

**VERGİ YÖNETİMİNİN İŞLEVLERİ AÇISINDAN
VADESİ GELDİĞİ HALDE ÖDENMEMİŞ VERGİ
BORÇLARININ TAHSİLİNE İLİŞKİN BAZI
SORUNLAR VE ÖNERİLER**

Yrd. Doç. Dr. Recai DÖNMEZ
Anadolu Üniversitesi, İİBF,
Maliye Bölümü, Mali Hukuk
Anabilim dalında öğretim üyesi.

ABSTRACT

In this article, the importance of the combination of assessment and collection function in the same organisation is emphasized as a first step. Then, the serious problems from the point view of Turkey about collecting delinquent accounts are studied and some recommendations which are expected to be functional are also suggested. Instead of studying compulsory legal action for tax dept, it is preferred to examine the tools which may be helpfull in improving taxpayers' compliance.

Bilindiği gibi, çağdaş vergi yönetimlerinin üç temel işlevi vardır. Vergi yönetiminin yürüttüğü bütün hizmetlerin, bu üç temel işlevin etkin bir biçimde yerine getirilmesine yönelik olduğunu söyleyebiliriz. Söz konusu işlevler tarhiyat işlevi, tahsilat işlevi ve inceleme işlevi olarak sıralanabilir¹. Her bir işlev, derinlemesine monografik incelemeleri gerektirecek bir kapsam ve boyuta sahiptir.

Bu makalede ilkin tarh ve tahsil işlevlerinin aynı örgütsel yapı içerisinde yürütülmesinin önemi vurgulanacaktır. Ardından, vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsiline ilişkin bazı sorunlar ve öneriler üzerinde durulacaktır. Konu, cebri icra hükümlerinin doğrudan

¹ Erdem, B., Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, s. 14 vd., (1981).

uygulanması suretiyle vergi alacaklarının yönetim tarafından tahsiline imkan sağlayacak kurumlardan ziyade, vergi borçlusunun inisiyatif kullanarak ödemede bulunmasını sağlayacak araçlar yönünden ele alınacaktır. Bu bağlamda, vergi icra hukukunun önemli kurumlarından olan gecikme zammı ve ihtiyati haciz üzerine bazı düşünceler ileri sürülecektir.

İ. Tarh ve Tahsil İşlevlerinin aynı Örgütsel Yapı İçinde Yürütülmesinin Önemi

Pek çok ülkede vergi yönetimleri yalnızca tarhiyat işlevini yürütmekle değil, aynı zamanda tarh edilen vergilerin tahsil edilmesinden de sorumludurlar. Kuramsal açıdan, her iki işlevin aynı örgütsel yapı içerisinde yürütülmesi mutlak bir zorunluluk olmamakla birlikte, tarh ve tahsil işlevlerinin aynı örgüt içinde birleştirilmesinin son derece önemli sayılabilecek avantajları vardır. Her şeyden önce, tahsil edilmesi gereken vergi miktarı, tarh süreci içinde belirlenmektedir. Bununla birlikte, tek başına bu olgunun, her iki işlevin örgütsel yönden birleştirilmesini zorunlu kılmadığını söylemeliyiz. Nitekim, istisnai olarak da olsa bazı ülkeler tarh ve tahsil işlevlerini ayrı örgütler aracılığıyla yürütmektedirler². İşlevlerin bu şekilde bölünmesi, vergi yükümlüleri ödevlerini dürüst bir şekilde yerine getirmeye devam ettikleri sürece fazla bir soruna neden olmayacaktır. Ancak, bazı yükümlülerin vergi yönetimince fiilen takip edilmesi gerektiğinde, tarhiyat süreci boyunca elde edilmiş bilgilerin, tahsil işlevinin etkin bir biçimde tamamlanması bakımından son derece önemli olduğunu görürüz. Tarhiyat amacıyla elde edilmiş veriler, söz gelimi, vergi yükümlüsünün gelir kaynaklarına ya da malvarlığına ilişkin bilgiler, cebri icra işlemlerini ve tahsilata ilişkin diğer işlemleri yürütecek organlar bakımından yönlendirici olacaktır³.

