

EMLAK VERGİSİ ÖZELİNDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Taha Emre ÇİFTÇİ**
Prof. Dr. İbrahim ORGAN***

EVALUATION OF TAX SAFETY PRECAUTIONS IN PROPERTY TAX SPECIAL

Makaleye Atıf

Klasik Usul: Çiftçi, Taha Emre / Organ, İbrahim: Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 27, S. 1, 2019, s. 79-105.

APA: ÇİFTÇİ, T. / ORGAN, İ. (2019). Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 27 (1), 79-105.
DOI:10.15337/suhfd.545160.

** **Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih:** 21.02.2019

Kabul Edildiği Tarih: 28.02.2019

DOI Numarası: <https://dx.doi.org/10.15337/suhfd.545160>

** Necmettin Erbakan Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi

E-mail Adresi: tciftci@erbakan.edu.tr

ORCID ID: [0000-0002-6548-9017](https://orcid.org/0000-0002-6548-9017)

*** Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

E-mail Adresi: iorgan@pau.edu.tr

ORCID ID: [0000-0003-4986-0805](https://orcid.org/0000-0003-4986-0805)

ÖZ

Vergilemenin öncelikli amacı kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır. Vergilemenin kamu harcamalarında finans olma özelliği, mali amacı ortaya çıkarmıştır. Vergilemenin mali amacına ek olarak sosyal devlet anlayışı ile birlikte ortaya çıkan sosyal ve ekonomik amaç vergilemeye farklı görevler yüklenmesine neden olmuştur. Vergilemenin bu görevleri yerine getirebilmesi için vergi alacağının korunması büyük önem taşımaktadır. Vergi alacağının korunması kapsamında yasa koyucu tarafından oluşturulan vergi güvenlik önlemleri gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unda düzenlenmiştir. Ayrıca Türk vergi sistemi içinde yer alan vergi türlerine ilişkin olarak kendi kanunlarında özel vergi güvenlik önlemleri için hükümler mevcuttur.

Türkiye'de emlak vergisi yerel idarelerin gelirleri içinde yer alan bir servet vergisi türüdür. Emlak vergisi gelirleri yerel hizmetlerin karşılanması amacıyla gayrimenkullerin vergi değeri üzerinden tahsil edilir. Emlak vergisi alacaklarını korumaya yönelik olarak Emlak Vergisi Kanunu'nda özel güvenlik önlemleri düzenlenmiştir. Bu çalışma, emlak vergisi özelinde düzenlenen vergi güvenlik önlemlerine ilişkin hükümleri incelemektedir.

ANAHTAR KELİMELEER: Vergi Alacağı, Vergi Güvenlik Önlemleri, Genel Vergi Güvenlik Önlemleri, Özel Vergi Güvenlik Önlemleri, Emlak Vergisi.

ABSTRACT

The primary objective of taxation is to finance public services. The financial aspect of taxation in public expenditures has revealed the financial purpose. In addition to the financial purpose of the taxation, the social and economic purpose that emerged with the understanding of the social state caused different duties to taxation. In order for taxation to fulfill these duties, it is of utmost importance to maintain the tax receivable. The tax security measures established by the legislator within the scope of the protection of the tax receivable are regulated in the Tax Procedure Law and the Law on the Collection Procedures of Public Receivables. In addition, there are provisions for special tax security measures in their laws regarding tax types within the Turkish tax system.

Real estate tax in Turkey is a kind of wealth tax included in the income of local governments. Real estate tax income is collected on the tax value of real estates in order to meet local services. In order to protect the real estate

tax receivables, private tax security measures were regulated in the Real Estate Tax Law. This study examines the provisions on tax security measures in the form of real estate tax.

KEYWORDS: *Tax Claim, Tax Safety Measures, General Tax Safety Measures, Private Tax Security Measures, Real Estate tax.*

1. GİRİŞ

Devletlerin kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli kaynak konumunda vergi gelirleri yer almaktadır. Devletler tam kamusal mal niteliğindeki zorunlu ihtiyaçları genellikle vergi gelirleri ile karşılamaktadır. Ayrıca, devletler vergileme yoluyla ekonomik ve sosyal amaçlarını da gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Devletlerin vergi alacaklarının tahsilatında ortaya çıkabilecek aksamalar, kamu gelirlerinin azalması ile birlikte mali, ekonomik ve sosyal amaçların karşılanmasında sorunlara yol açabilmektedir.

Devletin vergi alacağının doğumu ile birlikte vergilendirme ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme ilişkisi bir süreç içerisinde vergi alacağının doğumundan tahsilatına kadar devam etmektedir. Vergilendirme sürecine ilişkin olarak yasa koyucu, karşılıklı olarak vergi ilişkisi taraflarına kanunlarla bazı yükümlülükler düzenlemiştir. Bu yükümlülüklerden biri de vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak, vergi borcunun kanunun öngördüğü usul ve sürede mükellef tarafından ödenmesine ilişkindir. Ancak, vergi yükümlülükleri borçlarını çoğu zaman kanunda belirtilen usullere ve sürelerle uyarak doğru ve eksiksiz bir şekilde ödememektedirler. Bu durumda kamu alacaklısı kamu gücüne ve kendiliğinden harekete geçme yetkisi özelliği dolayısıyla alacağını tahsil etmeye çalışmaktadır¹. Diğer bir deyişle, kanunun öngördüğü şekilde hareket etmeyen mükellefe, yine yasa koyucu tarafından oluşturulan güvenlik önlemleri uygulanmaktadır². Yasa koyucunun amacı, devletin vergi alacağını güvence altına almak için tedbirler uygulayarak, vergi alacağının en kısa sürede ve kolay bir şekilde devletin kasasına girmesini sağlamaktır. Buna yönelik olarak ortaya çıkarılan vergi alacağını güvence altına

¹ Karakoç, Yusuf, "Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku", Vergi Sorunları Dergisi, S. 153, Haziran 2001, s. 116;121.

² Karadağ, C., Neslihan, "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", Maliye Dergisi, S. 162, Ocak-Haziran 2012, s. 239.

alan genel ve özel vergi güvenlik önlemleri, çalışma konusu açısından önem arz etmektedir.

Genel vergi güvenlik önlemleri tüm vergi sistemini ilgilendiren ve mükelleflerin doğru ve eksiksiz bir şekilde yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayan düzenlemelerdir³. Özel güvenlik önlemleri ise, Türk vergi sistemi içinde bulunan vergi türleri içinde yer alan düzenlemelerdir. Çalışmada özel güvenlik önlemleri kapsamında emlak vergisi özelinde yer alan düzenlemeler ele alınacaktır.

Emlak vergisi, Türkiye sınırları içinde bulunan gayrimenkuller üzerinden alınan bir servet vergisidir. Ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen gayrimenkuller, vergi değerleri üzerinden emlak vergisine tabi tutulmaktadır. Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsili belediyeler tarafından yapılmaktadır. Emlak vergisinde vergi güvenlik önlemleri kapsamında yasa koyucu tarafından Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş kurallar bulunmaktadır. Ayrıca, genel vergi güvenlik önlemlerini içeren Vergi Usul Kanunu ve AATUHK hükümlerinin emlak vergisi için de kullanılabileceğine yönelik Emlak Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilmiş hüküm bulunmaktadır.

Çalışmada ilk olarak vergi alacağı kavramı ve vergi alacağının önemi üzerinde durulacaktır. Emlak vergisi gelirleri yerel idare gelirleri arasında yer aldığı için yerel idarelerde vergi alacağı kavramına da değinilecektir. Ayrıca, yasa koyucu tarafından ortaya çıkarılmış olan vergi güvenlik önlemleri açıklanacaktır. Son olarak çalışmada, emlak vergisi özelinde vergi güvenlik önlemlerine yer verilecektir.

2. VERGİ ALACAĞI KAVRAMI

Ekonomi, iki temel yapı taşı olan özel ve kamu ekonomisini içinde barındırmaktadır. Ekonomide özel malların üretimi için finansmanı genellikle fiyatlandırma yoluyla sağlanmaktayken, kamu ekonomisinde üretilen kamusal ve yarı kamusal malların üretiminde finansman genellikle vergileme yoluyla karşılanmaktadır⁴. Devlet vergileme yoluyla hizmet üretiminin finansmanı için vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kamu gücüne dayalı olarak

³ Şanver, Cahit/Oktar, S., Ateş, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Y. 1, C. 1, S. 3, 2013, s. 4.

