

KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE ENGEL OLMA SUÇUNUN TAKİBATI NEDENİYLE İHTİYATİ TAHAKKUK UYGULAMASI

THE PRECAUTIONARY ASSESSMENT APPLICATIONS BECAUSE OF THE INVESTIGATION OF THE CRIME OF PREVENTING TO THE PUBLIC RECEIVABLES

Murat DUMAN*

ÖZ

Bu çalışmada, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) düzenlenen kamu alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle takibata girilmesi halinde alınan ihtiyati tahakkuk kararının hukuki niteliği değerlendirilecektir. Bu bağlamda, kamu alacağının tahsiline engel olma suçu ve ihtiyati tahakkuk kurumunun hukuki niteliği açıklandıktan sonra bu nedene dayalı olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması, tahakkukta yetki ve usul ile ihtiyati tahakkuk kararına karşı dava açılması konularına değinilecektir.

Anahtar Sözcükler:Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu, İhtiyati Tahakkuk, İhtiyati Haciz, Mükellef

ABSTRACT

In this study, the precautionary assessment judgment, issued in the article 110 of the Law No. 6183 on Collection Procedure of Public Receivables, which is reached a verdict in relation to the situation starting to be followed because of the crime of preventing public receivables from collection, will be evaluated. In this context, after the crime of preventing public receivables from collection and precautionary assessment's legal characteristics are explained, based on this cause precautionary assessment judgment decision, authority and procedure in assessment and suing against precautionary assessment judgment will be examined.

Keywords:precautionary assessment, precautionary distraint, taxpayer

* İdari Yargı Hâkimi

GİRİŞ

Kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik düzenlemelere 6183 sayılı Kanunda yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden birisi de ihtiyati tahakkuk kurumudur. İhtiyati tahakkuk ile mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarının normal tahakkuka kadar geçici olarak tahakkuk ettirilmesi ve akabinde ihtiyati haciz uygulanması suretiyle alacağın güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Kanun koyucu, kamu borçlularının kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla bazı işlem ve eylemler yapmasını ihtimal dahilinde görerek, henüz tahakkuk etmemiş ve vadesi gelmemiş vergi alacaklarına ilişkin olarak bazı hukuki güvencelere yer vermiştir. Bu güvencelerden birisi de, kamu alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle takibata girişilmesi haline dayalı olarak ihtiyati tahakkuk uygulamasıdır.

Çalışmamızda, ihtiyati tahakkuk kavramı ve bu kavramın hukuki niteliğine değinilecek ve özellikle ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında sayılan kamu alacağının tahsiline engel olma suçu irdelenerek, bu suça ilişkin takibata geçilmesinin ihtiyati tahakkuk kurumuna etkisi ortaya konulacaktır. Ayrıca, bu suç nedeniyle ihtiyati tahakkuk kararı alınmasında usul ve yetki konusuna ve ihtiyati tahakkuk kararına karşı dava açılması hususuna ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

1. İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmektedir. Tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı dava açılması veya dava açma süresinin geçirilmesi ya da açılan davanın aleyhe sonuçlanması halinde vergi alacağı tahakkuk etmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile verginin tahakkuku arasında geçen zaman dilimi içinde mükellefin işlem ve fiillerinden, verginin vadesinde alınmasının güçleşeceği anlaşılıyor ise vergi alacağının güvence altına alınması bakımından tahakkukun öne alınmasına karar verilebilir (Karakoç, 2011, 614; Mutluer, 2011, 328). Bu şekilde, Kanunda belirtilen koşulların bulunması şartıyla tahakkukun normal vergilendirme aşamaları dışında bir idari karar ile öne alınmasına ihtiyati tahakkuk denilmektedir. Vergi Daireleri İşlemYönergesi'nde ihtiyati tahakkuk, ileride tahakkuk edecek olan kamu alacağının daha önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk olarak tanımlanmıştır.

Verginin tahakkuku, esasında bir idari işlem olmayıp kendiliğinden gerçek-

leşen bir hukuki durumu ifade eder(Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2011, 106; Bayraklı, 2014, 59; Kızılot ve Diğerleri, 2008, 156; Özay, 2002, 477). Bu açıdan, tahakkuk kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem değildir.¹ Buna karşın ihtiyati tahakkuk ise, kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum veya belirleme olmayıp, idarenin tesis ettiği bir idari işlemdir (Karakoç, 2000, 100). İhtiyati tahakkuk işlemi ile kesin bir borç ortaya çıkmaz, ihtiyati tahakkukun hukuki sonuç doğurması ancak ihtiyati hacizle birlikte mümkün olur (Çelik, 1988, 136; Gülseven, 1999, 134; Özbacı, 2010, 254). Bu itibarla, idarenin tek yanlı bir işlemi olan ihtiyati tahakkuk icrai bir nitelik taşımadığından, işlemin hukuki niteliğinin idarenin hazırlık işlemi olarak kabul edilmesi gerekir (Karakoç, 2000, 100; Öner, 2014, 180). Ayrıca, ihtiyati tahakkuk esas tahakkuka kadar geçerli olup, esas tahakkuktan sonra ihtiyati tahakkuk düzeltilerek yerini esas tahakkuka bırakması nedeniyle geçici bir nitelik taşımaktadır (Çelik, 2002, 81).