Bir vergi yükümlüsü kendisine yapılmış tarhiyata karşı ciddi bir itirazda bulunduğu takdirde, tahsil işlemleri askıya alınabilir ya da sona erdirilebilir. İşte bu gibi durumlarda, tarhiyat, tahsilat ve başvuru yollarının bir koordinasyon içinde bulunması gerekir. Böylesi bir koordinasyon bütün bu işlevlerin tek bir örgütün yetkisi dahilinde bırakılması ile gerçekleşebilir. Öte yandan, klasik vergilendirme ilkelerinden uygunluk ilkesinin geliştirilmesi de ancak işlevlerin bu şekilde birleştirilmesiyle gerçekleşebilir. Vergi yükümlüsü gerek vergi borcunun miktar olarak saptanması sırasında gerekse borcun ifası aşamasında tek bir kamu kurumuyla muhatap olmaya

² Bu konuda bkz. Kelley, P. ve Oldman, O., Readings On Income Tax Administration, C.II, The Foundation Press, Minneola, Newyork, s.326, (1973).

³ A.g.e.

gereksinim duyar. Bu tür bir örgütlenme, bir vergi yükümlüsünün zihnindeki, kendisine vergisel ilişkinin bütün boyutları itibarıyla tanıdık gelen örgütsel yapı imajını da güçlendirecektir. Birleştirilmiş, etkin ve iyi enforme edilmiş vergi yönetimine ilişkin bu "imaj", vergi yükümlüleri nezdinde işbirliğinin ve kendiliğinden yasalara uygun davranma eğiliminin geliştirilmesi bakımından da önemlidir⁴.

Tarh ve tahsil işlevlerinin aynı örgütsel yapı içerisinde birleştirilmeleri gereğine ilişkin ilke, bütün bu faaliyetlerin aynı kamu görevlileri tarafından yürütülmelerini zorunlu kılmaz. İşin gerçeği, tarh işlemleri için gerekli beceriler ile tahsil işlemleri için gerekli olanlar birbirinden oldukça farklıdır. Tarhiyat, her şeyden önce ileri düzeyde muhasebe bilgisini ve vergi hukukunun temel hükümlerine derinlemesine nüfuz edebilme becerisini gerektirir. Tahsilat ise, vergi yükümlüleri ile etkili ve güçlü ilişki kurabilme becerisini ve cebri icra sürecine ilişkin son derece ayrıntılı usul bilgisini gerektirir⁵.

ii.Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler

Hazineye borçlanılan vergiler sonunda tahsil edilemiyorsa, vergi yönetiminin bütün çabaları boşa gitmiş demektir. Bir vergi yönetiminin etkin çalışmadığının en önemli göstergesi, tahsil edilemeyen yükümlü hesaplarının çokluğudur. Tahsil edilemeyen hesapların sayısını en aza indirmek için yönetimin, tahsilat süreçlerini çok dikkatlice düzenlemesi gerekir. Tahsil sürecinin aksadığı noktada vergi yönetiminin, ödevlerini ihmal eden yükümlülere karşı kullanabileceği ve bu gibi kişileri yasalara uygun davranmaya zorlayacak yaptırımları içeren bir hukuki donanımına sahip olması gerekir.

a)Vade Günlerinin Ulusal Bir Gelenek Oluşturacak Açıklıkta Saptanmasının Önemi

Süresinde ödenmeyen yükümlü hesaplarının artmasını önlemek için, temel vergicilik ilkeleri doğrultusunda atılması gereken ilk adım, vergilerin vade günlerinin kuşkuya yer bırakmayacak bir açıklıkla saptanmasıdır. Tekdüze ödeme günlerinin belirlenmesi, karışıklıkları önleyeceği gibi, belirli günlerin vergi ödeme günleri olduğu konusunda ulusal bir geleneğin oluşmasına da imkan sağlayacaktır⁶. Öte yandan, kuramsal olarak

⁴ A.g.e., 327.