⁴ Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010, s. 1.

tek taraflı irade ile salınmalarını, gerektiğinde zorla alınmalarını ve bir yasa ile konulmalarını sağlamalıdır⁵. Bu şekilde kamu hukukundan doğan kamu gelirleri tahakkuk aşamasından sonra tahsil aşamasına gelerek kamu alacağı niteliği kazanmaktadır⁶.

Devletin vergi ve benzeri mali yükümlülükler koyma yetkisi, sınırları içindeki egemenliğine dayalı olarak ortaya çıkan hukuki ve fiili gücünden kaynaklanmaktadır. Devlet kamu hizmetlerinin görülebilmesi amacıyla ihtiyaç duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır⁷. Türkiye’de vergilendirme yetkisi Anayasa’dan alınan yetki ile kanunlar yoluyla gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de Anayasa 73. madde 3. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasalar tarafından konulur, değiştirilir ve kaldırılır hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, vergi alacağının yalnızca kanun koyucunun belirlediği vergisel olaylara ilişkin alınabileceğini belirtmektedir. Vergi kanunlarında bulunmayan herhangi bir vergisel olay için devletin vergi alacağı ortaya çıkamaz. Bununla birlikte sadece vergi kanunlarında bulunan vergisel olay, vergi alacağının doğumu için de yeterli değildir. Vergi kanunlarında yer alan vergi alacağına ilişkin hükme ek olarak bütçe kanununun da bu vergi alacağının toplanmasına izin vermesi gereklidir. Buradan sonuçla vergi alacağının ortaya çıkabilmesi için, vergi kanunlarındaki bir vergisel olayın bulunması, bu vergisel olayı gerçekleştiren mükellefin varlığı ve bu vergi alacağının bütçe kanunlarında yer alması gerekmektedir.

Devletin bütçesinde yer alan gelir kalemleri yalnızca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden ibaret değildir. Devletin 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamı dışında kalan ve akitten doğan “borçlanma” gibi sürekliliği olmayan olağanüstü gelirleri de vardır. Ayrıca devletin özel hukuk tüzel kişisi gibi bazı malvarlığı hakları ve bu haklardan elde ettiği gelirleri de bulunmaktadır. Devletin bu şekilde elde

⁵ Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, Ekim 2001, s. 15; Anayasa Mahkemesinin E. 1990/18, K. 1991/4 Sayılı Kararı, RG., 8.5.1991/20865.

⁶ Şener, Hasan, “6183 sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, Maliye Dergisi, S. 70, Temmuz- Ağustos 1984, s. 11-12; Gerçek, Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, Bursa, Ağustos-2015, s. 2.

⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 33.

edebileceği kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemler neticesinde elde ettiği kamu gelirleridir⁸.

Devletin elde edebileceği kamu alacaklarından en önemli gelir kaynağı olarak vergilerin öneminin üzerinde durmak gerekmektedir. Vergi alınması devlet için Anayasal bir yetki ise, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişiler için de vergi borcunun ödenmesi Anayasal bir yükümlülüktür. Buradan sonuçla vergi alacağı kavramı açıklanacak olunursa, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak kamu harcamaları karşılamak üzere bireylerden zorunlu ve karşılıksız olarak aldığı para şeklinde açıklanabilmektedir⁹.

3. VERGİ ALACAĞININ ÖNEMİ

1929 Dünya Ekonomik Buhranı ile birlikte ortaya çıkan Keynesyen görüş, sosyal devlet anlayışının kapsamında devletlerin gelir ihtiyacının artmasına neden olmuştur. Bu gelişme ile devletler mali amacın yanı sıra ekonomik ve sosyal amacı gerçekleştirmeye yönelik hizmetler sunmaya başlamışlardır. Devletlerin gerçekleştirilen bu hizmetler çerçevesinde görevleri de artmış ve bunun neticesinde gelir ihtiyaçları ortaya çıkmıştır. Yetersiz kamu gelirleri neticesinde bütçe giderlerini karşılayamayan devletlerin borçlanmaya başvurması, ekonomik anlamda sorunların yaşanmasına neden olabilmektedir¹⁰. Bu nedenle devletlerin kamu alacağı; mali, sosyal ve ekonomik anlamda birçok etkileri olan bir maliye politikası aracıdır.

Devletlerin birçok gelir kaynakları bulunmaktadır. Ancak, devletlerin vergi alacağı, kamu alacakları için en önemli paya sahip olan gelir kaynağıdır¹¹. İlk şekli ile hediye gibi uygulanan ancak zaman içinde zorunlu ödeme aracına dönüşen vergilerin uygulanmasında da gelişmeler olmuştur. Kamu gelirlerinin %75-%90'ını oluşturan devletlerin vergi alacakları, zorunlu bir ödeme aracı olmaları, karşılıksız olarak, gerçek veya tüzel kişilerden para şeklinde alınmaları dolayısıyla diğer kamu alacaklarından ayrılırlar¹².

⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 159.

⁹ Mutluer, M., Kamil/Öner, Erdoğan, Mahalli İdareler Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Aralık-2009, s. 9.

¹⁰ Mutluer/Öner, s. 287.

¹¹ Gerçek, s. 3; Karadağ, s. 245.

¹² Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara-2007, s. 101.

Devletin vergi alacağına ortaya çıkması ile birlikte vergilendirme ilişkisi de başlamaktadır. Vergilendirme ilişkisinde genellikle iki taraftan söz edilmektedir. Bir tarafta vergi alacağını ödemekle yükümlü olan kişiler yer almaktadır. Bu kişiler kamu borçlusu olarak nitelendirilmekle birlikte vergi yükümlüleri tahsil işlemlerinin muhatabıdır. Diğer tarafta ise kamu alacaklı olan devlet yer almaktadır. Kamu alacaklısı, vergi alacağını yetkili organları ile tahsil işlemini yürütmektedir. Kamu alacaklısının vergi alacağını tahsil işleminde yetkili organı vergi daireleridir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5. maddesi kamu alacağına tahsilatını, alacaklı kamu idaresinin yerel tahsil dairesince yapılacağını belirtmektedir. Bu madde hükmüne göre, yetkili vergi dairesi de alacaklı kamu idaresini yerel dairesi olmaktadır. Aynı kanunun 3. maddesi gereğince, il özel idareleri ve belediyelerin tahsil daireleri de bunların yetkili organlarını oluşturmaktadır¹³.

Vergilendirme ilişkisi bir süreç içinde vergi alacağına tahsilatına kadar devam etmektedir. Vergilendirme süreci içinde vergiyi doğuran olay ile başlayan ve tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamalarında vergi kanunları tarafından hem idareye hem de mükellefe yönelik hak ve yükümlülükler belirlenmiştir. Vergi kanunun öngördüğü usul ve sürede mükellef tarafından ödenmektedir. Ancak, vergi borçluları borçlarını çoğu zaman kanunda belirtilen usullere ve sürelerle uyarak doğru ve eksiksiz bir şekilde ödememektedirler. Bu durumda kamu alacaklısı kamu gücüne ve kendiliğinden harekete geçme yetkisi özelliği dolayısıyla alacağını tahsil etmeye çalışmaktadır¹⁴. Diğer bir deyişle, kanunun öngördüğü şekilde hareket etmeyen mükellefe, yine yasa koyucu tarafından oluşturulan güvenlik önlemleri uygulanmaktadır¹⁵. Burada amaç devletin vergi alacağını güvence altına alınması gerektiren tedbirler uygulanarak, vergi alacağına en kısa sürede ve kolay bir şekilde devletin kasasına girmesini sağlamaktır. Buna yönelik olarak ortaya çıkarılan vergi alacağını güvence altına alan genel ve özel vergi güvenlik önlemleri çalışma konusu açısından önem arz etmektedir.

4. YEREL İDARELERDE VERGİ ALACĞININ ÖNEMİ

Devletlerin tam ve yarı kamusal mal ve hizmetlerinin üretimi ve sunumu yalnızca merkezi idare tarafından karşılanması rasyonel bir davranış olarak

¹³ Öncel/Kumrulu/Çağın, s. 161-162.