İhtiyati tahakkuk kurumu, AATUHK'un 17 ila 21. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İhtiyati tahakkuku düzenleyen 17. madde hükmüne göre, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yetkili kişilerce yazılı emir verilebilir. Söz konusu kanun maddesinde, ihtiyati tahakkuk kararın sadece vergi ve resimlere ilişkin olarak alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'na belirlenen vergiler dışındaki diğer kamu alacaklarına ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün değildir (Oktar, 2013, 305; Çelik, 2002, s. 82; Aktan, 1990, 49).

İhtiyati tahakkuka konu olabilecek vergi ve resimlerin belirlenmesi konusunda AATUHK'da Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı'na Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A, Sıra No:1) ile mükellefin henüz tahakkuk etmemiş; gelir vergisi (geçici vergi dahil), kurumlar vergisi (geçici vergi dahil), katma değer vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi ve bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı

¹ "...vergi uyumsuzluklarında kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem, içeriği Vergi Usul Kanununun 35'inci maddesinde gösterilen ihbarname ile tebliğ olunan tarh işlemi ile vergi kanunlarına aykırı hareket edenler adına, bu vergiye bağlı veya bundan bağımsız olarak kesilen vergi cezalarını konu edilen işlemlerdir. Bu işlemlerin idari davaya konu edilmemeleri veya açılan davaların reddi üzerine ödenmesi gereken aşamaya gelen vergi ve cezanın bu aşamasını belgeleyen tahakkuk fişi ise vergi dairesinin iç işlemi niteliğinde olduğundan, idari davaya konu edilmesi olanaklı değildir. Tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ ya da tevdi edilmiş olmasının da bu durumu değiştirmesine olanak yoktur..."", Danıştay 7. Dairesi'nin 26.10.2004 tarih ve E:2001/2304, K:2004/2661 sayılı kararı.

vergi cezaları hakkında ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği kararlaştırılmıştır. Dolayısıyla, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan sözü edilen Tahsilat Genel Tebliği'nde vergi türleri sayılmak suretiyle ihtiyati tahakkuk uygulanabilecek vergilerin belirlenmesi nedeniyle harç, belediyeye ve il özel idarelerine ait kamu alacakları ile gümrük vergilerine ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınamaz (Gerçek, 2010, 150; Gülseven, 1999, 135; Özbalcı, 2010, 254).

2. İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ

İhtiyati tahakkuk nedenleri AATUHK'un 17/2. maddesinde düzenlenmiştir. Sözü edilen maddede yapılan düzenlemede, AATUHK'un 13. maddesinin 1, 2, 3, ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birinin mevcut olması, mükellef hakkında AATUHK'un 110. maddesi gereğince takibata girişilmesi ve teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmesi hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla anılan düzenlemede ihtiyati tahakkuk sebepleri sayma suretiyle belirlenerek sınırlama yoluna gidilmiştir. İhtiyati tahakkuk nedenleri arasında sayılan AATUHK'un 110. maddesi gereğince takibata girişilmesi hali bu çalışmanın bu çalışmanın konusunu oluşturması nedeniyle aşağıda bu husus detaylı olarak incelenecektir.

2.1. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu (AATUHK m. 110)

6183 sayılı AATUHK'un 110. maddesinde; *“Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını: mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette, gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenleme ile kamu borçlularının kamu alacağının tahsilini zorlaştırmaya yönelik kötü niyetli işlem ve eylemlerinin engellenmesi amaçlanmaktadır. Yasal düzenleme gereğince kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun oluşması için öncelikle tahsil

daresince kamu borçlusu hakkında takip muamelelerine başlanması şarttır. Bu bağlamda, “*kamu borçlusu*” ve “*takip muamelesi*” kavramlarından ne anlaşılması gerektiği bu suçun unsurlarının ortaya konulabilmesi açısından önem arz etmektedir.

AATUHK’un 3. maddesinde “*kamu borçlusu*” tanımına yer verilmiştir. Buna göre kamu borçlusu kavramı, kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil, yabancı şahıs ve kurum temsilcilerini ifade eder. Bu tanımda açıkça ifade edilen kamu borçlusu olması muhtemel olan kişiler yasal şartların oluşması halinde suçun faili olacaktır.

AATUHK’un 110. maddesinde kamu borçlusu hakkında takip işlemlerine başlanması ifadesine yer verilmiştir. “*Takip muamelesi*” diğer bir deyişle takip işlemleri, AATUHK’un 54 ve müteakip maddelerine göre yapılan işlemlerdir. Bu bakımdan, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla kamu borçlusu hakkında düzenlenen ödeme emrinin tebliğ ile takip işlemlerine başlanmış olunacaktır (Özbalcı, 2010, 254; Yılmaz, 2006, 1058; Akmansu, 1954, 318). Bu cümleden olarak, bu suçtan dolayı borçlunun cezalandırılabilmesi için Kanunun 110. maddesindeki seçimlik hareketlerin ödeme emrinin tebliğinden sonra yapılması gerekir. Ödeme emri tebliğinden önce söz konusu fiillerin işlenmesi halinde suçun oluştuğundan söz edilemez (Yılmaz, 2006, 1057; Başbüyük, 2014, 4616).

