

HUKUKSAL AÇIDAN KAMU ALACAĞI KAVRAMI

The Term of Public Receivable in Terms of Legal Perspective

Yrd. Doç. Dr. Recep KAPLAN *

ÖZET

Kamu hizmetlerinin sürekliliği ilkesini etkili bir biçimde uygulayabilmek bakımından bu hizmetlerin finansmanının hızlı ve etkili bir biçimde sağlanması oldukça önemlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanı için kullanılan gelirlerin bir kısmı özel hukuk hükümleri çerçevesinde tahsil edilirken diğer bazı kamu gelirlerinin tahsili ise bu konuda kanunlarla öngörülen belli usullere göre yapılmaktadır. İkinci grupta yer alan ve tahsil aşamasına geldiğinde kamu alacağı özelliğini kazanan kamu gelirlerinin kapsamının ve ayırt edici niteliklerinin belirlenmesi, bu konuda hatalı uygulamaların oluşmaması ve kamu hizmetlerinin finansmanının hızlı ve sorunsuz bir biçimde tamamlanabilmesi bakımından önem arz eder.

Ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsili 21/7/1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu çalışmanın konusu anılan Kanun'da yer alan kamu alacağı kavramını ilgili yasal ve idari düzenlemeler ile yargısal içtihatlar ışığında hukuki bir bakış açısıyla incelemek ve söz konusu kavramın içeriğini netleştirmektir. Çalışmada, kamu alacağı kavramının, alacaklıları belli ve sınırlı olan, kapsamına sınırlı sayıda kamu gelirini alan ve “kamunun alacağı” ya da “kamu tüzelkişilerinin alacakları” olarak anlaşılmaya müsait olmayan teknik bir anlama sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Devlet, kamu alacağı, kamu geliri, vergi.

ABSTRACT

Financing of public services in a fast and effective manner is very important for the effective implementation of the principle of continuity of public services. While the collection of some public revenues is performed in the framework of private law, some other public revenues are collected according to specific procedures which are prescribed by laws. The determination of the distinctive features and scope of the public revenues, which are included in the second group and qualified as public receivables during the collection period, is important for the prevention of incorrect applications and the completion of the financing of public services in a fast and smooth manner.

In our country, the follow up and collection of public receivables are regulated by Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables (No.6183, dated 21/7/1953). The subject of this study is to examine the term of public receivable, in terms of legal perspective and in the light of the relevant legal and administrative arrangements and judicial precedents to clarify the inclusion of public receivable term. In the study, it has been concluded that the scope and claimants of the public receivable are limited, as well as including only limited types of public revenues and as a legal conception it has a technical

* Anayasa Mahkemesi Raportörü, recep.kaplan@anayasa.gov.tr

meaning that is not whatsoever eligible to be construed as “the receivables of public legal entities” or “the receivable of public”.

Keywords: Government, public receivable, public revenues, tax.

◆◆◆

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin görülmesi için yapılan harcamaların finansmanı için kullanılan kamu alacaklarının korunması ve tahsili kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanabilmesi için üzerinde önem ve titizlikle durulması gereken bir konudur. Kamu harcamalarının finansmanı için kullanılan kamu gelirlerinin bir kısmının vergi, resim ve harç gibi cebri karaktere sahip olduğu; mülk ve teşebbüs gelirleri gibi kimi kamu gelirlerinin ise özel ekonomi çerçevesinde elde edildiği malumdur. Çok genel bir biçimde ifade etmek gerekirse kamu alacağı kavramı tam da cebirlik unsuru taşıyan ve egemenlik yetkisinin yansımasını ifade eden gelirleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır.¹

Ülkemizde bazı kamu gelirlerinin² takip ve tahsil usulleri 1909 tarihli Tahsili Emval Kanunu'na göre yürütülmekte iken 1/1/1954 tarihinde 6183 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 6183 sayılı Kanun kamu borçlusu tarafından kendiliğinden ödenmeyen kamu alacaklarının zora dayalı olan tahsili aşamasını düzenlemektedir.³ Türk mali literatürüne 28/7/1953 tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6183 sayılı Kanun ile giren⁴ kamu alacağı kavramının kapsam ve sınırlarının belirlenmesi mali hukuk literatüründe üzerinde tartışma yaşanan önemli alanlardan birisi olmaya devam etmektedir.

Bu çalışmada kamu alacağı kavramının ne anlama geldiği mer'i mevzuat çerçevesinde ve hukuki bakış açısıyla incelenecektir. Bu çerçevede konuyla ilgili değerlendirmeler bu alandaki temel hukuki düzenleme olan 6183 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri ekseninde

¹ Binnur Çelik, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ankara: İmaj Yayınevi, 2000, s.4-5.

² Tahsili Emval Kanunu ilk hazırlandığı zaman sadece birkaç vergiyi kapsamına almaktaydı. Kanun'un 1. ve 2. maddelerinde Kanun'un konusu emlak ve akar, arazi, Hazine namına alınan mukataa zemin, temettü ve arazii miriye üzerinde tarh olunan aşar bedeli, Maarif ve Teçhizat hisseleri ve tezkere esmanı, tahrir masrafları ve arazi üzerine tarh olunan aşarın tarh ve tertip muamelesi esasiesinin masraflarının sureti tahsili olarak tespit edilmişti. Fakat Kanun'un kapsamı bu sayılan alacaklarla sınırlı kalmamış ve Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten kısa bir süre başlayan değişiklikler ve diğer kanunlarda yapılan atıflarla kısa zaman içerisinde oldukça genişlemiştir. Devletten başka il özel idareleri ve belediyelere ait bazı alacaklar da özel kanunlarda yapılan atıflar dolayısıyla Kanun'un kapsamına dahil edilmiştir. (Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gereğesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s.775, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, (8/9/2013))

³ Aziz Taşdelen, “Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 53, Sayı 2, 004, s. 121.

⁴ Selahattin Tuncer, “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul: İ.Ü. Yayını No: 4099, 1998, ss. 145-146'dan aktaran Adnan Gerçek, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa: Ekin Yayınevi, 2003, s. 4.

yapılacaktır. Çünkü kamu alacağı kavramının hukuki içeriğini netleştirebilmek için ihtiyaç duyulan bilgiler 6183 sayılı Kanun'da yer almaktadır.⁵ Çalışmada ilk olarak kamu alacağı kavramı tanımlanmaya çalışılacak müteakiben kamu alacaklarının alacaklısı olan kamu tüzel kişilerinin hangileri olduğuna değinilecek ve hangi tür alacakların kamu alacakları kategorisine dahil olduğu incelenecektir.

I. KAMU ALACAĞI KAVRAMININ TANIMI

Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin malları gibi alacakları da kamu alacakları⁶ ve adi alacaklar olarak iki kısım altında incelenebilir. Kamu alacaklarını özel alacaklardan ayıran en temel özelliği kamu kudretine dayanmaları ve cebirlik unsurunun ön planda olması olarak belirtmek mümkündür.⁷ Devletin özel hukuk kapsamına giren alacakları hâkimiyet değil, temşiyet tasarruflarının sonucu durumundadırlar.⁸

Kamu alacakları, kamu ekonomisinin ihtiyaçlarını gidermek ve bu suretle kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla, kanunlara dayanılarak ve cebirlik unsur çerçevesinde alınırlar.⁹ Kamu alacaklarını özel alacaklarından ayıran belli başlı özellikleri şu şekilde sıralamak da olanaklıdır:¹⁰

- Kamu alacakları kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak maksadıyla alındığı halde özel alacakların başlangıç noktasını kazanç sağlama amacı oluşturur,
- Kamu alacakları genel olarak karşılıksız olma niteliğine sahipken, özel alacaklarda karşılıklı bir alışveriş söz konusudur ve cebir unsuru yerine tarafların rızası ön plandadır,
- Kamu alacakları kanunda öngörülen usullere uygun olarak kamu gücü ve kamu ajanları vasıtasıyla tahsil edilir ve kamu borçlusu ödemelerini rızasıyla yapmazsa cebri tahsilat yapılabilir, özel alacaklarda ise alacaklının tutum ve davranışına göre kamu alacaklarına kıyasla daha yumuşak yöntemler kullanılır.

⁵ Neslihan Coşkun Karadağ, "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak -Haziran 2012, s. 245.

⁶ Kamu alacağı kavramının kamu geliri kavramıyla aynı anlamı taşımadığına dikkat çekmek gerekir. Kamu geliri, kamu alacağı kavramını kapsayan ancak ondan daha geniş bir kapsama sahip olan bir kavramdır. Bu çerçevede, kamu gelirleri kamu alacakları yanında kamu alacakları kavramı içerisinde değerlendirilme olanağı olmayan mülk ve teşebbüs gelirleri ve borçlanma gibi kamu gelirlerinin başka unsurlarını da kapsamına almaktadır.

⁷ **Siddık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, III. Cilt, 3. baskı, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 1645.**

⁸ Muallâ Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku (Cilt: 1 Genel Kısım), 2. Bası, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985, s. 186; Çok genel bir şekilde ifade edilecek olursa; hâkimiyet tasarrufları idarenin kamu gücü kullanarak tesis ettiği işlemleri ifade ederken, temşiyet tasarrufları ise idarenin tıpkı bir özel kişi gibi, özel kişilerle eşitlik ilkesi çerçevesinde ve kamu gücünü kullanmadan gerçekleştirdiği işlemleri nitelendirmek için kullanılır. (Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt I, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2009, s. 61,62.)