¹⁴ Karakoç, s. 116;121.

¹⁵ Karadağ, s. 239.

görülmemekle birlikte, ayrıca hukuki, siyasal ve ekonomik açıdan birtakım gereklere ve gerçeklere aykırı düşmektedir¹⁶. Devlet açısından hizmetlerin vatandaşlara en etkin ve verimli bir şekilde sunulabilecek kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Bunun için de yerel nitelikteki ihtiyaçların tespiti ve yürütülmesinde basitlik, ucuzluk, çabukluk gibi nedenlerden dolayı hizmetlerin yerel idareler tarafından yerine getirilmesi rasyonel bir karar olacaktır¹⁷. Bu kapsamda yerel idarelere bazı hizmetlerin karşılanması için görevler verilmektedir. Yerel idareler tarafından karşılanacak olan hizmetlerin finansmanı için gelir ihtiyacı da bu şekilde ortaya çıkmaktadır. Yerel idareler gelir ihtiyaçlarını iki şekilde karşılayabilmektedirler. Bu kaynaklardan biri, merkezi idare tarafından yerel idarelere aktarılan kaynaklardır. Merkezi idare tarafından yerel idarelere kaynak aktarımında devletin bütçe gelirlerinin doğrudan etkisi vardır. Merkezi idare bütçe gelirlerinin düşük olması yerel idarelere aktarılabilecek gelirlerin de düşük olmasına neden olabilmektedir. Yerel idareler açısından bu tür kaynakların hizmet üretiminin sürekliliği açısından bir dezavantaj oluşturduğu görülebilmektedir. Yerel idarelerin diğer bir gelir kaynağı ise, yerel idarelerin bizzat kendileri tarafından ortaya çıkarılan kaynaklardır¹⁸. Yerel idarelerin ortaya çıkarabildikleri gelir kaynaklarından en önemlilerinden bir vergi gelirleridir. Yerel idarelerin vergi gelirleri, bazen devletlerin vergileme yetkilerinin devri yoluyla gerçekleştirilirken bazen de yerel idarelere vergilerin tarh ve tahsil yetkilerinin verilmesi ile ortaya çıkabilmektedir.

Devletin vergi alacağı, sübjektif ve objektif vergiler şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Sübjektif vergiler, karakteri itibarıyla şahsi vergiler olarak bilinmektedir. Şahsi vergiler, verginin mükellefine göre yapılandırılan vergilerdir. Bu tür vergilerde, mükellef üzerine odalaştırılmaya çalışılan bir vergi alacağı söz konusudur. Objektif vergiler ise, daha çok aynı nitelikteki vergilerdir. Aynı vergiler, odak noktası olarak verginin konusu üzerine yapılandırılmaya çalışılan vergilerdir. Diğer bir deyişle aynı vergilerde vergi alacağı, verginin üzerinden alındığı nesneye göre yapılandırılmaya çalışılır. Devletin vergi alacağına yapılan bu ayırımda sübjektif nitelikteki vergilerin

¹⁶ Nadaroğlu, Halil, Mahalli İdareler Felsefesi, Ekonomisi, Uygulaması, Sermet Matbaası, İstanbul-1978, s. 22.

¹⁷ Tortop, Nuri/Aykaç, Burhan/Yayman, Hüseyin/Özer, M., Akif, Mahalli İdareler, Nobel Yayın, 3. Basım, Şubat-2014, s. 113.

¹⁸ Mutluer/Öner, s. 36-37.

merkezi idare ve objektif nitelikteki vergilerinde yerel idare vergileri olarak kabul edilmesi doğru bir ifade olarak görülse de devletlerin siyasi yapılanmaları ve mali, siyasi, ekonomik amaçları nedeniyle günümüzde farklı uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Devletler sübjektif ve objektif vergi ayırımının niteliklerine bakılmaksızın bazı vergilerin merkezi idare tarafından tarh ve tahsilinin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Özellikle vergi hasılatının yüksek olduğu vergilerin tarh ve tahsilini, devletin zorunlu hizmetlerinin karşılanması amacıyla merkezi idare elinde tutmaktadır¹⁹. Ancak genel olarak bölgesel özellikleri ağır basan, verginin konusu yerel idare sınırları içinde kalan ve fayda ilkesini içinde barındıran vergiler yerel idare gelirleri arasında yer almaktadır²⁰.

Türkiye’de Anayasa’nın 127. maddesinde yerel idarelere ilişkin olarak, yerel idarelere görevleri ile orantılı gelir sağlanacağı hükmüne yer vermiştir. Yerel idare gelirin en önemli kaynağı, tarh ve tahsilinin kendilerine verilen vergi gelirlerinin olması gerekmektedir²¹. Ayrıca, sürekliliği olan ve kendi öz gelirlerini oluşturan vergi gelirleri, yerel idarelerin hizmet sunumu açısından oldukça önem arz etmektedir. Yerel idarelerin vergi alacağına doğru ve zamanında tahsili de hizmetlerin sağlanması açısından gerekli bir aşamadır. Bunun için yerel idarelerin vergi alacağına güvenlik önlemlerinin ilgili kanunlarda düzenlemesi gerekmektedir.

5. VERGİ ALACAĞINI GÜVENCE ALTINA ALAN ÖNLEMLER

Hukuk devleti ilkesinin bir yansıması olan kamu mali yükümlülüklerinin kanuniliği ilkesi, sadece kamu alacağına tarh, tebliği ve tahakkuka ilişkin kanun yoluyla yapılan düzenlemeler değil kamu alacağına tahsili ile de ilgili olan bir ilkedir. Bu ilke kapsamında, kamu alacaklarının doğumu ile başlayan, ödenmesi ile sona eren süreç içerisinde kamu alacaklısı ve borçlusuna kanun yoluyla hak ve ödevler yüklenmektedir. Dolayısıyla mali yükümlülüklerinin kanuniliği ilkesi, kamu alacağına miktar olarak belirlenmesinden tahsil edilmesine kadar tüm aşamalarda ortaya çıkan kanuna aykırı işlemlere karşı kişilere ve devletin kamu alacağına bir güvence oluşturmaktadır²².

¹⁹ Mutluer/Öner, s. 38-39.

²⁰ Çetinkaya, Özhan, Mahalli İdareler Maliyesi, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa-2011, s. 71.

²¹ Mutluer/Öner, s. 250.

²² Karakoç, s. 117.

Devletin vergi yetkisine bağlı olarak gerçekleştirilen vergilemenin temel amacı, optimal hasılatını sağlamaktır²³. Optimal hasılatı ulaşabilmek için yasa koyucunun gerekli olan şartları ve alt yapıyı sağlaması gerekmektedir. Mükelleflerin vergilendirme süreci içinde yasa koyucunun oluşturduğu ortam içinde vergi alacağının en kolay ve eksiksiz bir şekilde gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda vergi güvenliği kavramı tanımlanacak olunursa, vergi gelirlerinin yasalarında öngörülen optimal hasılaya yaklaştırılmasının sağlanması şeklinde açıklanabilmektedir. Vergilendirme kapasitesi sınırları içinde veya yasalar çerçevesinde öngörülen vergi hasılatının optimale yaklaştırılması vergi güvenlik önlemleri ile mümkündür²⁴. Buradan sonuçla vergi güvenliğini sağlayabilmek için vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaya, gerçek matrah beyanı sağlamaya ve vergi rekabetini bozucu davranışları ortadan kaldırmaya yönelik yasa koyucu tarafından kuralların oluşturulması gerekmektedir²⁵.

Vergi alacağını güvence altına alan önlemler içinde, genel vergi güvenlik önlemleri ve özel vergi güvenlik önlemleri yer almaktadır. Genel vergi güvenlik önlemleri tüm vergi sistemini ilgilendiren ve mükelleflerin doğru ve eksiksiz bir şekilde yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayan düzenlemelerdir²⁶. Ayrıca ödevlerini kanunlara uygun bir şekilde yerine getirmeyen mükellefler için de, devletin vergi alacağını en kolay ve kısa sürede tahsiline yönelik düzenlemeleri içinde barındıran kurallardır. Özel güvenlik önlemleri ise, Türk vergi sistemi içinde bulunan vergi türleri içinde yer alan düzenlemelerdir.