⁵ A.g.e.

vergi ödemelerinin beyannamelerin verildiği tarih itibariyle tamamlanması gerekir. Çünkü, daha sonraki tarihlerde taksitler halinde ödeme imkanı getirildiğinde, vergi yönetimi geçen yılın gelirini cari yıl gelirleriyle tahsil etmek gibi bir durum içerisine düşmektedir. Bu da genel bir ekonomik düşüşe bağlı olarak cari yılın geliri bir önceki yılın altına düşmesi halinde ciddi sıkıntılar yaratacak bir durumdur. Ancak, bilindiği gibi, uygulamada taksitler halinde ödemedен vazgeçilmesi çeşitli sebeplerle mümkün olamamaktadır. Bunun yerine, vadesi geldiği halde tahsil edilemeyen vergiler sorunu, kaynakta kesinti sisteminin ve peşin ödemeler sisteminin daha da geliştirilmesiyle çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Ancak, bütün bu araçlara karşın vergisini zamanında ödemek istemeyecek yükümlülerin her zaman varolacağını biliyoruz.

b) Vergi Borçlusuna Uyarı Mektuplarının Gönderilmesi

Bu tür vergi borçlarının tahsil edilebilmesi için vade gününden itibaren 15 ila 30 gün içerisinde borçluya bir ödeme emrinin gönderilmesi yerinde olur. Vadesi dolduğu halde ödenmeyen vergi borçlarının etkin bir şekilde takip edilebilmesi için modern bilgi-işlem sistemlerinin kullanılmasında zorunluluk vardır. Özellikle, vadesinde ödenmeyen borçların çok büyük tutarlara ulaştığı durumlarda otomatik kayıt ve postalama imkanları sunan gelişmiş bilgisayar makinalarının ve programlarının kullanılması hayati bir önem taşır.

Türk Vergi İcra Hukuku prosedürüne göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusuna ödeme emrinden sonra herhangi bir bildirim yapılmasını zorunlu kılan bir hüküm yoktur. Öte yandan, böyle bir bildirim yasaklayan bir hüküm de mevcut değildir. Cebri icra sürecinin başlangıcını ödeme emri tebliği oluşturur ve ilke olarak ödeme emri tebliğ edilmesi bundan sonra girilecek cebri takip yolları bakımından yeterlidir. Ancak, uygulamada çoğu zaman ödeme emri tebliğ edilmesi ile, kesinleşen ödeme emri üzerine cebri takip yollarına başvurulması- sözgelimi, borçlunun mal varlıklarının haczedilmesi- arasında uzunca bir zaman geçebilmektedir. Bu aradaki süre içinde, ödeme emrine pozitif hukuk tarafından bağlanan sonuçları hiç bir şekilde etkilemeksizin, ödeme emrinin borçlu üzerinde yaratacağı baskıyı canlı tutmak amacıyla, kamu borçlusuna ödemedede bulunmadığı takdirde karşılaşılabileceği sonuçları anımsatan “uyarı mektuplarının” gönderilmesi kamu alacağının tahsili bakımından etkili olabilir. Söz konusu uyarı mektuplarının, belli periyotlar içerisinde bilgi-işlem tekniklerinden yararlanarak otomatik olarak ve

kendiliğinden yinelenmesinde yarar vardır. Ayrıca, her bir uyarı mektubunun değişik renkte formlar halinde bastırılması ve içeriğinin farklı sözcüklerle ifade edilmesi, üzerinde durmaya değer bir ayrıntı olarak düşünülebilir.