⁹ İlhan Özer, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulanması, Ankara: Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını No:187, 1979, s. 17.

¹⁰ Özer, a.g.e, s. 18.

6183 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar kamu alacağı kavramını hukuki bir bakış açısıyla tanımlamaya çalışan birçok esere rastlamak mümkündür. ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları" başlıklı eserinde kamu alacağı kavramını şu şekilde tanımlamaktadır:¹¹

"Devletin ve yetkili idarelerin amme kudretinden doğan alacaklarıyla vergi, resim, harç gibi amme hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve amme hizmetlerinin aynı vasıtaları olan amme emlaki makamına kaim olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı tevekkün eden alacaklarla idari mukavelelerden doğan ve amme hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklar amme alacağıdır."

ONAR'ın belirttiği gibi kamunun alacaklarını kamu alacakları ve özel alacaklar olarak ayırmanın ve birinci kategoriye dahil olan alacakların takip ve tahsilini idari bir usule tabi tutmanın gerekçelerini bulmak için idare hukukunun dayandığı esaslara bakmak gerekir. Kamu hukukunun ve bu arada idare hukukunun normatif temeli, genel menfaatlerin özel menfaatlere üstün tutulmasıdır. Kamu alacağı kavramının normatif temelini de bu esasta aramak gerekir. Kamu alacaklarına halel gelmesi kamu hizmetlerinin sürekliliği ve istikrarı ilkelerine olumsuz etkide bulunacağından kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı bir muameleye tabi tutulmasını olağan karşılamak gerekir.¹² Bunun sonucu olarak, kamu alacaklısı tarafından kamu gücüne ve kendiliğinden harekete geçme yetkisine dayanılarak kamu borçlusunun kanunda öngörülen süre ve koşullara uygun olarak ödemediği kamu alacağının cebren tahsili yoluna gidilebilmektedir.¹³ Nitekim 6183 sayılı Kanun kamu alacaklısı olan kamu tüzel kişilerine alacakların tahsili açısından çok geniş yetkiler tanımıştır.¹⁴

KUMRULU, kamu alacaklarını, *"devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri..."* olarak tanımlamaktadır. Ancak bu tanımда alacaklı konumdaki kamu tüzel kişisini sadece Devlet tüzel kişisi ile sınırlandıran daraltıcı yaklaşımı gidermek için açıklamalarına devlet dışında bir kısım kamu tüzel kişilerinin bazı gelirlerinin de kamu alacağı kavramının kapsamına dahil oluğunu eklemektedir.¹⁵

Kamu alacağı kavramına ilişkin mer'i mevzuatta yer alan tanıma 6183 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinden ulaşmak mümkündür. Kanun'un kamu alacağı kavramının sınırlarını çizen 1. maddesi şu şekildedir:

¹¹ Onar, a.g.e, s. 1647-1648.

¹² Onar, a.g.e, s. 1648.

¹³ Yusuf Karakoç vd., Genel Vergi Hukuku, ed. Recai Dönmez, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2012, s. 16.

¹⁴ İlhan Özer, "Devlet Alacaklarının Tahsili", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı 12, 1966, s. 129.

¹⁵ Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, 1981, s. 655.

“Madde 1 – 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. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.”

Kanun’un 2. maddesinde ise, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki maddelerden çıkarılacak belli başlı sonuçları şu şekilde sıralamak olanaklıdır.

Bir alacağın kamu alacağı vasfına sahip olabilmesi için alacaklısının Devlet, il özel idaresi ya da belediyeler olması gerekmektedir,¹⁶ ancak bu tüzel kişilerin her türlü alacaklarının kamu alacağı olarak nitelendirilmesinin olanaklı olmadığını vurgulamak gerekir.¹⁷ Ayrıca özel kanunlarında alacakları kamu alacağı olarak nitelendirilen kamu tüzel kişilerinin de kamu alacağının alacaklısı olabileceğini eklemekte fayda vardır.

Kamu alacağı asli (vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası v.b) olabileceği gibi fer’i de (gecikme zammı ve faizi) olabilecek ayrıca Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin uygulanmasından ileri gelen diğer alacakları da kamu alacağı vasfına sahip olacak ve bu alacakların tahsili 6183 sayılı Kanun’da yer alan hükümlere tabi olacaktır.

Devlet, il özel idaresi ya da belediyelerin akitten¹⁸, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları 6183 sayılı Kanun’un kapsamı dışındadır. Örneğin bir belediyenin kiraya verdiği bir taşınmazına ilişkin alacağı 6183 Kanun’un kapsamına girmez.¹⁹

Kamu alacaklarına ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerinin saklı olup²⁰ çeşitli kanunlarda (mülga)

¹⁶ Ancak özel kanunlarda alacaklarının 6183 sayılı Kanun’a göre takip ve tahsil edileceği belirtilen kamu tüzel kişilerinin alacaklarının da kamu alacaklarının takip ve tahsil usulüne tabi olacağını hatırlatmak gerekir.

¹⁷ Tamer Budak, Serkan Benk, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, Volume 2, Number 2, 2011, s. 62.

¹⁸ İdari sözleşmelerden doğan alacakları bu ibarenin kapsamı dışında tutmak gerekir. Bu konuya ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak değinilecektir.

¹⁹ Mustafa Lütfi Tombaloğlu, Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 22.

²⁰ 6183 sayılı Kanun, Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini saklı tutmaktadır. Mahkemelerin ceza hukukundan kaynaklı olarak vermiş oldukları adli para cezalarının infazı, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun

Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacağın tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Anlatılanlar çerçevesinde “kamu alacağı” kavramının “kamunun alacağı” ya da “kamu tüzel kişilerinin alacağı” olarak anlaşılmasının doğru olmadığını belirtmek gerekir. Bu anlamda kamu tüzel kişilerinin her türlü alacağını “kamu alacağı” olarak nitelendirme imkanı yoktur. Aynı minvalde, kamu tüzel kişilerinin her türlü alacağının takip ve tahsilinin kamu alacaklarının tahsiline ilişkin kanunla öngörölmüş usullere tabi olduğu söylenemez.

II. KAMU ALACAKLISI OLAN KAMU TÜZEL KİŞİLERİ

Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde alacaklı kamu tüzel kişileri ismen belirtilmiş ve bu tüzel kişilerin hangi alacaklarına 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı sayılmak suretiyle açıklanmıştır. Bu kapsamda, kamu alacağının alacaklısı olan kamu idareleri 6183 sayılı Kanun'da tahdidi olarak sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Buna göre Kanun'un kapsamını belirleyen 1. maddesine ve tanımları içeren 3. maddesine göre söz konusu kamu tüzel kişileri Devlet, il özel idareleri ve belediyelerdir.²¹ Ancak özel kanunlarda, bir başka kamu tüzel kişinin alacağı da kamu alacağı olarak nitelendirilmişse bu kamu tüzel kişileri de kamu alacaklarının alacaklısı konumunda olabilirler. Örneğin 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca Sosyal Güvenlik Kurumu'nun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğindedir. Bir kamu tüzel kişisi olan Sosyal Güvenlik Kurumunun mezkur maddede belirtilen alacakları kamu alacağı niteliğine sahip olup Sosyal Güvenlik Kurumu'nun kendisi de kamu alacağının alacaklısı konumundadır.

Öte yandan bir parantez açarak 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde yer alan önemli bir hukuk terminolojisi sorununa da dikkat çekmek gerekir. Her ne kadar 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde “*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait ... amme alacakları ve aynı idarelerin ... diğer alacakları*” denilmek suretiyle Devlet, il özel idaresi ve belediye kamu tüzel kişilerini nitelendirmek için “*idare*” kavramı

hükümlerine göre yapılmakta ve adli para cezalarının infazını Cumhuriyet Savcılıkları yerine getirmektedir. Ancak, anılan Kanun hükümlerine göre Cumhuriyet Savcıları tarafından infaz edilmek üzere hükümlülerden talep edilen adli para cezalarının süresinde ödenmemesi halinde infaz; hapse çevrilemeyen para cezalarında bu cezaların tamamının tahsili, hapse çevrilerek infaz edilen adli para cezalarında ise hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının tahsili şeklinde yerine getirildiğinden, Cumhuriyet Başsavcılıklarınca 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilmek üzere bildirilen adli para cezalarının bu Kanuna göre takip ve tahsili gerekmektedir. (Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1, 30/6/2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