5.1. Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Devletin toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında en önemli finans kaynağı vergi alacağı olması nedeniyle, bu kamu alacağının tahsilinde özel alacaklara nazaran imtiyazlı kurallar yasa koyucu tarafından oluşturulmuştur. Özel alacaklarda kişinin sadece miktar bakımından kesinleşmiş alacakları için

²³ Şanver/Oktar, s. 2.

²⁴ Öncel, Yenal, "Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39. Seri, 2001, s. 39.

²⁵ Gümüş, Erhan/Bilge, Semih, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri ve Gereklilikleri" Vergi Sorunları Dergisi, 2006, S. 219; Yücel, Mehmet, Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2015, s. 132.

²⁶ Şanver/Oktar, s. 4.

koruma önlemleri alınmaktayken, vergi alacaklarında ise tahakkuk etmemiş olsa bile bu alacakları da içine alan daha geniş güvenlik tedbirleri alınmıştır²⁷. Bunun nedenini kamu hukuku ve özel hukuk ayırımına bağlayabilmek mümkündür. Kamu hukukunda kamu yararı gözetilirken, özel hukukta kamu düzeni çerçevesinde kişisel haklar ve çıkarlar daha önceliklidir. Kamu hukukunda, kamu yararı söz konusu olduğu için devlet ile kişiler arasında eşitlikten söz etmek mümkün değilken, özel hukukta tarafların eşitliği söz konusudur. Dolayısıyla, kamu hukukunda kişi ve devlet arasındaki ilişkilerde devletin üstünlüğü ilkesi benimsenmektedir²⁸.

Devletin kamu alacaklarının önemi dolayısıyla kişiler için mali yükümlülükler ortaya çıkarılmıştır. Mali yükümlülüklerin kanunla konulması gerektiği Anayasal bir zorunluluktur. Mali yükümlülüklerin kanunla konulması neticesinde bu mali yükümlülüklerin doğumundan tahsiline kadar tüm süreçler yine kanunlar tarafından düzenlenmektedir. Mali yükümlülüklerin tahsili aşaması diğer tarh, tebliğ ve tahakkuk aşaması kadar oldukça önem arz eden bir süreçtir. Ayrıca, kanun ile konulmuş olan mali yükümlülüklerin tahsili aşamasında gerçekleştirilen eylem ve işlemlerin de hukuka uygun olması gerekmektedir. Çünkü bu aşamada ortaya çıkabilecek keyfilik de hukuki devlet ilkesini zedeleyebilmekte ve bu sebepten kamu alacaklarının tahsilinin kanunlarla düzenlenmesi bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir. Yasa koyucu da kamu alacağının tahsil aşamasını Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlemesi için kurallar oluşturmuştur²⁹.

Devletin vergi alacağının ortadan kalkabilmesi, mükellef tarafından vergi borcunun ödenmesi yoluyla ya da mükellefin vergi borcunu ödememesi üzerine ortaya çıkan zorla tahsil yoluyla gerçekleştirilebilmektedir³⁰.

Cebren tahsil yöntemi, kamu alacaklısı tarafından kamu gücüne ve kendiliğinden harekete geçme yetkisine dayanarak ortaya çıkan bir müessesedir³¹. Çünkü kamu gücüne dayanarak konulan ve kamu hizmetlerinin finans kaynağını oluşturan vergi alacaklarının zamanında ödenmemesi

²⁷ Budak, Tamer/Benk, Serkan, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", Business and Economics Research Journal, V. 2, N. 2, 2011, s. 62.

²⁸ Karakoç, s. 125.

²⁹ Karakoç, s. 117.

³⁰ Ay, Hakan/Baran, Tülay, "Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme", Sosyo Ekonomi, January-June, 2014-1, s. 47-48.

³¹ Karakoç, s. 122.

durumunda devletin sunmak zorunda olduğu hizmetlerin zamanında ve gereği gibi gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi alacaklarının daha kısa sürede ve etkin bir şekilde tahsil edilmesi önem arz etmektedir³².

Cebren tahsil yönteminde, teminatın paraya çevrilmesi, kefil gösterilmişse vergi alacağının kefil yoluyla takip edilmesi, vergi alacağına yetecek miktarda menkul ve gayrimenkul malların haczedilip paraya çevrilmesi ve iflasa tabi kuruluşların gerekli şartların sağlanması ile birlikte iflasının talebine kadar yollara başvurulabilmektedir³³.

Genel güvenlik önlemleri kapsamında buraya kadar açıklanan kısım vergi alacağının tahsiline yönelik hükümleri içermektedir. Genel güvenlik önlemleri kapsamında tahsil aşamasına ek olarak tarh aşamasının öncesi ve sonrasına ilişkin de genel vergi güvenlik önlemlerinden bahsetmek mümkündür. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler bu kapsamda değerlendirilebilmektedir. Vergi denetimi, genel vergi güvenlik önlemleri için önemli bir müessesedir. Vergi incelemesi yoluyla ortaya çıkarılabilecek matrah farklarının tespiti vergi alacağını korumaya yönelik bir düzenlemedir. Çağdaş vergi sistemlerinde vergi alacağının hesaplanmasında beyana dayalı vergilendirme söz konusudur. Vergi idaresi ilk olarak verilen beyanların doğru olduğunu kabul etmekte, ancak bu beyanların doğruluğunun tespitini ise, vergi incelemesi yoluyla sağlayabilmektedir. Beyan sisteminin yoğunlukla uygulandığı vergi sistemlerinde beyanın doğruluğunun araştırılması ve tespiti vergi idaresinin önemli görevlerinden biridir. Ayrıca, vergi denetim araçlarından yoklama, arama, bilgi toplama, izaha davet gibi müesseseler de vergi güvenliği kapsamında önemli rol üstlenmektedirler³⁴.

Vergi denetimi neticesinde ortaya çıkarılan ve vergi yükümlülüklerine uymayan mükelleflere uygulanan vergi kabahat ve suçlarına ilişkin cezalarda genel vergi güvenliği çerçevesinde ele alınabilir. Vergi cezalarının uygulanması vergi denetiminin etkinliğine bağlı olmakla birlikte, cezaların caydırıcılığı da vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir³⁵.

³² Karakoç, s. 125.

³³ Ay/Baran, s. 47; Ay, Hakan/Alpaslan, Mustafa, "Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri", Vergi Dünyası Dergisi, S. 360, s. 165.

³⁴ Şanver/Oktar, s. 2.

³⁵ Öncel, s. 50.

Son olarak, vergi sorumluluğunun vergi alacağını güvence altına alan düzenlemeleri hem genel vergi hukuku hem de özel vergi hukukunda hükümleri yer almaktadır. Genel vergi güvenlik önlemleri açısından vergi sorumluluğunun genel vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerini açıklamak gerekmektedir. Vergi yasaları bazı durumlarda vergi alacağının güvenliği bakımından asıl mükellefle birlikte veya mükellefin yerine üçüncü kişileri sorumlu tutmaktadır. Vergi hukukunda esas olan şahsi sorumluluktur. Her mükellef, kendi adına tarh ve tahakkuk ettirilen vergi borcundan sorumludur. Ancak, bazı durumlarda vergi borçlarından üçüncü kişiler de sorumlu tutulabilmektedir³⁶.

Vergi sorumluluğu için yasa koyucu tarafından vergi kanunlarında farklı sorumluluk türleri düzenlenmiştir. Vergi sorumluluğu kapsamında düzenlenen hükümlerden yola çıkılacak olunursa “vergi sorumlusu”, mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı hallerde vergi mükellefi ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumunda olan kişiyi, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişi ifade edilmektedir³⁷. Bu tür vergi sorumluluğu, vergi alacağını güvence altına alabilmek amacıyla asıl mükellef ile birlikte veya onun yerine sorumluluk yüklenerek vergi kaybını ortadan kaldırmak için konulan düzenlemelerdir.

5.2. Özel Vergi Güvenlik Önlemleri

Türk vergi sistemi içinde yer alan ve her bir verginin içinde vergi alacağını güvence altına almaya çalışan hükümler özel vergi güvenlik önlemleri olarak değerlendirilebilmektedir. Vergi sisteminin etkinliği, vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını yerine getirebilmesine ve bu sistemi oluşturan unsurlara bağlı olarak kendi güvenlik önlemlerini içermesine bağlıdır³⁸.