Teminatlı alacaklarda, borçluya yapılan bildirim (ödemeye çağrı mektubunun tebliği) üzerine takip işlemlerine başlanılır. Söz konusu alacaklarda, kamu alacağı teminata bağlandığından borcun tahsil imkansızlığının bulunmadığı gerekçesiyle suçun gerçekleşmeyeceğisavunulabilir. Ancak teminatın kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması halinde tahsil daresince ek teminat istenilmediği durumda, ödeme çağrı mektubunun tebliğinden sonra seçimlik hareketlerin yapılması halinde suçun oluştuğu kabul edilmelidir.

Bir görüşe göre kamu borçlusu hakkında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin tesis edilmesinden sonra Kanunun 110. maddesi kapsamındaki fiillerin işlenmesi halinde borçlunun cezai sorumluluğu oluşacaktır (Yılmaz, 2006, 1058; Pınar ve Bacaksız, 2008, 116). Yargıtay 7. Ceza Dairesi’nce verilen bir kararda da aynı görüşün benimsendiği görülmektedir.² Kanaatimizce,

² “KARAR: ...Mahkemece; sanığa 6183 sayılı kanunun 54. maddesine uygun şekilde ödeme emri tebliğ edilmediği, sadece teminat göstermesi istendiği, bu yazının da sanığa 1.11.1999 tarihinde tebliğ edildiği, sanığın ise adına kayıtlı Gayrimenkullerini tebliğ tarihinden önce 22.10.1999 günü diğer sanıklara sattığını sorumluluk ve sürelerin tebligat tarihine göre başlayacağı gerekçesiyle yasal unsurları oluşmayan

AATUHK’da yer verilen cebren takip ve tahsil yöntemleri ile kamu alacağı-
nın korunması hükümlerinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Kamu alaca-
ğının korunması yöntemlerine başvurulması ile takip işlemlerine başlanıldığı
sonucuna varılamaz (aynı yönde:Başbüyük, 2014, 4617). Açıklandığı üzere
takip işlemlerinden, AATUHK’un 54 ve müteakip maddelerine göre yapılan
işlemlerin anlaşılması gerekir. Ayrıca, AATUHK’un 110. maddesinde; “**amme
alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu**” ifade-
sine yer verilmiştir. Söz konusu madde metninde açıkça kamu alacağının tah-
sili amacıyla yapılan takip işlemlerinin varlığı arandığından, kamu alacağının
korunmasına yönelik işlemler madde kapsamında değerlendirilemez. Özetle,
mükelleften teminat istenilmesi veya mükellef hakkında ihtiyati haciz kararı
alınmasından sonra madde metninde belirtilen seçimlik hareketlerin yapılma-
sı halinde cezai sorumluluk oluşmaz.

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçunda özel kastın varlığı aranır.
AATUHK’un 110. maddesinde belirtilen bu özel kast, fiillerin kısmen veya
tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla işlenmesi-
dir. Bu amaç olmaksızın, yani kamu borçlusunun özel kastının bulunmadığı
halde suçun oluştuğundan söz edilemez. Öte yandan, borçlunun tasarruf-
larısonucunda geri kalan malvarlığının borcu karşılayabilmesi mümkün ise
suçtan sorumluluk gündeme gelmez.³ Bu nedenle, geri kalan malların borcu

suçtan sanıkların beraatlerine karar verilmişse de;

6183 sayılı kanunun 110. maddesinde “Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelesine başlanan borçlu”dan bahsetmekte, 111. maddesinde ise “Bu kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlardan” söz edilmektedir.

Buna göre sanık M. hakkında izinsiz tefecilik yaptığından bahisle vergi kaçurmaktan vergi denetmenlerince inceleme yapıp 14.10.1999 tarihli rapor içeriğine uygun olarak 6183 sayılı yasanın 9. ve 13. maddeleri uyarınca takip muamelelerine başlanarak buna dair yazılar 22.10.1999 tarihinde tanzim edilmiştir. İdarece anılan yasanın 54. ve 55.maddeleri uyarınca ödeme emri çıkarılabileceği gibi, mevcut uygulama da yasal ve geçerli olup sanık hakkında takip muamelesine başlanıp tahsili cihetine gidilirken ki aşamada adına kayıtlı gayrimenkulleri diğer sanıklara satarak ve senetli alacaklarını teminat göstermeyerek atılı suçları işledikleri gözetilmeden yazılı şekilde hüküm tesisi,

*SONUÇ: Yasaya aykırı, müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden hükmün iste-
me aykırı olarak BOZULMASINA, 20.2.2002 günü oybirliğiyle karar verildi.”* Yargıtay 7. Ceza Dairesi’nin 20.2.2002 tarih ve E:2002/1646, K:2002/1981 kararı.

³ Kamu borçlusunun AATUHK’un 110. maddesinde düzenlenen bazı fiilleri işlemesi halinde, yapılan bu tasarrufa ilişkin olarak AATUHK’un 24. maddesine istinaden iptal davası açılacaktır. Örneğin, ödeme emrinin tebliğinden sonra borçlunun evini arkadaşına muvazaalı olarak satması ve bu işlem nedeniyle geri kalan malvarlığının borcu karşılamaya yetmemesi halinde borçlu hakkında kamu alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle cezai takibat başlatılacaktır. Ayrıca yapılan bu tasarrufa ilişkin olarak iptal davası açılacaktır. Soruşturma veya kovuşturma evresinde mahkemece tasarrufun iptaline karar verilmesi halinde “kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi” halinin gerçekleşmediğinden bahisle suçun oluşmaya-
cağı ileri sürülemez. Burada suç, takip işlemlerinin sonuçlandırılması üzerine geri kalan malların bor-
cu karşılamaması durumunda oluşmaktadır. Sonuç olarak, tasarrufun iptali davasının açılacağı anda
suç oluştuğundan, sonradan mahkemece tasarrufun iptaline karar verilmesi suçun oluşmasını engellemez.