²¹ Ayrıca, Devlet tarafından kurulmuş olan bir tüzel kişinin gelirlerinin tahsilinde 6183 sayılı Kanun'un uygulanması öngörölmüşse; bu tüzel kişinin kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatıldığı ve bu çerçevede söz konusu tüzel kişinin bir kamu tüzel kişisi olarak nitelendirilebileceği söylenebilir. (Gözler, İdare Hukuku, Cilt I, s. 144)

kullanılmış ise de bu kullanımın idare hukuku terminolojisiyle çelişki içinde olduğu açıktır. Esasen Devlet, belediyeler ve il özel idarelerinin kamu idaresi niteliğine sahip olduğu hususunda ve idare hukuku literatüründe Devlet tabiri yerine çoğu zaman merkezi idare deyiminin kullanıldığı hususunda tereddüt yoktur. Kamu idaresi belirli bir coğrafi bölgede yaşamakta olan insan topluluklarının oluşturduğu kamu tüzel kişilerini ifade etmektedir. Hukuk sistemimizdeki kamu idareleri ise Devlet, belediye, il özel idaresi ve köydür. Bu idareler kişi topluluğu şeklindeki kamu tüzel kişileridir.²² Ancak açıkça ifade etmek gerekir ki merkezi idare terimi Devlet tüzel kişiliğini tam olarak ifade eden bir terim değildir. Çünkü Devlet kavramı sadece merkezi idareyi değil aynı zamanda taşra idaresini de kapsamına alan daha geniş bir anlama sahiptir. Bu nedenle Devlet kavramının yerine merkezi idare kavramının kullanılmasında isabet yoktur.²³

Öte yandan yasama organı olan TBMM ile yargı organı olan bağımsız mahkemelerin dışında olan “*idare*” yürütme organının Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu, Başbakan ve bakanlardan oluşan kısmı ile yakın ilişki içerisinde olan bir parçasıdır. Yani idare deyimi Devletin tüm organlarını ifade edecek biçimde kullanılmaya müsait bir kavram değildir. Bir kez daha vurgulamak gerekirse, yasama ve yargı organlarının tamamıyla dışında olan idare yürütme organının bir parçasıdır. Yürütme organının Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu, Başbakan ve bakanlardan oluşan kısmı ise kural olarak idare kavramının kapsamı dışında kalmakla birlikte bu kavramla yakın ilişkiye sahiptirler.²⁴ Bu kapsamda 6183 sayılı Kanun’un 1. maddesinde belediye ve il özel idaresi tüzel kişilerinin idare olarak nitelendirilmesinde bir sorun görülmemekle birlikte Devlet tüzel kişisini nitelendirmek için de idare kavramının kullanılmış olmasında isabet yoktur.

6183 sayılı Kanun’da kullanılmakla birlikte ne anlama geldiği açıklanmayan Devlet kelimesinin nasıl anlaşılması gerektiği, 6183 sayılı Kanun çerçevesinde çıkarılan Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği’nde açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Tebliğ’de yer alan açıklamalara göre, Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri, genel bütçeye dahil kamu idareleridir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu²⁵ Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idarelerini Kanuna ekli (I) sayılı

²² Kemal Gözler, İdare Hukukuna Giriş, 4. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2006, s. 37, 38.

²³ **Gözler, İdare Hukuku, s. 193,194.**

²⁴ **Gözler, İdare Hukuku, s. 21-25.**

²⁵ 5018 sayılı Kanun’un 12. maddesine göre; genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır.

Merkezi Yönetim Bütçesi, KMYKK’ye ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. KMYKK’ye ekli (I) sayılı Cetvelde genel bütçeli idareler, (II) sayılı Cetvelde özel bütçeli idareler, (III) sayılı Cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır.

Genel bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idarelerinin bütçesidir (Bakanlıklar, TBMM,

cetvelde göstermiştir.²⁶ İl özel idarelerine ilişkin hükümler, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nda , belediyelere ilişkin hükümler ise 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Cumhurbaşkanlığı, yüksek yargı organları gibi).

Özel bütçe; Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve KMYKK'ye ekli (II) sayılı Cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. 5018 sayılı Kanun'da düzenlenen özel bütçe 1050 sayılı Kanun'da yer alan ve mahalli gelir ve giderleri kapsayan özel bütçeden farklı olarak KMYKK'ye ekli (II) sayılı Cetvelde yer alan (Üniversiteler, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, Türk Standartları Enstitüsü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu vd) idarelerin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi; özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve KMYKK'ye ekli (III) sayılı Cetvelde yer alan (Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Kamu İhale Kurumu, vd) her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi; Sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve KMYKK'ye ekli (IV) sayılı Cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. (Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü)

Mahalli idare bütçesi ise mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. (5018 sayılı Kanunun mahalli idarelere ilişkin tanımı Anayasa'mızın mahalli idare tanımından daha dar bir çerçeveye sahiptir. Anayasa köy tüzel kişiliklerini de mahalli idare olarak nitelerken 5018 sayılı Kanuna göre mahalli idareler yalnızca; belediye ve il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri ifade eder.

²⁶ (I) SAYILI CETVEL GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- | | |
|---|--|
| 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi | 26) Gençlik ve Spor Bakanlığı |
| 2) Cumhurbaşkanlığı | 27) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı |
| 3) Başbakanlık | 28) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı |
| 4) Anayasa Mahkemesi | 29) Kalkınma Bakanlığı |
| 5) Yargıtay | 30) Orman ve Su İşleri Bakanlığı |
| 6) Danıştay | 31) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği |
| 7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu | 32) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı |
| 8) Sayıştay | 33) Jandarma Genel Komutanlığı |
| 9) Adalet Bakanlığı | 34) Sahil Güvenlik Komutanlığı |
| 10) Millî Savunma Bakanlığı | 35) Emniyet Genel Müdürlüğü |
| 11) İçişleri Bakanlığı | 36) Diyanet İşleri Başkanlığı |
| 12) Dışişleri Bakanlığı | 37) Hazine Müsteşarlığı |
| 13) Maliye Bakanlığı | 38) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı |
| 14) Millî Eğitim Bakanlığı | 39) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu |
| 15) Sağlık Bakanlığı | 40) Devlet Personel Başkanlığı |
| 16) Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı | 41) Türkiye İstatistik Kurumu |
| 17) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı | 42) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı |
| 18) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı | 43) Gelir İdaresi Başkanlığı |
| 19) Kültür ve Turizm Bakanlığı | 44) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü |
| 20) Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı | 45) Meteoroloji Genel Müdürlüğü |
| 21) Avrupa Birliği Bakanlığı | 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü |
| 22) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı | 47) Türkiye Halk Sağlığı Kurumu |
| 24) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı | 48) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu |
| 25) Ekonomi Bakanlığı | 49) Göç İdaresi Genel Müdürlüğü |

III. KAMU ALACAĞI KAVRAMININ KAPSAMI

6183 sayılı Kanun'da yer alan hükümler çerçevesinde 6183 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklar;

- Asli kamu alacakları,
- Fer'i kamu alacakları,
- Akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulanmasından doğan kamu alacakları,
- Takip giderlerinden oluşan kamu alacakları,
- Mülga Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edilmesi gereken alacaklar,
- Özel kanunlarında 6183 sayılı kanun'a göre tahsil edileceği belirtilen alacaklardan oluşmaktadır.

Bu kategorilerin altında yer alan kamu alacaklarının neler olduğu aşağıda açıklanmaktadır.

A. Asli Kamu Alacakları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 4458 sayılı Gümrük Kanunu veya 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme giderleri, vergi cezaları ve para cezaları gibi alacaklar asli kamu alacaklarını oluşturmaktadır.²⁷

1. Vergi²⁸

6183 sayılı Kanun'da asli kamu alacakları arasında sayılan verginin kavramsal olarak ne anlam ifade ettiği üzerinde maliye literatüründe pek çok tanım yapılmıştır. Verginin unsurlarını geniş bir biçimde içeren bir tanıma göre vergi, devletin veya devlet tarafından yetkilendirilen kamu tüzel kişilerinin, geniş manadaki kamusal faaliyetlerinde ihtiyaç duyduğu harcamaları finanse etmek veya kamusal görevlerin gereklerini ifa etmek maksadıyla ve kanuni esaslara uymak şartıyla, hukuki cebre dayalı olarak, belli bir karşılık vaadi yapılmaksızın, geri vermemek üzere, gerçek ve gerçek olmayan kişilerden aldıkları parasal tutarlardır.²⁹ Anayasa Mahkemesince yapılan bir tanıma göre vergi, belirli bir kamu hizmetinden doğrudan faydalanma

²⁷ Adnan Gerçek, "Tahsilat Kavramı, Kapsamı ve Hukuki Niteliği", Bilanço Dergisi, Sayı 126, Mayıs 2010, s. 72.