Çalışmanın konusu itibarıyla özel vergi güvenlik önlemleri kapsamında emlak vergisi özelinde bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır. Bu bölüm başlığı devamında Emlak Vergisi Kanunu içinde yer alan hükümlerden yola çıkarak bu kanun kapsamında yer alan güvenlik önemlerine ilişkin incelemeler yer almaktadır.

³⁶ Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Şubat 2015, s. 59-60.

³⁷ Öner, s. 60.

³⁸ Şanver/Oktar, s. 3.

5.2.1. Özel Vergi Güvenlik Önlemlerinin Emlak Vergisi Kapsamında Değerlendirilmesi

Sanayileşme sürecinin başlamadığı dönemlerde taşınmazlar üzerinden alınan vergiler, özellikle vergi tekniği açısından kavranmasındaki kolaylık nedeniyle gelir ihtiyacı duyan devletler için oldukça önem arz etmekteydi. Ancak sanayileşme ile birlikte ortaya çıkan yeni gelir kaynakları nedeniyle taşınmazlar üzerinden alınan vergilerin önemini yitirdiği söylenebilmektedir³⁹.

Taşınmazların en eski vergi uygulamalarından olmasının birçok nedenleri vardır. Taşınmazlar, vergi idaresince kolayca saptanabilen bir vergi konusunu oluşturmaktadır. Servet unsurlarından biri olan taşınmazlar, ödeme gücünü en iyi yansıtan göstergelerden biri olarak kabul edilmektedir⁴⁰. Ayrıca, taşınmazlar nedeniyle kamusal hizmetlerden yararlanması neticesinde ödenecek vergilerin bir karşılığı olarak görülmesi de verginin haklılığını gerekli kılan bir neden olarak gösterilebilmektedir⁴¹. Bu nedenle emlak vergisi, geçmişten günümüze kadar hemen her toplumda uygulamasının görüldüğü servet vergilerinden biridir⁴².

Servet üzerinden alınan vergilerden biri olan emlak vergisi toplumun büyük bir kısmını ilgilendirmekte ve bütün ülkelerde uygulama bakımından geçmişi fazla olan bir ödeme gücü göstergesidir. Emlak vergisi batılı ülkelerde ve Türkiye’de özellikle yerel idarelerin en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur⁴³.

Emlak vergisi birçok devletin yerel idarelere bırakmış olduğu gelir kaynaklarından biridir. Emlak vergisinin yerel idarelere bırakılmasında, verginin konusunun yerel sınırlar içinde olması ve emlak vergisine konu olan bina ve arazilerin yerel hizmetlerin neticesinde değerlerinin artması etkili olmaktadır⁴⁴.

Yerel idareler halka en yakın hizmet üretim birimleridir. Emlak vergisinin yerel idarelere bırakılması, yerel ihtiyaçlar için üretilen hizmetlerin karşılanması için istikrarlı gelir kaynaklarına sahip olunması bakımından

³⁹ Turhan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitapevi, İstanbul-1998, s. 182.

⁴⁰ Uluatam/Methibay, s. 361.

⁴¹ Turhan, s. 372.

⁴² Uluatam/Methibay, s. 361.

⁴³ Öner, Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Şubat 2015, s. 289.

⁴⁴ Çetinkaya, s. 71.

önemlidir. Buna ek olarak yerel idareler sınırlı amaç ve imkanları nedeniyle, daha çok sürekliliği olan ve düzenli olarak gelir sağlayan vergi kaynaklarına ihtiyaç duyarlar⁴⁵.

Emlak vergisi, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arsa ve arazinin vergi değeri üzerinden alınan bir servet vergisidir. Emlak vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan bina ve arazi vergisi adı altında düzenlenmiştir. Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsili belediyeler tarafından yapılmaktadır. Emlak vergisi tarhiyatını gerçekleştirmek için belirlenen vergi değeri, belediyelerce kurulan takdir komisyonları tarafından tespit edilmektedir. Ayrıca emlak vergisinin tahsilatı, her yıl iki eşit taksitle mükelleflerden tahsil edilmektedir.

Emlak vergisinde vergi güvenlik önlemleri kapsamında yasa koyucu tarafından Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş kurallar bulunmaktadır. Ayrıca, genel vergi güvenlik önlemlerini içeren Vergi Usul Kanunu ve AATUHK hükümlerinin de emlak vergisi için de kullanılabileceği Emlak Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde hükümlendirilmiştir.

Emlak vergisi özelinde vergi güvenlik önlemleri ile ilgili olarak kanunda yer alan hükümlerden yola çıkarak değerlendirme yapılabilmektedir. Bu değerlendirmeler, çalışmanın amacı açısından alt başlıklar halinde ele alınacaktır.

5.2.1.1. Emlak vergisi mükelleflerinin bildirim yükümlülüğü

2002 yılında 4751 sayılı Kanunla, bina ve arazi için mükelleflerin beyanname verme uygulamasına son verilmiş, bu uygulamanın yerine vergi değiştiren hallerin meydana gelmesi halinde, vergi miktarının hesaplanmasına teşkil edecek bilgilerin mükelleflerce belediyeye bildirilmesi zorunluluğu getirilmiştir⁴⁶. Bu belgede vergi matrahına ilişkin bilginin yer almaması dolayısıyla beyan değil bildirim denilmektedir. Emlak vergisi bildiriminde; mükellefin şahsi bilgileri, ikametgah ve iş adresleri ile binaya ait adres, tapu ve vergilendirmeye (bina tipi, metrekare vb.) ilişkin bilgiler yer almaktadır⁴⁷.

Emlak vergisi mükellefleri tarafından verilmiş olan bildirimler, belediyeler tarafından muhafaza edilerek daha sonraki tarhiyatlarda dikkate alınır (EVK. Ek md. 2). Mükelleflerin emlak vergisine konu olan gayrimenkulleri

⁴⁵ Uluatam/Methibay, s. 362.

⁴⁶ Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 291.

⁴⁷ Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa-2018, s. 377.

ile ilgili bir daha bildirim yapma yükümlülükleri söz konusu değildir. Ancak, mükellefler tarafından vergilemeye konu olan gayrimenkullere ilişkin olarak aşağıdaki hallerin meydana gelmesi ile birlikte tekrar bildirim yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır (EVK. md. 33).

“Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir).

- *Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harabolması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması;*
- *Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).*
- *Arazinin hal ve heyetinde değişik olması;*
- *Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;*
- *Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;*
- *Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi;*
- *Tarım yapılmıyan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi;*
- *Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi;*
- *Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi;*
- *Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).*
- *Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisseler ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.”*

Yukarıda belirtilen hallerin gerçekleşmesi durumunda, mükellef tarafından bütçe yılı içinde bağlı olduğu belediyeye bildirimde bulunması gerekmektedir. Taşınmazda meydana gelen vergi değerini değiştiren haller bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmişse, mükellef tarafından bildirim olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Mükellefler

tarafından bildirim verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde vergi idarece tarh edilmektedir (EVK. m. 32).

Emlak vergisine konu olan taşınmazların vergi değerini değiştiren hallerin meydana gelmesi ile birlikte bildirim ödevinin mükellefler tarafından yerine getirilmesi vergi alacağını güvence altına alan önlemlerden biridir. Belediyeler her bir taşınmazın vergi değerini değiştiren halleri takip ve tespit etmesi oldukça zor bir durumdur. Bu sebepten dolayı bu bildirim ödevinin mükellefe verilmesi ve bu ödevi zamanında yerine getirmeyen mükellefe yaptırımlar uygulanması vergi alacağını güvence altına alan bir tedbir hükmüdür.

5.2.1.2. Emlak vergisinde zamanaşımı müessesesi

Zamanaşımı, ödeme dışında vergi borcunu ortadan kaldıran bir nedendir. Vergi Usul Kanunu 113. madde gereğince zamanaşımı kavramı, kanunda belirtilen sürenin geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca yine aynı madde kapsamında zamanaşımı için, mükellefin bu hususta müracaatına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğini belirtmektedir. Zamanaşımı süresinin geçmesi iki vergisel sonuç doğurur. Birincisi verginin borçlusunu olan mükellef açısından hak kazanma yolunu ortaya çıkartır. Bu durumda mükellef için zamanaşımı süresinin geçmesi ile vergi borcu ortadan kalkar. Diğeri ise, vergi alacaklısı idare bakımından vergi alacağını ortadan kaldıran bir sebebin doğmasına neden olur. Buradan sonuçla, kanunda yazılı sürelerin geçmesi neticesinde hak kazandırıcı zamanaşımı olgusu ve hak düşürücü zamanaşımı olgusu belirir⁴⁸.

