

KAMU İCRA HUKUKUNDA KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE ETKİ EDEN SUÇLAR (AATUHK m.110-114)

*Arş. Gör. İsa BAŞBÜYÜK**

GİRİŞ

Bu çalışma, ilk iki bölümü daha önce yayımlanan Kamu İcra Suçları serisinin son bölümüdür. İlk bölümde “**Sırrın İfşası Suçu**”¹, ikinci bölümde “**Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu**”² ele alınmıştır. Bu çalışmada ise, AATUHK m. 110 ile 114 arasında düzenlenen suçlar incelenecektir. Söz konusu suç tipleri, kamu alacağının etkili bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik ortak özellikleriyle ön plana çıktığından, bu suçları Kamu Alacağının Tahsiline Etki Eden Suçlar üst başlığıyla ele alacağız.

A. Hukuki Düzenleme

Kamu alacağının tahsil aşamasını olumsuz yönde etkileyen ve bu yönüyle kamu düzenini bozucu nitelik arz eden fiiller 6183 sayılı Kanun’un 110 ile 114 maddeleri arasında beş ayrı suç şeklinde düzenlenmiştir. Bunlar;

Kanun’un 110. maddesinde, “**Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma**” suçu yer almaktadır.

Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını,

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı

¹ Bkz. **Başbüyük**, İsa; “Kamu İcra Suçları - I: Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m.107)”, Ceza Hukuku Dergisi, S: 20, 2012.

² Bkz. **Başbüyük**, İsa; “Kamu İcra Suçları -II-: Artırmaya Katılmak ve Mal Satın Almaktan Yasaklılık Suçu (AATUHK m.108)”, Ceza Hukuku Dergisi, S: 23, 2013.

1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

2. (Değişik bent: 23/01/2008-5728 S.K./162.mad) 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 karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun'un 111. maddesinde “**Gerçeğe Aykırı Mal Bildiriminde Bulunma**” suçuna yer verilmiştir:

Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun'un 112. maddesinde “**Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme**” suçu düzenlenmiştir:

Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağıının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun'un 113. maddesinde amme borçlusuna ait ellerinde buldukları malları bildirmeyenler bakımından, “**Kamu Borçlusuna Ait Malları Bildirmeme**” suçu düzenlenmiştir.

Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun'un 114. maddesinde, istenecek bilgileri vermeyenler bakımından ise “**İstenecek Bilgi ve Belgeleri Vermeme**” suçu düzenlenmiştir.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:

1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini,

2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.

(Değişik fıkra: 23/01/2008-5728 S.K./166.mad) Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Görüldüğü üzere, sırrın ifşası ve artırmaya katılma ve mal almaktan yasaklılık suçunda farklı olarak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kamu alacağıın tahsili aşamasını ilgilendiren dört farklı suç tipine yer verilmiştir. Korunun hukuki yararlarıdaki benzerlik dolayısıyla, her bir suç tipinin unsurlarını, farklılıklarına dikkat çekmek suretiyle aynı başlık altında inceleme yoluna gideceğiz.

B. Korunan Hukuki Yarar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesinden de anlaşılacağı üzere kamu alacağı, “**kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla**” ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirlerdir³. Tanımı da açıkça göstermektedir ki, kamu alacağı, niteliği ne olursa olsun⁴, kamunun kamusal hizmetlerini yerine getirebilmesi için önem arz eden bir gelirdir. Dolayısıyla, böyle bir gelirin cebren tahsili aşamasında gerçekleştirilmesi muhtemel gelir kaybına yol açacak bazı fiillerin ceza hukuku yoluyla korunması gerekmektedir. Buna göre, kamu alacağıın tahsili aşamasında işlenen suçlarla, kamu hizmetlerinin finans kaynaklarının, yani kamu düzeni ve kamu yararını olduğunu belirtmek gerekir⁵.

³ Karakoç, Genel Vergi, s. 591. Ayrıca bkz. Kumrulu, s. 654; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 159. Gülseven, s.21; Gerçek, s. 2-3.

⁴ Asli kamu alacağı, Fer'i kamu alacağı ve devletin hizmetlerinden doğan kamu alacağı konusunda ayırım için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 594-599. Ayrıca bkz. Gülseven, s. 21 vd.; Özbacı, s. 48 vd.