²⁸ Bu başlık altında yapılan açıklamalar daha önce E-Yaklaşım Dergisinin 236. Sayısından yayımlanan makalemizde yer alan değerlendirmelerin sadeleştirilmiş halidir. Konuyla ilgili daha detaylı bilgi için Bkz. Recep Kaplan, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında "Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı"nın "Vergi, Resim, Harç Benzeri Mali Yükümlülük" Niteliğinin Değerlendirilmesi", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 236, Ağustos 2012, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=236>, (9/8/2013)

²⁹ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1998, s.216, 217.

karşılığı olmayıp, bütün kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payını ifade eder.³⁰

Vergilerin en önemli özellikleri arasında cebirilik başka bir ifadeyle “zora dayanma” ilkesi başta gelir. Bu kapsamda kişiler devletten, devlete ödedikleri vergi miktarıyla eşit hizmet talep edemeyecekleri gibi, devletin sunduğu hizmetlerden yararlanmayı reddetmek suretiyle vergi ödeme yükümlülüğünden de kurtulamazlar.³¹

Verginin en ön plana çıkan karakteristik özellikleri karşılıksız olma (özel bir karşılığı olmama) ve kamu gücüne dayanmadır (zorunlu olma).³² Anayasa Mahkemesi de karşılıksız olma ilkesinin verginin en temel ve ayırt edici özellikleri arasında yer aldığı görüşündedir. Mahkemeye göre, vergi ödevinde kişilerin, belirli bir kamu hizmetinden doğrudan doğruya faydalanmalarına karşılık olarak bir ödeme yapmaları değil, kamu hizmetlerine ilişkin tüm giderlere karşı ortak bir katılma payını ödemeleri hususu söz konusudur.³³

2. Resim³⁴

6183 sayılı Kanun’da asli kamu alacakları arasında yer alan bir başka mali yükümlülük olan resim, devletin ya da yetkilendirilmiş diğer kamu makamlarının belirli bir iş veya hizmetin yapılmasına izin ve yetki vermeleri dolayısıyla bu iş veya hizmeti üstlenen kişilerden, verilen iznin karşılığı olarak alınan parasal tutarlardır.³⁵ Resimlerde vergiden farklı olarak bir karşılık söz konusudur.³⁶ Ancak resimler de tıpkı vergiler gibi cebirilik unsuruna sahiptir. Yani resimlerin karakteristik özellikleri izin karşılığı olma ve zorunlu olmadır. Günümüzde resim olarak nitelendirilebilecek kimi kamu gelirleri bazen vergi bazen de harç olarak nitelendirilmektedir. Örneğin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 81. maddesinde düzenlenen “işyeri açma izni harcı” teorideki tanım esas alındığında resim olarak değerlendirilmesine rağmen kanun koyucu işyeri açma izni karşılığında alınacak tutarı resim olarak değil harç olarak düzenlemiştir.³⁷

³⁰ Anayasa Mahkemesinin 14/2/1991 tarih ve E. 1990/18 ve K. 1991/4 sayılı kararı.

³¹ Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi 2, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.11.

³² Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, 11.baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.102.

³³ Anayasa Mahkemesinin 18/2/1985 tarih E. 1984/9 ve K. 1985/4 sayılı kararı.

³⁴ Bu başlık altında yapılan açıklamalar daha önce E-Yaklaşım Dergisinin 236. Sayısından yayımlanan makalemizde yer alan değerlendirmelerin sadeleştirilmiş halidir. Konuyla ilgili daha detaylı bilgi için Bkz. Kaplan, a.g.m.

³⁵ Edizdoğan, a.g.e, s.12.

³⁶ Akdoğan, a.g.e, s.104.

³⁷ Funda Başaran, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 118, Temmuz, 1998, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2970>, (6/6/2012)

Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında resimle ilgili geliştirilmiş olan kriterler şunlardır:

Resim, devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelirlerdir,³⁸

Resim, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde de tanımlanabilir,³⁹

Resim yükümlülüklerinde mali güce göre vergilendirme ilkesi geçerli değildir.⁴⁰

3. Harç⁴¹

Asli kamu alacaklarının bir başka unsuru olan harçlar, kamusal niteliğe sahip birtakım hizmetlerden yararlanan özel kişilerin bu hizmetlerden yararlanmaları dolayısıyla ödemek zorunda oldukları parasal tutarlardır.⁴² Harç, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun gerekçesinde "fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir" biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere, harçlarda bir taraftan bir kamusal hizmetten yararlanma, bir taraftan cebirlik diğer taraftan da yararlanan hizmetin karşılığı olarak yapılan bir ödeme söz konusudur.⁴³

Harçların bir hizmetten yararlanma dolayısıyla alınması nedeniyle, ilk bakışta kişilerin bu hizmetlerden yararlanmamayı tercih etmeleri ve dolayısıyla harç ödemek zorunda kalmayacakları düşünülebilir.⁴⁴ Ancak gündelik hayatın birçok alanında kamu idare ve kurumları tarafından sunulan pek çok hizmetin karşılığında hizmetin bedelinin bir bölümü ya da tamamı söz konusu kamu makamları tarafından harç vasıtasıyla tahsil edilmektedir. Bu nedenle vatandaşların harca tabi hizmetlerden hiçbir şekilde faydalanmadan hayatlarına devam etmelerinin oldukça zor hatta neredeyse imkansız olduğu söylenebilir.⁴⁵

³⁸ Anayasa Mahkemesinin 31/3/1987 tarih ve E. 1986/20 ve K. 1987/9 sayılı kararı.

³⁹ Anayasa Mahkemesinin 7/4/2004 tarih ve E. 2003/11 ve K. 2004/49 sayılı kararı.

⁴⁰ Anayasa Mahkemesinin 16/9/1998 tarih ve E. 1997/62 ve K. 1998/52 sayılı kararı.

⁴¹ Bu başlık altında yapılan açıklamalar daha önce E-Yaklaşım Dergisinin 236. Sayısından yayımlanan makalemizde yer alan değerlendirmelerin sadeleştirilmiş halidir. Konuyla ilgili daha detaylı bilgi için Bkz. Kaplan, a.g.m.

⁴² Akdoğan, a.g.e, s.102.

⁴³ Kaplan, a.g.m; Harç belli bir hizmetten yararlanmanın karşılığı olarak ödenmekle birlikte, uygulamada öncelikle harcın ödenmesi gerekmekte daha sonra hizmetten faydalanılmaktadır. Yani ilgilinin harç ödemesini yapmadan hizmetten yararlanması mümkün görülmemektedir. Ancak her nasıl olduysa kişi harç ödemediği hizmetten yararlandığına harcın cebri usuller dairesinde tahsili gündeme gelebilecektir.

⁴⁴ Edizdoğan, a.g.e, s.11.

⁴⁵ Kaplan, a.g.m.

Anayasa Mahkemesinin bazı kararlarında harçlarla ilgili geliştirilmiş olan ölçütler şunlardır:

- Kamu hizmetlerinden elde edilen özel yarar ölçüsünde alınan bir mali yükümlülüktür.⁴⁶
- Mali güce göre vergilendirme ilkesi geçerli değildir.⁴⁷
- Cebren tahsil edilebilir.⁴⁸

4. Muhakeme Giderleri

Öncelikle belirtmek gerekir ki, 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde kamu alacakları arasında sayılan muhakeme giderleri aynı maddedeki takip masraflarından farklıdır.⁴⁹ Muhakeme giderleri, ceza tahkik ve takiplerine ilişkin bir dava görüldüğünde, o dava için davanın sonuna kadar yapılan masrafların karşılığı olarak alınan kısımdır.⁵⁰

5. Vergi Cezaları

Vergi hukuku açısından, vergilendirme sürecinde, vergi ödevlisi olarak nitelendirilebilecek kişiler birtakım maddî ve şekli ödevleri yerine getirmek durumundadırlar. Vergi ödevlilerinin ödevlerini gerektiği gibi yerine getirmemeleri durumunda, vergi suçu ve/veya vergi kabahati ortaya çıkabilmektedir. Kabahat olarak adlandırılan vergi ödevine aykırılıklar idari para cezaları şeklindeki idari yaptırımlar ile cezalandırılmaktadır.⁵¹ Amacı vergi ödevlilerini vergi mevzuatında öngörülen kurallara aykırı davranışları sebebiyle cezalandırmak ve vergisel idari düzene yönelik ihlalleri engellemek olan⁵² vergi cezalarının tahsili de 6183 sayılı Kanun kapsamına girmektedir.

6. Para Cezaları

Kanunlarda öngörülen yükümlülüklerin ihlali sebebiyle uygulanan adli ve idari para cezalarının tahsili de 6183 sayılı Kanun kapsamı içinde kalmaktadır.⁵³ 6183 sayılı Kanun'un tanımları içeren 3. maddesinde para cezaları deyiminin adli ve idari para cezalarını ifade ettiği belirtilmiştir.

⁴⁶ Anayasa Mahkemesinin 24/10/1974 tarih ve E. 1974/31 ve K. 1974/43 sayılı kararı.

⁴⁷ Anayasa Mahkemesinin 17/12/1968 tarih ve E. 1968/12 ve K. 1968/65 sayılı kararı.

⁴⁸ Anayasa Mahkemesinin 14/2/1991 tarih ve E.1990/18, K.1991/4 sayılı kararı.

⁴⁹ Çelik, a.g.e, s. 6.

⁵⁰ Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle İlgili Meclis Görüşme Tutanağı, TBMM Tutanak Dergisi, C. 24/1, Birleşim 107-115, Dönem 9, Toplantı 3, s. 867-868. (Gerçek, a.g.m, s. 72, Çelik, a.g.e, s.6; Tutanak metni için bkz. <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c024/tbmm09024112.pdf>, (31/8/2013))

⁵¹ Aziz Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 59, Sayı 4, 2010, s.767.

⁵² Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 6. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s. 33.

⁵³ Gerçek, a.g.m, s.72.