c) Vergi Borçlularıyla Kişisel Temas Kuracak Tahsildarların Yetiştirilmesi

Bu bağlamda, takip servisi elemanlarından bir grup personelin özel olarak eğitilerek borçlarını zamanında ödemeyen yükümlüleri işyerlerinde ya da ikametgahlarında ziyaret ederek tahsilat yapmakla görevlendirilmeleri de önerilebilir⁷. Yükümlülerle kişisel temas kuracak memurların, vergi borçlarını süresinde ödemeyen yükümlülere bu davranışlarının doğuracağı ciddi sonuçları açıklaması ve ödemenin niçin yapılmadığını kavramaya çalışmaları gerekir. Bu personel, vergi yükümlüsünün ödeme imkanının bulunup bulunmadığının ve belirli durumlarda söz konusu yükümlü için tecil ve taksitlendirme hükümlerinin uygulanmasının tavsiyeye değer olup olmadığı konusunda ön tespitler de yapabilir. Her ne kadar Türk vergi yönetimi uygulamasında, vergi alacağının en çabuk ve masrafsız yoldan tahsil edilmesini sağlamak ve vergi dairesi ile yükümlüler arasında iyi ilişkiler kurmak amacıyla yükümlü ile karşılıklı görüşme yöntemi mevcut olsa da, bu yöntem esas olarak yükümlünün vergi dairesine başvurması halinde işletilmekte ve görüşme de yine vergi dairesinde gerçekleştirilmektedir⁸. Bu yöntemin, görüşmenin vergi dairesi dışında, doğrudan yükümlünün ikametgah ya da işyerlerinde gerçekleştirilmesi ve görüşme için tahsilat yapma yetkisinin verilmesi ile daha işlevsel bir yapıya kavuşabileceği düşünülebilir. Hatta, cebri takip araçlarına ancak bu tür ziyaretlerden sonuç alınamaması halinde başvurulması daha yararlı olabilir.

Yükümlülerle kişisel olarak temasta bulunacak bu personelin büro memurları arasından seçilerek amaca uygun biçimde yetiştirilmeleri mümkündür. Söz konusu personelin ileri düzeyde muhasebe ya da vergi inceleme bilgisine sahip olması gerekmeceğinden, bunlar vergi denetmenlerinden daha alt derecelerde yer alabileceklerdir.

⁷ Shoup, C. S., Due, J. F., Fitch, L. C., MacDougall, D., Oldrnan, O., ve Surrey, S., The Fiscal System Of Venezuela, Readings On Income Tax Administration, s.341.

⁸ Bkz. Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, 3. Kesim.

d) Gecikme Zammına İlişkin Düşünceler

Zamanında ödenmeyen yükümlü hesaplarının giderek artmasını önlemekte kullanılan araçlardan bir diğeri, vergilerin ödenmesini geciktirmeyi ekonomik yönden dezavantajlı kılmaktır. Türk hukukunda bu amaçla gecikme zammı ve gecikme faizi uygulaması yapılmaktadır. Bilindiği gibi gecikme zammı, vadesinde ödenmeyen kamu alacağına gecikerek ödenen her ay için belli bir oranda zam yapılması esasına dayanan bir yaptırımdır. Ancak, gecikme zammı hukuki niteliği açısından özel hukuk ilişkilerindeki temerrüt faizinden farklıdır. Bu farklılık, temelde gecikme zammının kamusal bir ilişki olan vergi ilişkisinden doğan ödevlere aykırı davranmanın bir yaptırımı olması noktasında ortaya çıkmaktadır.

Gecikme zammı oranının hangi düzeyde olması gerektiği sorunu önemli bir sorundur. Bu sorunun salt hukuki bir yaklaşımla çözümlenmesi mümkün değildir. Soruna, yükümlü rasyonalitesi açısından da bakmak gerekir. Konuya bu tür bir bakış açısıyla yaklaştığımızda, şu tespiti yapmak mümkündür: “Vergi yükümlüleri, vergi ödemelerini geciktirme kararlarında basit bir çıkar araştırması yaparlar. Eğer (gecikme zammı oranı), piyasa faiz oranlarından düşükse, yükümlü aradaki fark kadar kazanç elde edecektir. Bu yüzden gecikme zammı oranının kesinlikle piyasa faiz oranlarının üzerinde olması gerekir”⁹. Ancak, gecikme zammı oranının piyasa faiz oranının ne kadar üzerinde olması gerektiği bu bağlamda akla gelen bir başka önemli sorudur. Acaba gecikme zammı oranını optimum düzeyde saptamaya olanak sağlayacak bir model geliştirilebilir mi?