karşılamaya yetip yetmeyeceğinin, yani tahsil imkansızlığının oluşup oluşmayacağına belirlenmesi için borçlu hakkında başlatılan takip işlemlerinin neticelendirilmesi gerekir. AATUHK'ta düzenlenen bu suçla aynı mahiyette bir düzenlemeye 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 331. maddesinde yer verilmiştir. Alacaklısını zarara sokmak kastıyla mevcudunu eksiltme suçundan dolayı failin cezalandırılabilmesi için borçlu aleyhine aciz belgesinin alınması şarttır. Ancak, AATUHK'un 110. maddesi uyarınca suçun takibi için kamu borçlusu hakkında aciz fişi düzenlenmiş olması şartı aranmaz.

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun takibi AATUHK'un 115. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca suç, kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur. AATUHK'un 115/2. maddesinde; *"Bu suçlar bir hükmi şahsın idare ve muamelelerini görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, mümessil ve vekillerinden, tasfiye memurlarından idare meclisi reis ve azasından, murakıp ve müfettişlerinden veya müstahdemlerinden muameleyi yapmış olanlar hakkında* hükmolunur." düzenlemesine yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca tüzel kişilerin yönetimi ve işlemlerinin görülmesi sırasında bu suçun işlenmesi halinde ceza, fiillin türüne göre ortaklar, kanuni temsilciler, denetçiler veya işçiler aleyhine hükmolunur. AATUHK'un 110. maddesinde sayılan tasarrufların bir kısmının ancak yetkili kişilerce yapılabileceği göz önünde tutulmalıdır. Örneğin, tüzel kişilerde satış veya bağışlama yoluyla bir mal ancak tüzel kişiliği temsile yetkili kişilerce mülkiyetten çıkarılabilir. Bu noktada, limited şirkete ait malın ortaklar tarafından satıldığı gerekçesiyle suçun oluştuğu ileri sürülemez. Çünkü ortakların böyle bir yetkisi yoktur. Malın telef edilmesi, değerinden düşürülmesi, gizlenmesi gibi fiiller tüzel kişinin ortakları veya işçileri tarafından da işlenebilir. Kanun koyucu bu durumu gözeterek ortakları, işçileri ve denetçileri suçun faili kapsamına dahil etmiştir.

AATUHK'un 110. maddesinde düzenlenen suçla ilişkin benzer bir düzenlemeye İcra ve İflas Kanunu'nun 331. maddesinde yer verilmiştir. İcra ve İflas Kanunu'nun 354. maddesinde; *"Kanunun bu babında yazılı suçlardan takibi şikayete bağlı olanların müştekisi feragat eder veya borcun itfa edildiği sabit olursa dava ve bütün neticeleriyle beraber ceza düşer."* düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenleme uyarınca borçlu hakkında tasarrufun iptali davası neticesinde tasarrufun iptaline karar verilmiş ve bunun sonucunda borç karşılanmış ise İcra ve İflas Kanunu'nun 354. maddesi gereğince ceza düşecektir. Bu tür bir düzenleme AATUHK'da yer almamaktadır. İcra ve İflas Kanunu'nun 354. maddesinde yer alan düzenlemenin kıyasen kamu alacağının tahsiline engel olma suçu bakımından uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun oluşmasından sonra borcun ödenmesi veya tasarrufun iptali yoluyla borcun kapatılması durumunda cezanın düşmesine karar verilemez.

2.2. AATUHK'un 110. Maddesi Gereğince Takibata Girişilmesi Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulanması

AATUHK'un 17/2-2. maddesinde, mükellef hakkında 110. madde gereğince takibata girişilmesi hali ihtiyati tahakkuk nedeni olarak kabul edilmiştir. Tahsile engel olma suçu nedeniyle takibata geçilebilmesi için borçlu hakkında kesinleşmiş kamu alacağına ilişkin olarak takip işlemlerine başlanması sonrasında seçimlik hareketlerin yapılması ve yasal şartların oluşması ile suçun tamamlanması şarttır. Bu bağlamda, AATUHK'un 110. maddesi uyarınca başlatılacak takibat ancak kesinleşmiş bir borçtan dolayı yapılır. Kesinleşmiş vergi borçlarına ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün olmadığından, kamu alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle alınacak ihtiyati tahakkuk kararı ancak varsa mükellefin tahakkuk etmemiş diğer vergi borçlarına ilişkin olacaktır (Özbalcı, 2010, 258; Çelik, 2002, 85).

İhtiyati tahakkuk kararının alınması bakımından AATUHK'un 110. maddesinde sözü edilen takip işlemlerinin hangi kamu alacağına ilişkin olarak yapıldığının bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin, idari para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin tebliğinden sonra mükellef tarafından 110. maddedeki fiillerin işlenmesi üzerine takibata başlanması halinde mükellefin **tahakkuk etmemiş vergi borçlarına** ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkündür.