7. “Gibi” Alacaklar⁵⁴

6183 sayılı Kanun’un 1. maddesinde asli kamu alacakları sayılırken vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları şeklinde bir sıralamadan sonra “gibi” şeklinde bir edat kullanılmıştır. 6183 sayılı Kanun uygulaması bakımından Kanun’un 1. maddesinde kullanılan “gibi” edatının ne anlama geldiğinin açıklığa kavuşturulması önem arz eder. Bu kelimenin ne anlama geldiğini kavrayabilmek bakımından başta Anayasa olmak üzere ilgili yasal ve idari düzenlemelerle, yargı içtihatlarının irdelenmesi gerekir.

Anayasa’nın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması öngörülmüştür. “Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülükler” kavramının anayasada net bir tanımının bulunmaması nedeniyle, benzeri mali yükümlülüklerin kapsamının ne olduğu hususunda tereddütler oluşmakta, köprü geçiş bedellerinden mahalle bekçilerinin ücretlerine varıncaya dek bir çok konuda ortaya çıkan mali yükümlülüklerin “vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülükler” arasında yer alıp almadığı hususunda tartışmalar hasıl olmaktadır.⁵⁵

Doktrinde vergi, resim ve harç kavramlarının ne anlama geldiği ve ayırt edici özellikleri tanımlanmasına rağmen “vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük” kavramı tam olarak açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu kavramın açıklığa kavuşturulmasına ihtiyaç vardır.⁵⁶ Çünkü devlet tarafından toplanan paralar adlarına göre değil niteliklerine göre değerlendirilir.⁵⁷ Yani devletin vergi, resim ve harçlar dışında kişilere yüklediği prim, ücret, katkı payı, katılım payı, bedel, pay v.b mali yükümlülüklerin sahip oldukları nitelikler dikkate alınarak bunların “vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük” olarak değerlendirilebilir değerlendirilemeyeceğine ilişkin bir sonuca varmak gerekir. Bu husus kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku bakımından da önem taşır. Çünkü devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı alacakların takip ve tahsili 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamına girmektedir. 6183 sayılı Kanunda açıkça sayılan vergi resim ve harçlar yanında bunlara “benzer” 6183 sayılı kanundaki ifadesiyle “gibi” alacaklar da kanun kapsamına dahildir.⁵⁸

Vergi, resim ve harçları düzenleyen kanunlar bu mali yükümlülükleri konuları ve nitelikleri itibarıyla açıkça vergi, resim ya da harç olarak nitelendirmektedir. Ancak bazı mali yükümlülükler, bu mali yükümlülükleri düzenleyen kanunlarda açık olarak

⁵⁴ Bu başlık altında yapılan açıklamalar daha önce E-Yaklaşım Dergisinin 236. Sayısından yayımlanan makalemizde yer alan değerlendirmelerin sadeleştirilmiş halidir. Bkz. Kaplan, a.g.m.

⁵⁵ S. Ateş Oktar, “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı 37, 1997, s. 175.

⁵⁶ Kaplan, a.g.m.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesinin 19/4/1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararı.

⁵⁸ Kaplan, a.g.m.

nitelendirilmemekte, parasal birtakım ödemeler ya da yükümlülükler olarak ve farklı kavramlar kullanılarak ifade edilmektedir.⁵⁹

BAŞARAN'a göre vergi, resim veya harca benzese bile, "vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük" kavramı nevi şahsına münhasır bir kavramdır. Yazara göre, getirilebilecek hemen tüm mali yükümlülüklerin en başta vergi, resim ve harç olmak üzere diğer mali yükümlülüklerle bazı benzerliklere sahip olması olağan bir durumdur. En azından, "mali yüküm" olma neticesini ortaya çıkaran birtakım ortak nitelikler söz konusu olacaktır. Ancak vergi, resim veya harç olmamasına rağmen bunların benzeri olan her mali yükümlülüğü "vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük" olarak nitelendirmeye olanak yoktur.⁶⁰ Yazarın bu açıklamalardaki kastının bir mali yükümlülüğün vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilebilmesi için bu mali yükümlülüğün vergi, resim ya da harçların karakteristik özelliklerinden sadece birisini ya da birkaçını değil temel nitelikteki tüm karakteristik özelliklerini bünyelerinde taşıması gerektiği olduğu değerlendirilmektedir. Örneğin kamu kurumları bazı hizmetler sunmakta ve bu hizmetler karşılığında birtakım gelirler elde etmektedirler. Kurumların bu hizmetler karşılığında elde ettikleri gelirler belli bir karşılık içermeleri dolayısıyla harç benzeri gelirler olarak görülebilirse de bu mali yükümlülükleri her hal ve şart altında harç benzeri mali yüküm olarak kabul edebilmeye olanak yoktur. Çünkü sunulan her hizmet kamusal nitelikte bir hizmet olmadığı gibi, hizmetin karşılığı olan mali yükümlülüklerinde her zaman cebirlik unsuru kullanılarak tahsil edilmesi mümkün olmayabilir.⁶¹ Anayasa Mahkemesi karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, kimi hastane ücretleri gibi mali yükümlülükleri şartlara göre oluşturulan ve hizmetin konusu tesislerin bakım ve idamesini ve yeni yatırımlar yapılmasını sağlamak için belirlenen bir fiyat oldukları gerekçesiyle, nitelikleri gereği belirli kamu hizmetleri karşılığı kişilerden alınan resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerden saymamıştır.⁶²

Esasen anayasadaki "vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülükler" ifadesinden, bir mali yükümlülüğün, vergi, resim ya da harçlardan herhangi birisinin karakteristik özelliklerini taşıması ya da vergi, resim ya da harçların her üçünde de bulunması gereken ortak asgari kriterleri taşıması durumunda "vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük" olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Yani mali yükümlülük kavramından sadece "vergi benzeri mali yükümlülükler" değil "resim benzeri mali yükümlülükler", "harç benzeri mali yükümlülükler" ve "vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülükler" anlaşılmalıdır.⁶³ Nitekim Anayasa Mahkemesi de "benzeri mali

⁵⁹ Ahmet Emrah Akyazan, "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 80, 2009, s. 15.

⁶⁰ Başaran, a.g.m

⁶¹ Kaplan, a.g.m.

⁶² Anayasa Mahkemesinin 18/2/1985 tarih ve E.1984/9, K.1985/4 sayılı kararı.

⁶³ Kaplan, a.g.m; Anayasa Mahkemesinin 26/10/1965 tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararında

yükümlülük”lerin bazen vergi, harç ve resim’in özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da vergi, harç ve resim’in ortak öğelerini taşıyabileceği görüşündedir.⁶⁴ Yani “benzeri mali yükümlülük” vergi, resim ve harcın herhangi birisinin özelliklerine sahip olabileceği gibi bunların ikisinin ya da üçünün birtakım karakteristik özelliklerini de yansıtabilir. Anayasa Mahkemesi böyle durumlarda “benzeri mali yükümlülük” kavramını kullanmaktadır.⁶⁵

Vergi, resim ve harçlarla ilgili önceki bölümlerde yapılan açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, vergi resim ve harçların her üçünde de bulunması gereken temel özellikleri, her üç gelir türünün de devletin egemenlik yetkisine dayanarak tek taraflı olarak belirlendiği bir ödeme türü olması ve cebre dayanan kamu gelirleri arasında yer alması yani gerektiğinde zorla alınabilmesi olarak sınıflandırmak mümkündür. Yani asgari olarak bu iki temel şartı taşıyan ancak “vergi benzeri mali yüküm”, “resim benzeri mali yüküm” ya da “harç benzeri mali yüküm” olarak kategorize edilemeyen mali yükümlülükler “vergi, resim, harç benzeri mali yüküm” olarak ele alınabilir.⁶⁶

BAŞARAN’ın isabetle belirttiği gibi, “vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük” kavramı, kanun koyucu tarafından vergi resim ya da harç olarak nitelendirilmemiş olan diğer bütün mali yükümlülükleri içeren bir üst kavram değildir. Bir mali yükümlülüğün vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilebilmesi için asgari düzeyde de olsa bazı temel kriterlere sahip olması gerekir ve bu kriterler bir mali yükümlülükte bulunmadıkça söz konusu mali yükümlülükler vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilemez.⁶⁷ Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük kişilerden, belirli kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar olarak tanımlanabilir.⁶⁸ Anayasa Mahkemesinin bir kararında belirtildiği üzere, bir mali yükümlülüğün

“şu halde bekçilere, hizmetlerine karşılık verilen ücret, bir kamu gideridir. Bu gideri karşılamak amacı ile kişilerden alınan para da kendilerine yönetilen, Anayasa deymisi ile, *vergi benzeri bir mali yükümdür*.” denilmek suretiyle “vergi resim, harç benzeri mali yükümlülüğün” yerine “vergi benzeri mali yükümlülük” ifadesi kullanılmış ve “benzeri mali yükümlülük”ün sadece vergiye benzemesi yeterli görülmüştür.

Mahkemenin aynı yönde 19/4/1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı bir başka kararında “bir malî yüküm, sorumlusunun isteğine bağlı ise, onun iradesi uyarınca zorunluluk taşıyorsa tümüyle yasadan gelen zorunluluk niteliğinde olmadığından “*vergi benzeri mali yüküm*” sayılması olanaksızdır” denilmiştir. Ancak aynı kararın başka bir bölümünde “maddede geçen “prim ödeme”nin bir tür *vergi-resim-harç benzeri malî yükümlülük* olup olmadığını, prim miktarının Bakanlar Kurulu’na saptanmasının aykırılık sayılıp sayılmayacağını belirlemek için Anayasa’nın “Vergi ödevi” başlıklı 73. maddesine dayanmak gerekir.” denilmek suretiyle “benzeri yükümlülük” kavramının vergi, resim ve harçların hepsinin ortak özelliklerine sahip olması gerektiği şeklinde bir yaklaşım da geliştirilmiştir.