Vergi hukukunda zamanaşımı müessesesinin amacı vergi alacaklısı idarenin cezalandırılması değil, kamu yararadır. Zamanaşımı ile birlikte vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun süreler boyunca askıda kalması önlenmiş olur. Vergi idaresi de zamanaşımı süreleri içinde vergi alacağını izleme bakımından daha dikkatli olma zorunluluğu duyar. Zamanaşımı müessesesinin vergilendirme işlemlerine bu gibi faydaları olmakla birlikte, vergi borcunu düzenli bir şekilde ödeyen mükellefler aleyhine adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı bir işlem olduğu da söylenebilmektedir. Ayrıca mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendirip idarenin vergi alacağında kayıplar yaşanmasına neden olabilir⁴⁹.

⁴⁸ Öner, Vergi Hukuku, s. 106.

⁴⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 132.

Zamanaşımı müessesesi için Emlak Vergisi Kanunu'nda özel düzenleme mevcuttur. Emlak Vergisi Kanunu 40. maddesinde özellikle vergi alacağını güvence altına alabilmek amacıyla tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcına ilişkin özel hüküm söz konusudur. Bu madde, bildirim dışı kalan bina ve arazinin zamanaşımı süresi bakımından, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlamasını öngörmüştür. Bu durumda, emlak vergisi için belediyelerin taşınmazlarla ilgili bilgi sahibi olmasının haricinde zamanaşımının uygulanma olanağının olmadığı görülmektedir. Ayrıca, bina ve arazinin belediyelerce öğrenildiği tarihi ispatlama yükümlülüğü de mükellefe ait olduğundan uygulamada bunun gerçekleşmesi oldukça güç bir durumdur. Bu müessesenin amacı, emlak vergisinde taşınmazları bildirim dışı bırakarak vergi kaçırmaya yönelik bir tutum içinde olan mükelleflerin bu düşüncesini ortadan kaldırmaya yönelik bir düzenlemedir⁵⁰. Bu şekilde Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenleme, bildirim dışı kalmış gayrimenkullerin vergilendirilmesinde zamanaşımının işlememesi belediyeleri her an vergi alabilme olanağına kavuşturmakta, vergi alacağı korunma anlamında ve vergi güvenlik önlemleri kapsamında değerlendirilebilmektedir⁵¹.

5.2.1.3. Emlak vergisine konu olan gayrimenkullerin devri ile birlikte ortaya çıkan sorumluluk kapsamı

EVK 30. madde kapsamında, devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisi borçlarından, devreden ve devralan müteselsilen sorumlu olarak tutulmaktadır. Devralanın eski yükümlüye rücu hakkı saklıdır. Burada amaç, vergi alacağının güvenliğini sağlayarak devir işlemlerinin kolaylaştırılmasıdır. Yine ilgili madde de yer alan bir hükme göre, tapu dairelerinin devir ve ferağ işlemlerini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar ilgili belediyelere bilmesi gerekmektedir. Bu hükme göre tapu dairelerine devir ve ferağ işlemleri ile ilgili belediyelere bilgi sağlanması sorumluluğu verilmiştir⁵². Burada vergi güvenliği açısından iki durum ortaya çıkabilmektedir. İlki, gayrimenkulü devralan yeni malikin mükellefiyetlik takibinin yapılabilmesi,

⁵⁰ Uluatam/Methibay, s. 148-149.

⁵¹ Nas, Adil, Belediye Gelirleri, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Ocak-2011, s. 102.

⁵² Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 270.

diğer ise, yeni malikin eski döneme ait ödenmemiş vergi borçlarından dolayı bir an önce takibinin yapılması mümkün hale getirilebilmektedir⁵³.

Emlak vergisinde sorumluluk müessesesi vergi alacağının takip ve kontrolü açısından önemli bir müessesedir. Emlak vergisine konu olan gayrimenkulün devri sırasında ilgili kurum tarafından gayrimenkule ait geçmiş vergi borçlarının tahsilinin yapıp yapılmadığı kontrol edilebilmektedir. Ayrıca yeni mükellefiyetliğin takibinin sağlanması da bu işlem ile birlikte gerçekleşebilmektedir. Ancak, gayrimenkullerin devri her mükellef için sürekli yapılan bir işlem değildir. Bu nedenle vergi alacağının takip ve kontrolünün sürekliliğini sağlayacak ve vergi alacağını güvende tutacak bir tedbirler önem arz etmektedir.

5.2.1.4. Emlak vergisinde mükellefiyetlik kapsamının genişletilmesi

Emlak vergisinde mükellef, Emlak Vergisi Kanunu 3. ve 13. maddelerinde açıklanmıştır. Bu kanun maddelerine göre emlak vergisinin mükellefi, gayrimenkullerin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa ilgili gayrimenkule malik gibi tasarruf edenlerdir.

Emlakın malikine ilişkin medeni kanunda tanım yapılmıştır. Türk Medeni Kanunu 683. madde emlakın malikini, hukuk düzeni sınırları içinde gayrimenkulü üzerinde dilediği gibi kullanım, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahip olan kişi olarak tanımlamıştır. Bu kişinin kim olduğunun tespitinde, taşınmaz mülkiyetinin kazanılması tapuya tescille gerçekleştiği için tapu kayıtlarına bakılmaktadır. Ancak tescilden önce de mülkiyetin kazanıldığı hallerde mevcuttur. Bunlar; miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma ile kanunda öngörülen diğer haller mülkiyetin tescilinden önce kazanıldığı durumlara örnek teşkil etmektedir⁵⁴. Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenlenen mükellefiyetlik tesisinde, vergi alacağının muhatabı olarak vergiye konu gayrimenkulün malikine öncelik verildiği söylenebilmektedir. Ancak, bazı durumlarda malik yerine intifa hakkı sahibi ya da vergiye konu gayrimenkulü tasarruf eden kişilerin de mükellef olarak kabul edilebildiği yasa koyucu tarafından Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Emlak vergisi mükellefiyetliğinde bazı durumlarda intifa hakkı sahibine de vergi yükümlülüğü verilmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 794 ve izleyen maddelerinde intifa hakkına ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Bu kanun

⁵³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 387.

⁵⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 372-373.

ve ilgili maddelerinde intifa hakkı için, sahibine konusu üzerinde tam yararlanma hakkı veren bir hak olduğu ve taşınmazların intifa hakkını tapu siciline kayıtlı mümkün olabileceğini belirtmektedir⁵⁵. Emlak vergisinde gayrimenkulün maliki yerine intifa hakkı sahibinin mükellef olarak kabul edildiği durumları, yasa koyucu ilgili gayrimenkulün maliki ile birlikte aynı anda intifa hakkı sahibinin de bulunmasına bağlamıştır. Emlak vergisine konu olan gayrimenkulün üzerinde hem malik hem de intifa hakkı sahibi varsa yasa koyucu, verginin mükellefi olarak gayrimenkulden yararlanan kişi olan intifa hakkı sahibini mükellef olarak kabul edilmesini öngörmüştür⁵⁶. Buna göre gayrimenkulden yararlanan kişi olan intifa hakkı sahibi, emlak vergisinin ödenmesinden sorumlu olmaktadır.

Gayrimenkulün maliki ve intifa hakkı sahibinin bulunmadığı durumlarda ve ilgili gayrimenkule ilişkin olarak tapu kayıtlarında da malik ya da intifa hakkı sahibi bulunamaz ise, emlak vergisi mükellefi binayı malik gibi tasarruf edenler olacaktır⁵⁷. Kamu ya da özel mülkiyet sahipliğinin olduğu araziye, gecekondularda olduğu gibi kaçak bina yapılması durumunda inşaatı yapan, binaya malik gibi tasarruf eden sıfatıyla emlak vergisi mükellefi olmaktadır⁵⁸ (Öncel vd., 2010: 362). Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanması gereği olarak hukuka aykırı eylemlerde de vergilendirme yapılmaktadır. Kendilerine ait olan veya kendilerine ait olmayan arazi üzerine kaçak bina yapılan mükelleflerin de arazi vergisi yükümlülüğü söz konusudur. Bu durumda arazi vergisi mükellefleri, kendilerine ait veya kendilerine ait olmayan arazileri üzerinde kaçak bina yapıldığını öne sürerek vergi mükellefliğinden imtina edemezler⁵⁹.