AATUHK'un 17/2-2. maddesinde mükellef hakkında takibata girişilmesi ifadesine yer verildiğinden, ihtiyati tahakkuk kararı ancak mükellef hakkında alınabilir. AATUHK'un 110. maddesinde ise kamu borçlusunu tabirine yer verilmiş olup, yukarıda belirtildiği üzere kamu borçlusunu olarak kabul edilen kişiler bu suçun faili olabilir. Ancak, bu nedene bağlı olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınabilmesi sadece mükellef bakımından suçun takibine başlanması halinde mümkün olup, mükellef dışında kamu borçlusunu olarak kabul edilen kişiler için bu nedene dayalı olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün değildir. Örneğin, kamu borçlusunu olarak kabul edilen kanuni temsilci, mirasçı ve vergi sorumlusu AATUHK'un 110. maddesi uyarınca suçun faili olabilecek iken, bu kişiler hakkında kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun takibati nedeniyle ihtiyati tahakkuk kararı alınmaz. Özetle, sadece takip işlemlerine başlanılan borcun mükellefi hakkında şartların oluşması halinde ihtiyati tahakkuk kararı alınabilir.

Asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağına ilişkin olarak kanuni temsilcinin takibine başlanması üzerine kanuni temsilci tarafından Kanunun

110. maddesi kapsamına giren fillerin işlenmesi halinde, eğer kanuni temsilci olan gerçek kişi ayrıca vergi mükellefi ise bu kişinin tahakkuk etmemiş vergi borçlarına ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün değildir. Örneğin, anonim şirket yönetim kurulu üyesi olan ve şirket adına münferiden işlem yapma yetkisi bulunan kişinin, şirket hakkında takip işlemlerine başlanılmasından sonra şirketin arsasıneşine devrettiği ve kalan malvarlığının borcu karşılamaya yetmediği durumda, şirketin henüz tahakkuk etmemiş olan vergi borçlarına ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınabilir. Ayrıca, kanuni temsilci olan gerçek kişi hakkında AATUHK'un 115/2. madde hükmü gereğince takibat yapılacaktır. Yetkili kişinin ihbarı üzerine kanuni temsilci hakkında soruşturma açılması halinde, kanuni temsilci olan kişi ayrıca vergi mükellefi ise bu kişinin tahakkuk etmemiş vergi borçlarına ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün değildir. Çünkü burada kanuni temsilcinin kendi vergi mükellefiyetine ilişkin olarak takibat yapılmamaktadır.⁴

Doktrinde, AATUHK'un 110. maddesine istinaden mükellef hakkında kovuşturma yapılması ile ihtiyati tahakkuk nedeninin oluşacağı ileri sürülmektedir (Özbalcı, 2010, 257; Bayraklı, 2014, 60). Ancak burada bahsedilen kovuşturma yapılması tabirinin, mükellef hakkında takibata girilmesi yani soruşturma açılması olarak anlaşılması gerekir. Başka bir deyişle, yetkili kişi tarafından yapılan ihbar üzerine Cumhuriyet Savcılığı'nca soruşturma açılması halinde 17/2-2. madde kapsamında mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk kararı alınabilir (Aynı yönde: Serim, 2007, 58).

AATUHK'un 17/2-2. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk kararının hangi andan itibaren alınabileceğinin değerlendirilmesi gerekir. Tahsile engel olma suçu nedeniyle soruşturma alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine açılacaktır. Bu suça ilişkin olarak savcılık tarafından soruşturma açıldığı tarihten itibaren ihtiyati tahakkuk kararı alınabilir. Soruşturma açılmadan önce suçun oluştuğu kanaatine binaen yetkili kişilerce ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün değildir. Soruşturma açılmasından sonra savcılık tarafından takipsizlik kararı verilmesi veya kovuşturma evre-

4 Türk Ticaret Kanunu'nun 359/2. maddesi ile 623/2. maddesi uyarınca tüzel kişiler limited şirketlerde müdür, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyesi olabilir. Bu bakımdan, tüzel kişilerin kanuni temsilci sıfatını kazanmaları mümkündür. Tüzel kişinin yönetim kuruluna üye seçilmesi halinde, tüzel kişiyle birlikte tam ehliyetli gerçek bir kişi de tüzel kişi tarafından belirlenir. Bu kişide tüzel kişi ile birlikte tescil ve ilan olunur. Tüzel kişilerin kanuni temsilci olduğu durumda, asıl borçlu sermaye şirketinin malvarlığına yönelik bir işlem nedeniyle suçun oluşması halinde AATUHK'un 115/2. maddesi uyarınca soruşturma tüzel kişinin belirlediği gerçek kişi hakkında açılacaktır. Bu halde, tüzel kişi kanuni temsilci vergi mükellefi ise onun tahakkuk etmemiş vergi borçlarına ilişkin olarak ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkün değildir.

sinde sanığın beraatine karar verilmesi halinde ihtiyati tahakkuk kararının kaldırılması gerekir.

AATUHK'un 110. maddesinde yer verilen bazı tasarruflara (*mülkten çıkarma, muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirme, aslı olmayan borçlar ikrar etme veya alındılar verme*) ilişkin olarak iptal davası açılacaktır. Bu halde, AATUHK'un 13/7. maddesi uyarınca tasarrufa konu mallara, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer mallarına ihtiyati haciz uygulanması mümkündür.