Bu konuda bir model arayışına girmeksizin şunu söylemek mümkündür sanıyoruz: Gecikme zammı oranının aşırı düzeyde yüksek bir oran olarak saptanması, belli bir noktadan sonra gecikme zammının işlevini tersine çevirebilir. Daha açık bir deyişle, vergi alacaklarının gecikmeksizin tahsilini sağlamak amacıyla getirilmiş gecikme zammı kurumu, özellikle cebri icra sürecinin zafiyet içinde bulunduğu ülkelerde asli vergi borçlarının da ödenmemesine neden olabilir. Bu sonuç, ilk bakışta kendi içinde çelişkili gibi görünebilir. Zira, çok yüksek gecikme zammı oranlarının yürürlükte olduğu bir ülkede, yükümlü rasyonalitesi gecikme zammı işlemlerini durdurmak için bir an önce asli vergi borcunun ödenmesini gerektirir. Ancak, genelde yükümlülerin vergi borçlarını zam ve cezalarla birlikte bir bütün olarak değerlendirme eğilimi içinde olmaları ve cebri icra sürecinin etkin bir şekilde işleyememesi, yükümlülerin büyük boyutlara ulaşmış vergi borçlarını ödemek yerine ödememe eğilimini

⁹ Erdem, s.20.

güçlendirmektedir. Bu durum sonuçta vergi aflarına da zemin hazırlayabilmektedir. Nitekim, ülkemizde yürürlüğe konan pek çok vergi affı ile güdülen öncelikli amaçlardan biri gecikme zamlarının tasfiyesi olmuştur.

Gecikme zammına ilişkin olarak yararlı olabileceğini düşündüğümüz bir başka husus da şudur: Türkiye uygulamasında ödeme emirlerinde, borçlunun ödemesi gereken gecikme zammı tutarları konusunda her hangi bir bilgiye yer verilmemektedir. Ödeme emirlerinde yalnızca, "Ayrıca Gecikme Zammı da Alınacaktır" biçiminde bir ifade yer almaktadır. Bunun sebebi, kuşkusuz gecikme zammının gerçek tutarının ancak ödeme gününde belli olmasıdır. Bununla birlikte, ödeme emirlerine ve ihbarnamelere değişik vergi miktarları ve çeşitli ödeme süreleri itibariyle maruz kalınabilecek gecikme zammı ve gecikme faizi tutarlarını gösteren bir cetvelin ilave edilmesi, ödemelerin daha fazla geciktirilmesini önlemede etkili olacağı umulan, denemeye değer masrafsız bir yol olarak gözükmemektedir.

e) Kasıtlı Olarak Vergi Borcunu Ödemeyen Yükümlüleri Cebri Araçlarla Ödemeye Zorlamak

Ödenmeyen vergilerin etkin bir biçimde tahsil edilebilmesi ve yukarıda anlatmaya çalıştığımız yöntemlerin gerçek bir temele kavuşabilmesi için, ödeme imkanı olduğu halde kasıtlı olarak vergilerini ödemeyenlere cebri icra araçlarının çok katı, sert hatta müteceviz bir biçimde uygulanması gerekir.