Emlak vergisinin mükellefiyetlik hükmü için, vergi alacağının tahsilinde mükellefiyet kapsamını genişleten bir düzenleme olduğu açıktır. Emlak vergisi mükellefiyetliğinde malik, intifa hakkı sahibi veya gayrimenkulü tasarruf eden kişilerin verginin ödenmesinden sorumlu tutulmaları, vergi güvenlik önlemi kapsamında değerlendirilebilmektedir⁶⁰.

⁵⁵ Özelge, 2011: B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-261.

⁵⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 373.

⁵⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 373.

⁵⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 362.

⁵⁹ Nas, s. 71.

⁶⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 269.

5.2.1.5. Emlak vergisi değerinin tespiti

Emlak vergisinde matrah, ilgili gayrimenkulün vergi değeridir. Belediyeler tarafından oluşturulan takdir komisyonları tarafından dört yılda bir olarak gayrimenkullerin değer tespiti yapılmaktadır⁶¹. Gayrimenkullerin dört yılda bir takdir edilmesinin nedeni, ilgili gayrimenkullerin değerinde meydana gelen değişimleri vergi değerine yansıtılabilmektir⁶². Dört yılın arasında yer alan her bir yıl için de bir önceki yılın değerleri yeniden değerlendirilme oranının yarısı nispetinde artırılarak vergilendirilir. Ayrıca, 2017 yılında yürürlüğe giren geçici bir madde ile vergi değerinin tespitine ilişkin değer artışlarında bir sınırlama getirmiştir. İlgili geçici madde 2018 ile 2021 yılları arasında kapsayan bir düzenlemedir. EVK Geçici 23. madde uyarınca, takdir komisyonlarınca 2017 yılında 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri, 2017 yılında uygulanan birim değerlerinin %50'sinden fazlasını aşarsa 2018 yılının vergi değeri için 2017 yılının asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin %50 fazlası esas alınır.

Takdir komisyonları tarafından yapılan gayrimenkullerin değer tespiti gerçek değerinden uzaklaşırsa, yani gerçek değerinin altında bir vergi değeri ortaya çıkarsa yerel idarenin vergi alacağına da bir kayıp oluşacaktır. Bu durumda daha önce de belirtilen vergi güvenliği kavramından yola çıkılırsa, vergi alacağının optimal hasıla düzeyine yaklaştırılması ve vergi hasılatının belirli bir sınırın altına düşürülmemesinin sağlanması gerekmektedir. Takdir komisyonları tarafından tespit edilen vergi değeri doğrudan yerel idarelerin emlak vergisi alacağına etki etmektedir. Gayrimenkullerin vergi değerinin de gerçek değerine yaklaştırılması yerel idare gelirleri arasında yer alan emlak vergisi gelirlerinde vergi alacağı kaybını azaltabilmektedir.

Gayrimenkullere ait tespit edilen vergi değeri yalnız emlak vergisi alacağına değil, tapu harçlarına, veraset ve intikal vergisine ve kira bedeli açısından gelir vergisi alacaklarına da etki eden bir değerdir⁶³. Bu nedenle gayrimenkullerin değer tespitinde objektif esaslı bir değerlendirme hem mükellefler hem de vergi alacağına sahip idare açısından oldukça önem arz etmektedir. Gayrimenkullerin değerleri sadece dört yıl içinde değil çok daha kısa sürelerde değer artış veya azalışları meydana gelebilmektedir. Bu

⁶¹ Emlak Vergisi Kanunu, Madde 9/b.

⁶² Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 385.

⁶³ Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 289.

bakımdan objektif kriterler ile daha sık yapılacak değer tespitleri vergi alacağı açısından da önem taşımaktadır. Ancak, sık aralıklarla yapılacak değer tespitleri, vergiye konu gayrimenkullerin fazla olması ve değer tespitlerinde emek, zaman kaybı, kırtasiyeciliğe yol açması nedeniyle fayda maliyet açısından çok da uygun görülmemektedir. Buradan sonuçla, vergi alacağını güvence altına alabilmek amacıyla yasa koyucu, gerçek matrahı kavramaya yönelik olarak iki takdir dönemi arasına yeniden değerlendirme oranının her yıl yarısı kadar yıllık endekslemeye gidilmesi esası getirmiştir⁶⁴. Yine, herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artış veya azalış olması halinde vergi değeri yeniden tespit edilmektedir⁶⁵. Emlak vergisi alacaklısı ilgili belediye sınırları içinde gayrimenkul değerlerinin %25'i aşan oranda sürekli artış meydana gelmesi ile idare tarafından yeniden değer tespiti yapılmaktadır. Bu durumda da yasa koyucu tarafından vergi alacağını güvence altına alan bir hükümlendirme söz konusudur.

Son olarak EVK 8. maddesinde, yeni inşa edilen bina ve binaların vergisi inşaatın sona erdiği yılı izleyen yıldan itibaren dört yıl süreyle arsanın vergisinden az olamaması gerekliliğine yönelik bir düzenleme mevcuttur. Arsanın vergi değerinin yüksek olması ile emlak vergisi yükünü düşürme çabası içinde olan emlak vergisi mükellefleri, çok yüksek arsa değeri üzerine düşük değerli binaları yaparak yüksek emlak vergisi yükünü azaltma yoluna başvurabilmektedirler⁶⁶. Bu kanun hükmü, yüksek vergi yükünü düşürme eğiliminde olan mükelleflerin bu yola başvurmasını önlemek ve idarenin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir.

Emlak vergisi yerel idareler tarafından tarh ve tahsil olunan gelir esnekliği zayıf olan bir vergidir. Gayrimenkullerin değerleri her ne kadar konjonktürel ve şehirleşme hareketlerine göre büyük artışlar yaşansa bile, bu değer artışları zamanında belirlenmediğinde vergi hasılatı milli gelirdeki artışları yansıtamamaktadır⁶⁷. Emlak vergisinde vergi alacağını güvence altına alabilmek için vergi değerlerini gerçek değerlerine yaklaşmasını sağlayan önlemlerin alınması gerekmektedir. Vergi alacağını güvence altına alabilmek amacıyla dört yılda bir yapılan gayrimenkul değer takdirleri arasındaki yıllar

⁶⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 364.

⁶⁵ Emlak Vergisi Kanunu, Madde 33.

⁶⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 369.

⁶⁷ Turhan, s. 183.

içinde her yıl yeniden değerlendirilme oranının yarısı nispetinde artış öngörülmüştür. Vergi değeri bakımından vergi alacağını güvence altına alan bir diğer hüküm ise, belediye sınırları içinde gayrimenkul değerlerinin %25'i aşan oranda sürekli artış meydana gelmesi ile idare tarafından yeniden değer tespiti yapılması yer almaktadır. Ayrıca, yeni inşa edilen bina ve binaların vergisi inşaatın sona erdiği yılı izleyen yıldan itibaren dört yıl süreyle arsanın vergisinden az olamaması gerekliliğine yönelik bir düzenleme vergi alacağını güvenlik altına almaya yönelik bir tedbirdir.