3. İHTİYATİ TAHAKKUK İŞLEMİNDE YETKİ VE USUL

AATUHK'un 17. maddesine göre, ihtiyati tahakkuk nedenlerinden birinin bulunması halinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Dolayısıyla yasal düzenleme uyarınca, vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde vergi dairesi başkanı, diğer illerde ise defterdar ihtiyati tahakkuk emri vermeye yetkilidir. Ancak bu kişiler kendiliğinden ihtiyati tahakkuk emir veremez, bunun için vergi dairesi başkanlıklarında ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün, vergi dairesi başkanlığının bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürünün yazılı talepte bulunması şarttır. Yetkili kişiler tarafından ihtiyati tahakkuk emri verildiğinde, vergi dairesi müdürü (vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal uygulamak zorundadır.

Defterdar veya vergi dairesi başkanı, ihtiyati tahakkuk emri verme hususunda takdir yetkisine sahiptir. İhtiyati tahakkuk nedenlerinden birinin varlığı halinde yazılı talepte bulunması noktasında, vergi dairesi müdürünün veya ilgili müdürün takdir hakkı bulunmamaktadır (Çelik, 2002, 86). Diğer bir deyişle, ihtiyati tahakkuka ilişkin olarak yetkili kişilere (defterdar ve/veya vergi dairesi başkanına) yazılı talepte bulunulması zorunlu iken, yetkili kişiler tarafından ihtiyati tahakkuk emri verilmesi zorunlu değildir.

İhtiyati tahakkuka konu vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları, vade tarihinden önce tahsil olunamaz. İhtiyati tahakkuk kararının alınmasından sonra tahakkuka konu alacaklar için derhal ihtiyati haciz uygulanır.

(AATUHK, m.18/3) ihtiyati tahakkuk neticesinde ihtiyati haciz uygulanması bağlı yetki kapsamındadır. Bu hususta idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bir görüşe göre ihtiyati haciz sebeplerinin varlığı halinde ihtiyati haciz kararı alınması zorunlu olduğundan, AATUHK'un 17/1. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk kararı alınmasında takdir yetkisinin dolaylı olarak kalkmaktadır (Karadağ, 2012, 247). Ancak, AATUHK'un 13. maddesi uyarınca alınacak ihtiyati haciz kararı ile ihtiyati tahakkuk işlemi üzerine tesis edilecek ihtiyati haciz kararının birbirinden ayrı değerlendirilmesi gerektiğinden bu görüşe katılmak mümkün değildir. Öncelikle, ihtiyati tahakkuk kurumu ile bakanlıkça tespit edilen henüz tahakkuk etmemiş vergi alacaklarının güvence altına alınması amaçlanmıştır. AATUHK'un 13. maddesinde yer verilen ihtiyati haciz kurumu ile de, ihtiyati tahakkuka konu edilemeyecek olan vergi ve diğer kamu alacaklarının normal tahakkuktan önceki ve sonraki dönemlerinin güvence altına alınması sağlanmaktadır. İhtiyati haciz sebeplerinin varlığı halinde idare bağlı yetki kapsamında işlem tesis etmek zorunda iken, ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanacak ihtiyati hacizde idare ancak ihtiyati tahakkuk kararının varlığı halinde ihtiyati haciz kararı almak zorundadır. Bu bakımdan, AATUHK'un 13. maddesindeki bağlı yetkiden hareketle, ihtiyati tahakkuk uygulaması konusunda defterdar veya vergi dairesi başkanının dolaylı yönden takdir yetkisinin kalktığı kabul edilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, 13. madde kapsamında ihtiyati haciz uygulamasının zorunlu olması, mükellef veya sorumluların ödememe risklerinin bulunmamasına rağmen bu kurumun sürekli uygulanması gerektiğinin kabul edilmesi, kişilerin mülkiyet haklarının ihlal edilmesi sonucunu doğuracaktır. İhtiyati tahakkuk kararı alınmasına ilişkin takdir yetkisi, ölçülülük ilkesi kapsamında uygulama yapıldığında mülkiyet hakkının ihlal edilmesini önleyici fonksiyona sahip olacaktır.

İhtiyati tahakkuk kararının alınmasına müteakip işleme konu vergi, resim ve cezalardan, matrahı belli olanlar, itirazlı olsun olmasın, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir. Matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar geçici olarak ve harici karinelere göre takdir yoluyla tespit edilen matrahlar üzerinden hesaplanarak tahakkuk ettirilir. Geçici takdirlerin takdir komisyonları tarafından bir hafta içerisinde yapılması gerekir. Kamu alacağının normal tahakkukundan sonra ihtiyati tahakkuk ile normal tahakkuk arasındaki fark, normal tahakkuk uyarınca düzeltilir. Vergi beyannamesi üzerine yapılacak tahakkuka göre ihtiyati tahakkukun düzeltilebilmesi için beyannamenin

idarece kabul edilmiş olması gerekir. İdarece, beyanname iki ay içerisinde incelenir. Tarhiyata karşı dava açılan hallerde, vergi mahkemesi kararının kesinleşmesi üzerine düzeltme işlemi yapılır.

