business and Economics Research Journal", ISSN: 1309 – 2448, Volume: 2.
- BİLİCİ N. ve BİLİCİ, A. (2011), Kamu Maliyesi, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- BİLİCİ N. (2011), Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- GERÇEK A. (2003), Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GERÇEK A. (2013), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- KARADAĞ COŞKUN N. (2012), Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar, "Maliye Dergisi", Sayı 162.
- KARADAĞ COŞKUN N. ve ORGAN İ. (2014), Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi, "Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi", Cilt: 7, Sayı 1.
- KAYNARCA A. (2008), 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Amme Alacağının Korunma Yöntemlerinin Örnekli Anlatımı, "Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı", Sakarya.
- KUMRULU A. (1981), Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, "Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi", Yayın No:460, Ankara.
- ÖZ E. (2008), Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme, Nobel Yayınevi, Adana.
- ÖZ, E. ve DEMİRTAŞOĞLU B. (2012), Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları, "Türkiye Adalet Akademisi Dergisi", Y. 3, S. 10.
- ÖZBALCI Y. (2003), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Oluş Yayıncılık.
- TÜRK İ. (1999), Kamu Maliyesi, Gim Matbaası, Ankara.
- YILMAZ S. (2012), Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması, "Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi", Sayı: 61.
- <http://www.alomaliye.com>
- <http://www.bumko.gov.tr>
- <http://www.bursa-smmmo.org.tr>
- <http://dogukaradeniz.gtb.gov.tr>
- <http://www.gib.gov.tr>
- <http://www.ivdb.gov.tr>
- <http://www.kararara.com>
- <http://www.mevzuat.gov.tr>
- <http://muhafaza.gtb.gov.tr>