⁶⁴ Anayasa Mahkemesinin 28/9/1995 tarih ve E.1995/24, K.1995/52 sayılı kararı.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesinin 26/3/1974 tarih ve E.1973/32, K.1974/11 sayılı kararı.

⁶⁶ Kaplan, a.g.m

⁶⁷ Başaran, a.g.m

⁶⁸ Anayasa Mahkemesinin 28/9/1995 tarih ve E.1995/24 ve K: 1995/52 sayılı kararı.

hukuksal dayanağı, kamu gücüne değil, tarife ve iki taraf arasında yapılan bir sözleşmeye dayanıyorsa bu mali yükümlülüğü “vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük” olarak kabul etmeye olanak yoktur.⁶⁹

B. Fer’i Kamu Alacakları

Fer’i kamu alacakları, asli kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanan alacaklardır. Dolayısıyla asli bir kamu alacağı olmadan fer’i bir kamu alacağının varlığından söz etme imkanı yoktur.⁷⁰ Fer’i kamu alacaklarının kapsamına, gecikme zammı, haksız çıkma zammı, tecil faizi, gecikme faizi ve pişmanlık zammı girmektedir.

1. Gecikme Zammı

6183 sayılı Kanun’un 51. maddesi çerçevesinde, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde ödenmemiş kısma ödeme süresinin bitim tarihinden (vadesinden) itibaren uygulanan alacağı ifade eden gecikme zammının tahsili 6183 sayılı Kanun kapsamında girmektedir.

2. Haksız Çıkma Zammı

6183 sayılı Kanun’un 58. maddesine göre; kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, böyle bir borcunun olmadığı veya borcunu kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıyla tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabilir. Davada ileri sürdüğü itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı % 10 zamlı tahsil edilir. Literatürde “haksız çıkma zammı” olarak ifade edilen bu tutarın tahsili de 6183 sayılı Kanun’un kapsamına dahildir.

3. Tecil Faizi

6183 sayılı Kanun’un 48. maddesine göre; Kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebilir. Bu kapsamdaki tecil faizinin tahsili de 6183 sayılı Kanun’un kapsamında kalmaktadır.

4. Gecikme Faizi

VUK’un 112. maddesinin (3) numaralı fıkrasına 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;

⁶⁹ Anayasa Mahkemesinin 14/2/1991 tarih ve E.1990/18 ve K:1991/4 sayılı kararı.

⁷⁰ Gerçek, a.g.m, s.72.

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. Hesaplanan bu gecikme faizinin tahsili de 6183 sayılı Kanun kapsamındadır.

Burada kısaca gecikme faizi ile gecikme zammı arasındaki farka yer vermek gerekirse, gecikme zammı tahakkuk etmiş kamu alacaklarının süresinde ödenmemesi durumunda gündeme gelmekte iken gecikme faizi tahakkuku geciktirilmiş vergiler için söz konusu olmaktadır. Yani gecikme zammı tahakkuktan sonra gecikme faizi ise tahakkuktan önceki aşamalar için uygulanmaktadır.

5. Pişmanlık Zammı

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, esasen vergi ziyaına sebebiyet veren ve vergi idaresinin bilgisi dışında olan bir olayın kendiliğinden dilekçe ile ilgili makamlara haber verilmesi üzerine uygulanan bir müessesedir.⁷¹ VUK'un 371. maddesine göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında kanunda sayılan koşulların gerçekleşmiş olması halinde vergi ziyaı cezası kesilmez. Bu koşullardan birisi, mükellefin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre tahakkuk ettirdiği vergilerini ve bunlara ilişkin pişmanlık zammını (ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanan tutar) ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödemesidir. İşte bu madde gereğince ödenmesi gereken pişmanlık zammının tahsili de 6183 sayılı Kanun kapsamındadır.

C. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları

Öncelikle kamu hizmetleri kavramının organik (şekli) ve fonksiyonel (maddi) olarak iki farklı çerçevede kullanıldığını belirtmekte yarar vardır. Organik anlamda kamu hizmeti kavramı belli bir teşkilata, örgüte ya da organizasyona işaret ederken fonksiyonel anlamda kamu hizmeti kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir faaliyeti ifade eder.⁷² 6183 sayılı Kanun'un birinci maddesinde ifadesini bulan "kamu hizmeti" kavramının fonksiyonel anlamda kullanıldığını söylemek mümkündür.

Hukuki anlamda kamu hizmeti kavramını kamu yararını gerçekleştirmek maksadıyla, bir kamu tüzel kişisi ya da kamu tüzel kişisinin denetimi altında faaliyet gösteren bir

⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 066, s. 12.

⁷² Gözler, *İdare Hukukuna Giriş*, s. 200.

özel kişi tarafından yürütülen faaliyetler olarak tanımlamak mümkündür.⁷³ ÇELİK, kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla doğrudan doğruya kamu tüzel kişileri tarafından kamu hukukuna mahsus usuller çerçevesinde yürütülen faaliyetleri dar anlamda kamu hizmeti olarak tanımlamış ve 6183 sayılı Kanun'da ifade edilen kamu hizmeti kavramının da bu tanıma denk düştüğü tespitinde bulunmuştur. Gerçekten de ÇELİK'in da ifade ettiği üzere, 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesi "...aynı idarelerin .. amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları..." demek suretiyle kamu hizmeti kavramını dar anlamıyla kullanmıştır. Yani, özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kamu hizmeti uygulamasından kaynaklanan bir alacağın 6183 sayılı Kanun kapsamına girmesi için söz konusu kamu hizmetinin Devlet, il özel idaresi ya da belediyelerce doğrudan doğruya yürütülmesi gerekir.

Öte yandan kamu hizmetleri uygulamasından bu alacakların kamu alacağı vasfına sahip olabilmeleri için sözleşmeden⁷⁴, haksız fiil⁷⁵ ve haksız iktisaptan (sebepsiz

⁷³ Gözler, *İdare Hukukuna Giriş*, s. 201.

⁷⁴ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 1. maddesine göre, sözleşme (akit), tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur. İdare; genel olarak faaliyetlerini tek yanlı olarak tesis ettiği işlemleriyle sürdürmekle birlikte, bazı faaliyetlerinin sürdürülebilmesi amacıyla, özel hukuk kişileriyle karşılıklı irade açıklamak suretiyle yaptığı sözleşmelerden de yararlanır. İşte idarenin özel kişilerle yaptığı bu sözleşmelerin bir kısmı idare hukuku kurallarına göre, bir kısmı ise özel hukuk kuralları çerçevesinde yapılır. (Zehra Odyakmaz, Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı 1-2, Haziran-Aralık 1998, http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/2_12.pdf, (9/32012) Bu açıdan idarenin her sözleşmesini idari sözleşme kategorisine dahil etme imkanı yoktur. Literatürde idarenin yaptığı sözleşmeler idarenin özel hukuk sözleşmeleri ve idari sözleşmeler biçiminde tasnif edilmektedir. Sözleşmelerin bu şekilde kategorize edilmesinde kanuni ve içtihadî ölçütlerden dikkate alınmaktadır. Kanuni ölçüt uyarınca, bir sözleşme kanun tarafından idari sözleşme olarak nitelendirilmişse ya da sözleşmenin tabi olduğu hukuk rejimi kamu hukuku olarak belirlenmişse veya sözleşmeden doğan uyuşmazlıkların idari yargıda çözüme bağlanacağı hususunda bir hüküm tesis edilmişse bu sözleşmenin idari bir sözleşme olduğu sonucuna varılır. Bir sözleşmenin idari sözleşme olduğuna ilişkin kanun tarafından bir düzenleme yapılmamışsa sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilip edilmemesi yargı içtihatlarına göre belirlenmektedir. Yargı makamlarının yerleşik içtihatlarında bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için belirlenen ölçütler şöyle sıralanabilir:

İdarenin sözleşmenin taraflarından birisi olması,

Sözleşmenin konusunu bir kamu hizmetinin yürütülmesinin oluşturması,

İdareye sözleşmede bazı ayrıcalıklar ve üstün yetkiler tanınmış olması. (Gözler, *İdare Hukukuna Giriş*, s. 181-183). (Bu şartların bir arada bulunması gerektiğine ilişkin yüksek mahkeme kararları için bkz. Anayasa Mahkemesinin 28/6/1995 tarih ve E. 1994/71, K. 1995/23 sayılı kararı. Danıştay 12. Dairesinin 2/11/1978 tarih ve E. 1974/01958, K. 1974/02141 sayılı kararı; Uyuşmazlık Mahkemesinin 4/5/2009 tarih ve E. 2008/104, K. 2009/103 sayılı kararı.)