4. İHTİYATİ TAHAKKUK İŞLEMİNE KARŞI DAVA AÇILMASI

AATUHK'un 20. maddesine göre, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına yedi gün içerisinde tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine dava açabilir. İhtiyati tahakkuk, tek başına yükümlülerin menfaatini ihlal eden bir işlem olmadığından, ancak ihtiyati haciz ile birlikte sonuç doğurmaktadır (Kaneti, 1989, 435).⁵ Nitekim, AATUHK'un 18. maddesinde, ihtiyati tahakkuka konu vergi ve resimlerin kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan, AATUHK'un 20. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk işlemine karşı ancak ihtiyati haciz kararı ile birlikte dava açılabilir. İhtiyati tahakkuk üzerine alınan ihtiyati haciz kararına karşı açılacak davada, ihtiyati tahakkuk kararı da dava konusu edilmek istenmekte ise bu husus açıkça dava dilekçesine yazılmalıdır. Aksi halde, vergi mahkemesinin ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına yönelik inceleme yapması mümkün olmaz (Oktar, 2013, 307). İhtiyati haciz işlemine karşı dava açılması veya dava açma süresinin geçirilmesi üzerine ihtiyati tahakkuk işlemine dava açılması ya da ihtiyati haciz işlemine karşı dava açıldıktan sonra ihtiyati tahakkuk kararına ayrı bir dava açılması halinde davanın usulden reddi gerekecektir.⁶

Kamu alacağına tahsiline engel olma suçunun soruşturulması nedeniyle alınan ihtiyati tahakkuk kararı ve bu karar üzerine uygulanan ihtiyati haciz işlemlerine karşı dava açılması halinde, vergi mahkemesince AATUHK'un 110. maddesinde öngörülen şartların oluşup oluşmadığının incelenmesi gerekir. Bu bakımdan, mükellef hakkında açılan ceza davası bekletici mesele yapıl-

⁵ **Aksi yönde:** "...İhtiyati tahakkuk kararı davacının hukukunu etkileyen, kesin ve icrai nitelikte bir işlem vasfı taşıdığına göre, bu işleme karşı ilgililerin yukarıda anılan yasa hükümlerine göre itiraz edebilecekleri dikkate alındığında dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar çerçevesinde uyumsuzluğun esası incelenerek bir karar verilmesi gerekirken, uygulanan işlemin kesin ve icrai nitelikte olmadığı gerekçesiyle davanın usul yönünden reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir..."", Danıştay 11. Dairesi'nin 03.04.2000 tarih ve E:1999/5904, K:2000/1235 sayılı kararı; "...ihtiyati tahakkukun kişilerin hukuki durumlarını etkileyen kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir işlem olduğu ve ihtiyati tahakkuk sebepleri ile miktarına yönelik iddialarla dava açılabileceği sonucuna varılmaktadır..."", Danıştay 4. Dairesi'nin 27.09.2006 tarih ve E:2006/2260, K:2006/1732 sayılı kararı.

⁶ **Aynı yönde:** Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.02.2001 tarih ve E:2000/326, K:2001/96 sayılı kararı.

malıdır. Örneğin, hacizli malları teslim etmeyen⁷ mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararları alınmış ise, vergi mahkemesince mükellef hakkında açılan ceza davası bekletici mesele yapılmalı ve ceza davası sonucunda çıkan karar üzerine de AATUHK'un 17/2-2. maddesindeki nedeninin gerçekleşip gerçekleşmediği incelenmelidir.

SONUÇ

Mükellefler hakkında kamu alacağının tahsile engel olma suçu nedeniyle soruşturma açılması AATUHK'un 17/2-2. maddesinde ihtiyati tahakkuk nedeni olarak kabul edilmiştir. Anılan suç nedeniyle ihtiyati tahakkuk yapılabilmesi için öncelikle suçun oluşması ve alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine soruşturma açılması gerekir. Bu bağlamda, suçun oluştuğunun yetkili kişi tarafından belirlenmesi üzerine ihbar yapılmalıdır. Yine bunun için yetkili kişilerin AATUHK'un 110. maddesinde düzenlenen suça ilişkin yeterli bilgiye sahip olmaları gerekir. Aksi halde, suç kapsamına girmeyen bir konuda açılan soruşturmaya istinaden ihtiyati tahakkuk kararı alınması ve ihtiyati haciz uygulanması mükelleflerin mülkiyet haklarının ihlal edilmesine neden olur. Yetkili kişilerce, ihtiyati tahakkuk emri verme hususunda var olan takdir yetkisi kapsamında tahsile engel olma suçunun oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi gerekir. Bu bakımdan, salt ceza soruşturmasına istinaden ihtiyati tahakkuk emri verilmesi yerinde değildir.

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun oluşması için öncelikle alacağa yönelik takip işlemlerine başlanılmalıdır. Takip işlemlerine başlanılmasından sonra Kanununda belirtilen şartların oluşması üzerine borçlu hakkında soruşturma açılır. Soruşturma açılmasından sonra AATUHK'un 17. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk kararı alınabilir. Bunun öncesinde ihtiyati tahakkuk kararı alınması olanaklı değildir. Özetle, ancak ödeme emri tebliğinden sonra AATUHK'un 110. maddesindeki seçicilik hareketleri yapan mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk kararı alınabilir. Kamu borçlusu olarak kabul edilen kanuni temsilci, vergi sorumlusu, mirasçı ve kefil, AATUHK'un 110. maddesi kapsamında suçun faili olabilecek iken, bu kişiler hakkında kamu alacağının tahsiline engel olma suçu nedeniyle ihtiyati tahakkuk kararı alınamaz. Çünkü AATUHK'un 17/2-2. maddesinde "*mükellef*" tabirine yer verilmiştir.