SONUÇ

Yerel idareler halka en yakın hizmet birimleridir. Yerel idarelerin yürütmek zorunda oldukları görevleri vardır. Bu görevleri yerine getirebilmek için kendi sahip oldukları öz gelirleri büyük önem taşımaktadır. Yerel idarelerin öz gelirleri hizmet sunumlarında süreklilik sağlayarak yerel nitelikteki ihtiyaçları etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine imkan yaratabilmektedir. Emlak vergisi yerel idarelerin öz gelirlerinden biridir. Emlak vergisinin Türkiye'de vergi tabanının genişliği vergi gelirleri açısından büyük bir potansiyel oluşturmaktadır. Bu nedenle emlak vergisi alacağı yerel idareler açısından önemli bir gelir niteliğinde olduğu söylenebilmektedir. Türkiye'de yerel idarelerin öz gelirleri arasında tarh ve tahsiline sahip olduğu vergi gelirlerinin az sayıda olduğu görülebilmektedir. Bunun için yerel vergi gelirleri arasında önemli bir potansiyele sahip olan emlak vergisinin vergi alacağını güvende tutan tedbirlerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi güvenliği, vergi alacağını tahsil aşamasından önce ve sonra korumaya yönelik faaliyetler bütünüdür. Vergi güvenliğinde etkinlik sağlanabilmesi için oluşturulan güvenlik tedbirlerinin vergi sistemi ile uyumlu olması gerekmektedir. İyi bir vergi güvenliği için birçok gereklilik söz konusudur. Bu gerekliliklerden biri vergi kanunlarının belirlilik ilkesi kapsamında uygulanmasıdır. Belirlilik ilkesi gereğince, ödenecek vergi miktarının ve zamanının kanunlarda açık bir biçimde yer alması ve mükellefin vergi borcuna ilişkin kurallardan önceden bilgi sahibi olması vergi güvenliği açısından önem arz eden bir husustur. Diğer bir gereklilik, vergi idaresinin vergi mevzuatına hakim olması ve kanunların uygulanmasında mevzuatın gereklerine uygun hareket etmesi gerekmektedir. Aynı şekilde yasa koyucu tarafından oluşturulan vergi denetim mekanizmasının da iyi işlemesi iyi bir vergi güvenliği açısından gereklidir. Vergi denetim faaliyetleri çerçevesinde ve verginin tahsil aşamasında mükelleflere yönelik vergi alacağının takibinin iyi bir şekilde gerçekleştirilmesi yine önem arz eden bir husustur. Son olarak,

yargı sisteminin hızlı ve etkin çalışması iyi bir vergi güvenliği açısından vazgeçilmez bir unsurdur⁶⁸.

Türk vergi sistemi üç ekonomik kaynak üzerine kurulu bir yapıdadır. Gelir, harcama ve servet üç ekonomik kaynağı oluşturan ödeme gücü göstergeleridir. Her bir ekonomik kaynağa ilişkin olarak kendi içlerinde de vergi türleri bulunmaktadır. Gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bu vergi türlerine ilişkin genel güvenlik önlemleri için hükümler mevcuttur. Özel vergi güvenlik önlemlerine ilişkin kurallar ise, bu vergi türlerinin kanunlarında düzenlenmiştir. Emlak vergisinin de kendi mevzuatı içinde yer alan özel güvenlik önlemleri kapsamında düzenlenen hükümleri mevcuttur. Bu düzenlemelerden biri emlak vergisi mükelleflerinin bildirim yükümlülüğüdür. Mükelleflere taşınmazlarda meydana gelen vergi değerini değiştiren hallerin belediyelere bildirimde bulunma ödevi verilmiştir. Tapu dairelerine ise, devir ve ferağ yapılan taşınmazların kanunda belirtilen süreler dâhilinde belediyelere bilgi verme ödevi yüklenmiştir. Diğer emlak vergisi özel güvenlik önlemi, zamanaşımı müessesesine ilişkindir. Emlak vergisinde zamanaşımının başlangıç süresi, bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Bu düzenleme ile birlikte, emlak vergisi için belediyelerin taşınmazlarla ilgili bilgi sahibi olmasının haricinde zamanaşımının uygulanma olanağı olmadığı ve böylelikle vergi alacağı korunarak, belediye gelirleri açısından vergi alacağı güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Emlak vergisine konu olan gayrimenkullerin devri ile birlikte ortaya çıkan sorumluluk kapsamı da özel güvenlik önlemi açısından önemli bir düzenlemedir. Emlak vergisine konu olan taşınmazlarla ilgili devir ve ferağ durumunda sorumluluk, müteselsilen devreden ve devralana yüklenerek vergi güvenliği sağlanmaya çalışılmıştır. Emlak vergisinde mükellefiyetlik kapsamının genişletilmesi özel vergi güvenliği kapsamında değerlendirilebilmektedir. Emlak vergisi alacağının tahsilinde malik, intifa hakkı sahibi ya da gayrimenkulü tasarruf altında tutan kişi olarak mükellefiyetlik kapsamını genişleten bir düzenleme vergi güvenlik önlemi olarak ön plana çıkmaktadır. Son olarak, emlak vergisi değerinin gerçek değere yaklaşmasını sağlayan düzenlemeler vergi güvenliği açısından önem arz eden tedbirlerdir.

⁶⁸ Şanver/Oktar, s. 5.

Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi güvenlik önlemleri bu çalışmada açıklanmaya çalışılmıştır. Emlak vergisi alacağının güvenliği kapsamında, vergi değerinin gerçek değere yaklaştırılmasına yönelik tedbirler halen bir eksiklik olarak görülebilmektedir. 2018 yılında açılan Yeni Ekonomik Program'da bu eksikliğe yönelik bir adım atılmıştır. Yeni Ekonomik Program'da vergi tabanının genişletilmesi kapsamında, emlak vergisi gelirlerine doğrudan etkisi olan taşınmaz değerlendirme sisteminin kurulması kararı alınmıştır. Taşınmaz değerlendirme sisteminin kurulmasıyla gayrimenkul envanterleri çıkarılarak bölgesel fiyatlar tespit edilecektir. Bu sistem, emlak vergisi değerinde gayrimenkulün gerçek fiyatına getirilmesine katkı sağlayarak, olası emlak vergisi kayıplarının azalmasına yol açacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara-2007.
- Anayasa Mahkemesinin E. 1990/18, K. 1991/4 Sayılı Kararı, RG., 8.5.1991/20865.
- Ay, Hakan/Baran, Tülay, “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme”, Sosyo Ekonomi, January-June, 2014-1, ss. 45-68.
- Ay/Baran, s. 47; Ay, Hakan/Alpaslan, Mustafa, “Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 360.
- Budak, Tamer/Benk, Serkan, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, V. 2, N. 2, 2011, ss. 61-76.
- Çetinkaya, Özhan, Mahalli İdareler Maliyesi, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa-2011, s. 71.
- Emlak Vergisi Kanunu, Madde 33.
- Emlak Vergisi Kanunu, Madde 9/b.
- Gerçek, Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, Bursa, Ağustos-2015.
- Gümüş, Erhan/Bilge, Semih, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri ve Gereklikleri” Vergi Sorunları Dergisi, 2006, S. 219.
- Karadağ, C., Neslihan, “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, Maliye Dergisi, S. 162, Ocak-Haziran 2012, ss. 238-255.
- Karadağ, C., Neslihan, “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, Maliye Dergisi, S. 162, Ocak-Haziran 2012, ss. 238-255.
- Karakoç, Yusuf, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 153, Haziran 2001, ss. 116-135.
- Karakoç, Yusuf, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 153, Haziran 2001, ss. 116-135.
- Mutluer, M., Kamil/Öner, Erdoğan, Mahalli İdareler Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Aralık-2009.

- Nadaroğlu, Halil, Mahalli İdareler Felsefesi, Ekonomisi, Uygulaması, Sermet Matbaası, İstanbul-1978.
- Nas, Adil, Belediye Gelirleri, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Ocak-2011.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağın, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağın, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010.
- Öncel, Yenal, “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39. Seri, 2001, ss. 37-56.
- Öner, Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Şubat 2015.
- Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Şubat 2015.
- Özelge, 2011: B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-261.
- Şanver, Cahit/Okta, S., Ateş, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Y. 1, C. 1, S. 3, 2013, ss. 1-23.
- Şanver, Cahit/Okta, S., Ateş, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Y. 1, C. 1, S. 3, 2013, ss. 1-23.
- Şener, Hasan, “6183 sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, Maliye Dergisi, S. 70, Temmuz- Ağustos 1984, s. 11-12;
- Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa-2018.
- Tortop, Nuri/Aykaç, Burhan/Yayman, Hüseyin/Özer, M., Akif, Mahalli İdareler, Nobel Yayın, 3. Basım, Şubat-2014.
- Turhan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitapevi, İstanbul-1998.
- Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, Ekim 2001.
- Yücel, Mehmet, Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2015.