Bu çerçevede, yukarıdaki koşulları sağlayan idari sözleşmelerden doğan alacakları 6183 sayılı Kanun kapsamı dışında kalan akitten doğan alacaklardan farklı değerlendirmek gerekir. Çünkü idari sözleşmelerin en önemli özelliklerinden birisi, bu sözleşmelerden idare lehine doğacak alacakların icrai idari işlemlerle ve ressen hareket etme yetkisine dayanılarak idari usullere göre tahsil edilebilmeleridir. (Onar, a.g.e, s. 1650)

⁷⁵ 6098 sayılı Kanun'un 49. maddesinde "kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür" denilerek haksız fiil borcun kaynakları arasında sayılmıştır.

zenginleşmeden)⁷⁶ doğmamış olmaları da gerekir. Nitekim İcra İflas Kanunu'nun 47. maddesinde de; para cezasıyla diğer kamu hukuku borçlarının takibi hakkındaki kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında İcra İflas Kanunu hükümlerinin geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

Hangi alacakların kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacaklar olduğu hususu çoğu zaman yargı içtihatlarıyla açıklığa kavuşturulan bir konudur. Danıştay kararları çerçevesinde, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklara 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca alınan, yol harcamalarına, kanalizasyon harcamalarına ve su tesisleri harcamalarına katılma payları örnek gösterilebilir.⁷⁷ Su bedelleri, imha giderleri ve madenlerde devlet hakkı da bu tür alacaklara örnek olarak verilmektedir.⁷⁸

D. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetleri uygulamasından kaynaklanan alacakların cebri tahsili esnasında başvuru zor kullanma, ilan, taşıma, muhafaza, haciz, satış vd. giderlerin oluşturduğu takip giderleri de 6183 sayılı Kanun kapsamında kalmaktadırlar.⁷⁹

E. Özel Kanunlarda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a Göre Tahsili Belirtilen Alacaklar

6183 sayılı Kanun kapsamına girmemekle birlikte özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil olunacağı belirtilen alacaklar da kamu alacağı gibi takip ve tahsil olunurlar. Bu gibi alacakların kamu alacağı olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği tartışmalıdır. 6183 sayılı Kanun metninde bu alacakların da kamu alacağı olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin bir ifadeye rastlanılamamıştır.

Esasen kamu alacağının ne anlama geldiği 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddede yer alan tanıma göre kamu alacağı, Kanun'un 1. ve 2. maddeleri kapsamına giren alacakları ifade eder. Ancak Kanun'un 1. ve 2. maddelerinde özel kanunlarda 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılması halinde bu alacakların da kamu alacağı sayılması gerektiğine ilişkin herhangi bir ibare yoktur. Dolayısıyla kanaatimiz özel kanunlarda 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılan hallerde atıf yapan kanunda yer alan alacakların otomatikman kamu alacağı olarak nitelendirilemeyeceği ancak bu alacakların kamu alacaklarının takip ve tahsil usulüne

⁷⁶ 6098 sayılı Kanun'un 77. maddesinde "haklı bir sebep olmaksızın, bir başkasının malvarlığından veya emeğinden zenginleşen, bu zenginleşmeyi geri vermekle yükümlüdür" denilerek haksız iktisap (sebepsiz zenginleşme) da borcun kaynakları arasında sayılmıştır.

⁷⁷ Danıştay 9. Dairesinin 27/4/2006 tarih ve E. 2005/1656, K 2006/1622 sayılı Kararı.

⁷⁸ Gerçek, a.g.m, s. 72.

⁷⁹ Çelik, a.g.e, s. 11.

göre tahsil edilmesi gerekeceği yönündedir. Yani bu suretle söz konusu alacaklara kamu alacağı vasfı kazandırılmamakta ancak bu alacakların 6183 sayılı Kanun'da öngörülen usuller çerçevesinde takip ve tahsiline olanak sağlanmaktadır.⁸⁰ Ancak 6183 sayılı Kanun'a atıf yapan kanun kapsamındaki alacaklar açıkça kamu alacağı olarak nitelendirilmişse bu alacakları da kamu alacağı olarak kabul etmek gerekir.⁸¹ Hukuk düzenimizde normlar hiyerarşisi bakımından kanunlar arasında bir hiyerarşi yoktur. 6183 sayılı Kanun'un kamu alacağı olarak nitelendirmediği bir alacağı daha sonra çıkan bir başka kanun ya da daha önceki tarihli bir özel kanun kamu alacağı olarak nitelendirmişse o alacak kamu alacağıdır. Buradaki değerlendirmelerde konuyu özel-genel ve sonraki-önceki kanun ayrımı çerçevesinde ele almak gerekir.

Alacakların 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil olunacağına dair atıf yaptığını tespit edebildiğimiz bazı kanuni düzenlemeler şunlardır:

- 1593 sayılı *Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ek madde 2*,⁸²
- 261 sayılı *İhracatı Geliştirmek Amacı ile Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun madde 1*,
- 2886 Sayılı *Devlet İhale Kanunu madde 75*,
- 5510 Sayılı *Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu madde 88*,
- 2918 Sayılı *Karayolları Trafik Kanunu madde 35 ve 115*,
- 5326 Sayılı *Kabahatler Kanunu madde 17*,⁸³

⁸⁰ Aynı yönde bkz. Budak, Benk, a.g.m, s. 68, Turgut Candan, "Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 39, Mart 1996, s. 19; Barış Bahçeci, "TMSF'nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 101, Temmuz-Ağustos 2012, s. 228; Serkan Açar, *Vergilendirmede Tahsil Aşamasının Hukuki Niteliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2005, s.9.

⁸¹ Örneğin 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesinde yapılan atıf şu şekildedir: "Kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup..."

⁸² Kanunlarda öngörülen yükümlülüklerin ihlali sebebiyle uygulanan adli ve idari para cezalarının tahsili 6183 sayılı Kanun kapsamı içinde kaldığından; 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ek Madde 2'de "...Bu süre içinde de ödenmeyen cezalar üç kat olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre sağlık ocakları veya Hükümet tabipliklerinde tahsil olunur" şeklindeki hüküm hiç olmasaydı dahi bu para cezalarının tahsili 6183 sayılı Kanun'a tabi olacaktı. Dolayısıyla bu şekildeki bir hükme yer verilmesi gereksiz olmuştur.

⁸³ Bir önceki dipnotta yapılan açıklamalar Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan "Genel Bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarına ilişkin kesinleşen kararlar, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerine gönderilir" şeklindeki düzenleme bakımından da geçerlidir. Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesine göre idari yaptırımların türlerini idari para cezası ve idari tedbirler oluşturur. İdari para cezalarının tahsili 6183 sayılı Kanun kapsamında kaldığından, Kanun'un 17. maddesindeki mezkur hükme hiç verilmemiş olsaydı dahi Kabahatler Kanunu kapsamındaki idari para cezalarının tahsili 6183 sayılı Kanun'a tabi olacaktı.

- 1473 Sayılı Türk Hava Kuvvetlerinin Güçlendirilmesi ve Milli Hava Sanayiiimizin Kurulması Amacıyla Katılma Payı İhdas ve Milli Piyango Hasılatının Bu Gayeye Sarfı Hakkında Kanun madde 4,
- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ek madde 4,⁸⁴
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu madde 35,
- 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun madde 15⁸⁵,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu madde 101, 108, 116, 132,
- 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu madde 9,
- 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu madde 35, 37,
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu madde 53.

F. Çeşitli Kanunlarda (Mülga) Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Alacaklar

Her ne kadar 6183 sayılı Kanun'un 116. maddesinde Tahsili Emval Kanunu'nun yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiş ise de; aynı Kanun'un 2. maddesinde "muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur" demek suretiyle mülga Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapılmıştır. Aslında 6183 sayılı Kanun Tahsili Emval Kanunu'nu yürürlükten kaldırarak onun yerini almış olmakla beraber diğer kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na yapılan atıfların kendisine yapılmış sayılacağını belirtmek yerine Tahsili Emval Kanunu hükümlerine göre tahsil edileceği belirtilen alacakların 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceğini belirtmekle yetinmiştir. Bu çerçevede mülga Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapılan kanunlarda yer alan alacakları otomatik olarak 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olarak nitelendirebilme imkanı yoktur. Ancak söz konusu alacakların takip ve tahsili 6183 sayılı Kanun'a tabi olacaktır.

Çeşitli kanunlarda (mülga) Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapan ve halen yürürlükte olan düzenlemelerden tespit edebildiklerimiz şunlardır:⁸⁶

⁸⁴ 82 nolu dipnotta yapılan açıklamalar, 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ek madde 4'te yer alan "...Bu Kanuna göre gerçek ve tüzelkişiler hakkında hükmolunacak para cezalarıyla 1 inci maddeye göre alınan kararlar uyarınca tahsili gereken alacaklar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır" şeklindeki düzenleme bakımından da geçerlidir.

⁸⁵ 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun madde 15'te "... Ödenmeyen dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gümrük idarelerince kovuşturulur..." şeklindeki hükme hiç yer verilmemiş olsaydı dahi vergiler asli kamu alacakları arasında yer aldığından bu vergilerin tahsili 6183 sayılı Kanun'a tabi olacaktı. Dolayısıyla bu hükme yer verilmesi de gereksiz olmuştur.