⁷ Yargıtay, vergi borcu nedeni ile haczedilip kendisine yediemin olarak teslim edilen menkul malları yapılan uyarıya rağmen süresi içinde ilgili mercie teslim etmeyen kişinin, kamu alacağının tahsiline engel olma suçundan sorumlu olmayacağına karar vermektedir (Yargıtay 7. Ceza Dairesi'nin 14.10.2009 tarih ve E: 2009/16200, K: 2009/10841 sayılı kararı).

Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kurumları kamu alacağına korunmasına ilişkin yöntemler olup, bu işlemlerin takip işlemi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu bakımdan, bu işlemlerin tesis edilmesinden sonra AATUHK'un 110. maddesi kapsamına giren fillerin işlenmesi halinde suçun oluştuğundan söz edilemeyeceğinden, bu kapsamda ihtiyati tahakkuk kararı alınması olanaklı değildir.

Kamu alacağına tahsiline engel olma suçuna ilişkin olarak mükellef hakkında soruşturma açıldığı andan itibaren ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceğinden, soruşturma açılıp açılmadığının belirlenmesi gerekir. Herhangi bir kamu alacağına ilişkin olarak mükellef hakkında bu suç nedeniyle soruşturma açılabileceğinden, vergi idaresinin bu tür bir soruşturmadan her zaman haberdar olması olanaklı değildir. Örneğin işgal harcına ilişkin olarak AATUHK'un 110. madde kapsamında borçlu hakkında soruşturma açıldığında, ihtiyati tahakkuk talebinde bulunmaya yetkili kişilerin bu durumdan haberdar olmaları beklenemez. İhtiyati tahakkuka ilişkin olarak yazılı talepte bulunmaya yetkili kişiler, bu suç nedeniyle mükellef hakkında soruşturma açılıp açılmadığının tespitini Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) üzerinden kolayca yapabilir. Bu nedenle, yetkili kişilere UYAP'tan bu suç nedeniyle hakkında soruşturma açılan kişilerin sorgusunu yapabilme yetkisi verilmeli ve bu yönde Adalet Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı arasında entegrasyon çalışması yapılmalıdır.

Kamu borçlusunun mallarını kaçırmaya veya hileli yollara sapması ihtimalinin varlığı halinde borçlunun henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarına ilişkin olarak da ihtiyati tahakkuk kararı alınması mümkündür. AATUHK'un 110. maddesinde yer alan telef etme veyahut değerden düşürme dışındaki fiiller, aslında borçlunun mallarını kaçırdığının veya hileli yollara saptığının göstergesidir. İhtiyati tahakkuk nedenleri arasında sayılan AATUHK'un 13/3. maddesi ile 110. madde kapsamında takibata girişilmesi hali benzer nitelikte hükümler içermektedir. Bu nedenle, uygulamada yeknesaklık ve etkililik sağlamak amacıyla AATUHK'un 17/2-1. maddesinde 13. maddenin 3. bendine yapılan atfın (*ayrıca AATUHK'un 13/3. maddesinde yer verilen ihtimal kelimesinin*) metinden çıkarılarak ve fıkra telef etme, değerden düşürme fiillerini de içerecek şekilde yerinden düzenlenerek AATUHK'un 17/2-2. maddesine alınmalıdır.

KAYNAKÇA

Akmansu, Mehmet (1954). **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerh ve İzahaları**. Ankara: Örnek

Aktan, Coşkun Can (1990). “A.A.T.U.H.K Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan -Tedbirler Ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar” **Vergi Dünyası Dergisi**. 112 (1190) : 47-57.

Başbüyük, İsa (2014). “Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar (AATUHK m.110-114)” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan. 4613-4631.

Bayraklı, Hasan Hüseyin (2014). **Vergi İcra Hukuku**. Afyonkarahisar: Celepler

Çelik, Binnur (2002). **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür

Çelik, Binnur. (1988) **Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkukun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Ankara, Gazi Üniversitesi

Gerçek, Adnan (2010). **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**. Bursa: Ekin

Gülseven, Mustafa(1999). **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Ankara: Seçkin

Kaneti, Selim (1989). **Vergi Hukuku**. İstanbul: Filiz

Karadağ, Neslihan Coşkun (2012). “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar” **Maliye Dergisi**. 162 (2012) : 238-255.

Karakoç, Yusuf (2000). **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar**. Ankara: Yetkin

Karakoç, Yusuf (2011). **Genel Vergi Hukuku**. Ankara: Yetkin

Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin ve Dönmez, Recai (2008). **Vergi Hukuku**. Ankara: Yaklaşım

Mutluer, M. Kamil (2011). **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**. Ankara: Turhan

Oktar, Ateş (2013). **Vergi Hukuku**. İstanbul: Türkmen Kitapevi

Öncel, Mualla, Çağan, Nami ve Kumrulu, Ahmet (2011). **Vergi Hukuku**. Ankara: Turhan

Öner, Erdoğan (2014). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Seçkin

Özay, İl Han(2002). **Günüşğında Yönetim**. İstanbul: Alfa

Özbalcı, Yılmaz(2010). **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş

Pınar, Burak, Bacaksız, Pınar (2008). “5237 sayılı Ceza Kanunu’ndan Sonra Kamu İcra Suçlarının Durumu (III-Kamu Alacağıın Tahsiline Engel Olma Suçları)” **Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, 1(2008) :111-128.

Serim, Nilgün (2007). **6183 sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**. İstanbul: Türkmen

Yılmaz, Kazım (2006). **Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa**. Ankara: Ce-Ka