Pozitif hukuk sistemi, vergi yönetimine bu imkanı sağlamak amacıyla karmaşıklıklardan uzak ve yargısal usuller gerektirmeyen, yönetimin re'sen icra yetkisi çerçevesinde yürütebileceği hükümler öngörmüştür. Türk hukukunda da kesinleşmiş kamu alacaklarını cebri icra usulleriyle tahsil etmeye yönelik düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler esas itibariyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer almaktadır. Söz konusu yasanın vergi yönetimine oldukça önemli yetkiler verdiğine kuşku yoktur. Ancak, vergi yönetimine verilmiş hukuki donanımın etkili bir şekilde kullanılması, büyük ölçüde yönetimin sahip olduğu yetkileri aktif ve süratli bir biçimde kullanmasına, daha özlü bir deyişle, vergi yönetiminin etkinliğine bağlıdır. İşte bu zorunluluk nedeniyledir ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yeterince sert bir yasa olmasına karşın, Türkiye uygulamasında tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergi alacaklarının tahsilinde gecikmeler ve sorunlar yaşanmaktadır. Yasal düzlemde cebri icra mekanizmalarının süratli işleyebilmesi için ne kadar isabetli hükümler varolursa olsun, uygulamada cebri icra sürecinin tamamlanması, özellikle

ülkemizde uzunca bir süreyi gerektirmektedir. Bu süreç içerisinde vergi yönetiminin sürekli aktif bir konumda olması gerekmektedir. Sözgelimi, borçlunun mallarını haczetmesi, bunları muhafaza etmesi ve belli bir prosedüre göre, haczedilen malları paraya çevirmesi gibi. Bütün bu işlemlerin de zaman ve personel gerektirdiği açıktır.

Bu noktada, vergi borçlusunu aktif olmaya ve kendiliğinden vergi borcunu ödemeye zorlayacak araçların cebri icra sistemine sokulması yarar ve kolaylık sağlayabilir. Bunlardan biri, vergi borçları kesinleştiği ve ödeme imkanı olduğu halde borcunu ödemekten kaçınanlara çeşitli kamu idareleri tarafından verilmiş ruhsatların geri alınması ya da borç ödeninceye kadar bu ruhsatların askıya alınması olabilir¹⁰. Bu yaptırımın uygulanabilmesi ödenmeyen vergi borcunun belirli bir miktarı aşması koşuluna da bağlanabilir. Kuşkusuz, bu tür bir yaptırımı uygulama yetkisi vergi yönetimine verildiğinde, ruhsat verme yetkisine sahip bütün kamu kuruluşlarının, sözgelimi, belediyelerin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vb., vergi yönetimine düzenli olarak kendilerince verilen izin ve ruhsat belgeleri konusunda bilgi aktarmaları gerekir. Aktarılan bu bilgilerin izlenmesi ve yükümlü dosyaları ile irtibatlandırılması için gelişmiş bilgi işlem sistemlerinin de kurulması zorunludur.

Kesinleştiği halde ödenmeyen vergi borçlarının tahsilinde etkili olacağı umulan bir başka yaptırım da vergi yönetimine, Devletle ya da yerel yönetimlerle iş yapan fakat vergi borçlarını ödemeyen yükümlülerin bu kurumlarla yapmış oldukları sözleşmelerin yenilenmesine engel olma yetkisinin verilmesi olabilir.

Gerek ruhsatların geri alınması gerekse kamu kurumlarıyla yapılan sözleşmelerin yenilenmesine engel olma yetkisinin vergi yönetimine verilmesi, Türk hukuku açısından yasal düzenleme yapılmasını gerektiren konulardır. Diğer bir deyişle, vergi yönetimi her iki yetkiyi ancak bu konuları düzenleyen bir yasanın varlığı halinde kullanabilir.

f) İhtiyati Haciz Üzerine Düşünceler

Vergilendirme sürecinin tamamlanıp cebri icra sürecine geçilebilmesi için oldukça uzun bir prosedürün izlenmesi gerekebilmektedir. Bu sürecin izlenmesi sırasında vergi yükümlüsü, mameleki üzerinde ilke olarak tam bir

¹⁰ A.B.D.'nin bazı eyaletlerinde bu yaptırım uygulanmaktadır. Bu konuda bkz. Fisher, V. L., Recent Innovations In State Tax Compliance Programs, National Tax Journal, C: XXXVIII, S. 3, s. 366, (1985).

fiili ve hukuki tasarruf yetkisine sahiptir. İşte yasa koyucu, bu yetkinin kötüye kullanılarak gelecekteki cebri icra takiplerinin sonuçsuz kalmasını önlemek amacıyla kamu alacaklarını korumaya yönelik bazı güvence önlemleri getirmiştir. Bunlardan biri ihtiyati hacizdir.