⁸⁶ Tespit edilebilen kanuni düzenlemelerin tamamı 6183 sayılı Kanun'dan önce yürürlüğe girmiş kanunlardır. Her ne kadar 6183 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden sonra Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapan bir kanuni düzenlemeye rastlanılmamışsa da, bu gibi bir durumun gerçekleşmesi halinde söz konusu alacakların takip ve tahsili 6183 sayılı Kanun'da yer alan hükümlere tabi olacaktır.

- 442 Sayılı Köy Kanunu madde 45,
- 831 Sayılı Sular Hakkında Kanun ek madde 9,
- 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu madde 86,
- 2644 sayılı Tapu Kanunu Madde 19,
- 2903 sayılı Pamuk Islahı Kanunu Madde 7,
- 3780 sayılı Milli Korunma Kanunu Madde 27/3, Madde 29/4,
- 4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun madde 15,
- 4109 Sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun madde 7,
- 4541 Sayılı Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun madde 3.

SONUÇ

Ülkemizde, kamu hizmetlerinin finansmanını, istikrar ve sürekliliğini sağlamak amacıyla, kamu alacaklarının takip ve tahsil usulü 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'da kamu alacağı kavramının ne anlama geldiği açıklanmıştır. Bu çerçevede 6183 sayılı Kanun kapsamında bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için gereken en temel özellik bu alacağın alacaklısının Devlet, il özel idaresi ve belediye tüzel kişileri olmasıdır. Ancak bu kamu tüzel kişilerinin her türlü alacakları değil sadece 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde tanımlanmış olan alacakları bu vasa sahiptir. Bu açıdan bir alacağın alacaklısının Devlet, il özel idaresi ve belediye tüzel kişileri olması o alacağa kendiliğinden kamu alacağı vasfı kazandırmaz. Söz konusu tüzel kişilerin kamu hukukuna göre takip ve tahsil olunabilecek alacakları yanında özel hukuk hükümlerine tabi alacakları da bulunmaktadır.

Öte yandan, özel kanunlarında alacakları açıkça kamu alacağı olarak nitelendirilmemiş olan diğer kamu tüzel kişilerinin alacaklarının kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi imkanı yoktur. Bu alacakların takip ve tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasının öngörülmüş olması söz konusu alacaklara kendiliğinden kamu alacağı vasfı kazandırmaz. Ancak özel kanun söz konusu alacağı kamu alacağı olarak nitelendirmişse bu alacağı da kamu alacağı olarak kabul etmek gerekir. Bu çerçevede 6183 sayılı Kanun'da düzenlenenler dışında kalan alacakların hiçbir koşulda kamu alacağı olarak nitelendirilemeyeceğine ilişkin daraltıcı yorumlarda ve takip ve tahsili 6183 sayılı Kanun'a tabi tutulmuş olan her türlü alacağın kamu alacağı olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin genişletici yorumlarda isabet yoktur. Özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla kamu alacakları, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait;

Vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları gibi asli alacaklar, gecikme zammı, gecikme faizi, faiz, zam, pişmanlık zammı gibi asli alacaklar üzerinden

hesaplanan fer'i alacaklar, akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacaklar, bu amme alacaklarının takip masraflarından kaynaklanan alacaklardan oluşur.

Çeşitli kanunlarda (mülga) Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar ile 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edileceği belirtilen alacakların kamu alacağı niteliğine sahip olup olmadığı alacakların takip ve tahsili noktasında (mülga) Tahsili Emval Kanunu'na ve 6183 sayılı Kanun'a atıf yapan kanuni düzenlemelere bakılarak değerlendirilmelidir. Öte yandan bu kanunlara atıf yapan kanunlarda öngörülen alacakların takip ve tahsilinin her halükarda 6183 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelere tabi olacağı noktasında tereddüt yoktur. Yani bu alacaklar da kamu alacakları gibi imtiyazlı alacaklar olarak değerlendirilip ona göre muameleye tabi tutulurlar.

Özel kanunlarda bazı alacaklar açıkça kamu alacağı olarak nitelendirilmişse söz konusu alacakları kamu alacağı olarak kabul etmek gerekir. 6183 sayılı Kanun'da belirtilen kriterleri taşımayan alacakların hiçbir koşulda kamu alacağı olarak nitelendirilemeyeceğini iddia etmek olanaklı değildir. Çünkü ülkemizde kanunların kendi arasında bir hiyerarşi yoktur. Kanunlar arasında değerlendirmeler yapılırken özellik- genellik ve öncelik-sonralık ilişkisine bakılmalıdır. 6183 sayılı Kanun dışındaki başka bir kanun bir alacağı kamu alacağı olarak nitelendirmişse artık o alacak da kamu alacağı olarak kabul edilmelidir.

İdari sözleşmelerden doğan alacaklar bir tarafa bırakılırsa sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar kamu alacağı kavramının kapsamı dışında kalırlar. İdari sözleşmelerde taraflardan birinin idare olması yanında bu sözleşmelerin konusunun bir kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olması ve idareye özel hukuk hükümlerini aşan birtakım yetkilerin tanınmış olması bu sözleşmelerden doğan alacakların da kamu alacakları kapsamında değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

♦♦♦♦

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan; Vergilendirmede Tahsil Aşamasının Hukuki Niteliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, 11.baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006.

Akyazan, Ahmet Emrah; "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 80, 2009.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, (8/9/2013)

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle İlgili Meclis Görüşme Tutanağı, TBMM Tutanak Dergisi, C. 24/1, Birleşim 107-115, Dönem 9, Toplantı 3, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c024/tbmm09024112.pdf>, (31/8/2013)

Anayasa Mahkemesinin 26/10/1965 tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 18/2/1985 tarih ve E. 1984/9 ve K. 1985/4 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 17/12/1968 tarih ve E. 1968/12 ve K. 1968/65 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 24/10/1974 tarih ve E. 1974/31 ve K. 1974/43 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 26/3/1974 tarih ve E.1973/32, K.1974/11 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 31/3/1987 tarih ve E. 1986/20 ve K. 1987/9 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 19/4/1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 14/2/1991 tarih ve E. 1990/18 ve K. 1991/4sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 28/6/1995 tarih ve E. 1994/71, K. 1995/23 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 28/9/1995 tarih ve E.1995/24, K.1995/52 sayılı kararı.

212 Anayasa Mahkemesinin 14/5/1997 tarih ve E. 1996/75 ve K. 1997/50 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 16/9/1998 tarih ve E. 1997/62 ve K. 1998/52 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesinin 7/4/2004 tarih ve E. 2003/11 ve K. 2004/49 sayılı kararı.

Bahçeci, Barış; “TMSF’nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 101, Temmuz-Ağustos 2012.

Başaran, Funda; “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 118, Temmuz, 1998, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2970>, (6/6/2012)

Budak, Tamer, Benk, Serkan; “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, Volume 2, Number 2, 2011.

Candan, Turgut; “Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 39, Mart 1996.

Çelik, Binnur; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ankara: İmaj Yayınevi, 2000.

Danıştay 9. Dairesinin 27/4/2006 tarih ve E. 2005/1656, K 2006/1622 sayılı kararı.

Danıştay 12. Dairesinin 2/11/1978 tarih ve E. 1974/01958, K. 1974/02141 sayılı kararı.

Gerçek, Adnan; “Tahsilat Kavramı, Kapsamı ve Hukuki Niteliği”, **Bilanço Dergisi**, Sayı 126, Mayıs 2010.

Edizdoğan, Nihat; Kamu Maliyesi 2, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 066.

Gerçek, Adnan; Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa: Ekin Yayınevi, 2003.

Gözler, Kemal; İdare Hukuku, Cilt I, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2009.

Gözler, Kemal; İdare Hukukuna Giriş, 4. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2006.

Kaplan, Recep; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında “Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı”nın “Vergi, Resim, Harç Benzeri Mali Yükümlülük” Niteliğinin Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 236, Ağustos 2012, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=236>, (9/8/2013)

Karadağ, Neslihan Coşkun; “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, **Maliye Dergisi**, Sayı 162, Ocak -Haziran 2012.

Karakoç, Yusuf; vd., Genel Vergi Hukuku, ed. Recai Dönmez, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2012.

Kumrulu, Ahmet; “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, 1981.

Nadaroğlu, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1998.

Odyakmaz, Zehra; Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı 1-2, Haziran-Aralık 1998, http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/2_12.pdf, (9/32012)

Oktar, S. Ateş; “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı 37, 1997.

Onar, Sıddık; Sami İdare Hukukunun Umumi Esasları, III. Cilt, 3. baskı, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966.

Öncel, Muallâ, Çağan, Nami, Kumrulu, Ahmet; Vergi Hukuku (Cilt: 1 Genel Kısım), 2. Bası, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985.

Özer, İlhan; “Devlet Alacaklarının Tahsili”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı 12, 1966.

Özer, İlhan; Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması, Ankara: Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını No:187, 1979.

Şenyüz, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, 6. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.

Taşdelen, Aziz; “Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 53, Sayı 2, 2004.

Taşdelen, Aziz; “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 59, Sayı 4, 2010.

Tombaloğlu, Mustafa Lütfi; Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

Tuncer, Selahattin; “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan, 38. Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul: İ.Ü. Yayını No: 4099, 1998.