İhtiyati haciz kurumu, bir kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, kamu borçlusuna ait mallara haciz koşullarının tamamlanmasını beklemeye gerek olmaksızın el konulmasına imkan verir. İhtiyati haciz uygulanabilmesi için yasada öngörülen ihtiyati haciz sebeplerinin gerçekleşmesi ve yetkili organ tarafından verilmiş bir ihtiyati haciz kararının bulunması gerekir ¹¹. İcra-iflas hukuku alanında ihtiyati hacze ancak bir mahkeme tarafından karar verilebildiği halde, kamu alacaklarında alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru ihtiyati haciz kararı almaya yetkilidir.

İhtiyati haciz, özel hukuk ilişkileri alanında son derece etkili olabilen bir güvence önlemidir. Vergi icra hukuku alanında da kamu alacaklısının re'sen uygulayabileceği bir kurum olması itibariyle, teorik düzlemde, çok önemli bir işlev görmesi umut edilir. Ancak, uygulamaya baktığımızda ihtiyati hacze bir güvence önlemi olarak yeterince başvurulmadığını görüyoruz ¹². Bunun nedeni, bizim düşüncemize göre ihtiyati haciz uygulamasını gerektirecek olayların uygulamada çok fazla meydana gelmemesinden ziyade, vergi yönetiminin yükümlüler üzerinde çok ağır sonuçlara yol açabilecek bu kurumu uygulamakta istekli görünmemesidir. Bununla birlikte, ihtiyati haciz hiç uygulanmayan bir araç da değildir. Vergi yönetimi zaman zaman ihtiyati hacze başvurmaktadır. Ancak, bu uygulamaların yasal hükümlerden vergi yönetimi tarafından çıkarılmış objektif bir yorum temeline dayandığına ilişkin bir belirti yoktur. Dolayısıyla, ihtiyati haciz uygulamalarının tesadüflere bağlı olarak uygulanmaktan kurtarıldığını da söyleyemeyiz. Bu durum ise hukukun temel ilkelerinden biri olan "kanun önünde eşitlik ilkesi" açısından sakıncalara yol açacak niteliktedir. Vergi yönetimi bu ilkeyi kişiler arasında cebri icra araçlarının uygulanması bakımından da en yüksek düzeyde gözetmek durumundadır.

¹¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, m.13 vd.

¹² Alman hukukunda da ihtiyati haciz kurumunun çok büyütüldüğü, hatta olduğundan çok değer verildiği, halbuki uygulamada ihtiyati hacze nadiren başvurulduğu ifade edilmiştir. Bu konuda bkz. Kruse, H. W., Lehrbuch des Steuerrechts, band I, Allgemeine Teil, München Verlag C. H. Beck, s.373-375, (1991).

SONUÇ

Yukarıda yaptığımız kuramsal tespitler ve getirmeye çalıştığımız öneriler, vergi sisteminin ve cebri icra sisteminin bütünlüğünden soyutlanarak tek tek ele alındığında, yükümlülerin vergisel düzenlemelere uygun olarak kendi inisiyatifleriyle borçlarını ödemelerini sağlamak bakımından yeterli görülmeyebilir. Bununla birlikte, asıl önemli olan bütün bu çabaların birbirinden soyutlanmış bir biçimde değil, sistematik bir bütünlük içinde ele alınması ve vergi borçlularını borçlarını ödemeye zorlayacak cebri araçlarla birlikte düşünülmesidir. Bu türden yoğunlaştırılmış ve bütüncül bir yaklaşımla vergi alacaklarının tahsilinde önemli bir başarı kazanılması söz konusu olabilir.