⁵ Pınar /Bacaksız, s. 115.

C. Suçun Maddi Unsurları

1. Fail

6183 sayılı Kanun'un 110. maddesinde düzenlenen kamu alacağının tahsiline engel olma suçunda, “*hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu*”dan söz edilmiştir. Burada karşımıza iki önemli nokta çıkmaktadır. Suçun faili **(1) Kamu borçlusunu olmalı, (2) Bu borçlu hakkında takip işlemlerine başlanmış olmalıdır**. Bu iki özelliğe sahip olmayan kimsenin, tipte yer alan hareketleri gerçekleştirmesi halinde cezalandırılması mümkün değildir.

Kamu borçlusunu, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri olarak ifade edilmiştir⁶. Fakat kişilerin tek başına bu sığata sahip olması yetmez, aynı zamanda bu kimselere karşı takip muamelelerine başlanmış olması gerekmektedir. Örneğin, vergi borcu muaccel olmuş fakat henüz hakkında 6183 sayılı Kanun çerçevesinde takip işlemlerine başlanmamış olan bir kimsenin, mallarını kaçırmaması kamu alacağının tahsiline engel olma suçunu oluşturmayacaktır. Nitekim, burada her ne kadar bir kamu borçlusunu olsa ve kamu borçlusunun yapmış olduğu fiil tipte yer alan fiillere uysa da, kamu borçlusunu henüz hakkında takip işlemi başlatılmış bir kimse olmadığı için fail sıfatını taşıyamamaktadır. Hatta borçlu daha sonra takip işlemlerinin başlayacağını bilerek tipte yer alan davranışları gerçekleştirse dahi, bu suçun faili olarak ele alınamayacaktır⁷.

Takip işlemleri, ödeme emriyle başlar⁸. Buna göre, ödeme emrinin tebliğ edildiği kamu borçlusunu, artık hakkında takip işlemleri başlatılmış bir

⁶ Kamu borçlusunu kural olarak vergi yükümlüsü olmakla birlikte; vergi sorumlusu, vergi cezası muhatabı, parafiskal yükümlünün borçlusunu da kamu borçlusunu olarak nitelendirilebilmektedir. Bu nedenle kamu borçlusunu kavramı vergi yükümlüsü kavramından daha geniş kapsamlı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hususta Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 602. Ayrıca bkz. **Çelik**, s. 38; **Bayraklı**, s. 16-17; **Tuncer**, s. 257.

⁷ Bkz. **Akmansu**, s. 318; **Yılmaz**, s. 1057; **Pınar/Bacaksız**, III, s. 116.

⁸ Bkz. **Kuru**, İcra ve İflas, s. 580; **Mutluer**, s. 343; **Samlıoğlu/Özbalcı**, s. 552; **Özbalcı**, s. 55; **Karakoç**, Kamu Alacakları, s. 105; **Oktar**, s. 301-302. Tarh ve tahakkuktan sonra

kamu borçlusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, ödeme emrinin tebliğinden önceki süreçte, kamu borçlusunun söz konusu suçun faili olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Buna karşılık, bir görüşe göre ödeme emrinin tebliği aşamasından önce, 6183 sayılı Kanun'un 13 ile 17 maddelerinde düzenlenen ihtiyati haciz ile ihtiyati tedbir işlemlerinin başlatılmasının da aynı suç tipi içerisinde değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir⁹. Biz bu görüşe iştirak etmemekteyiz. Şöyle ki, ihtiyati haciz kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak amacıyla, kanunda belirtilen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulmasıdır¹⁰. İhtiyati tahakkuk ise, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde, ileride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk şeklinde açıklanmıştır¹¹. Görüldüğü üzere hem ihtiyati haciz hem de ihtiyati tahakkuk henüz başlamamış olan **cebrî tahsil işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesini** sağlamaya yönelik, diğer bir ifadeyle tahsil aşamasının güvence altına alınarak, kamu borcunun tahsilinin kolaylaştırılması amacıyla hizmet eden tedbirler olarak karşımıza çıkmaktadır¹². İhtiyati haciz tedbirinin takip işlemi olup olmadığı noktasında çeşitli tartışmalar vardır¹³. Her ne kadar ihtiyati haczi bir takip işlemi olarak kabul etsek dahi, kanun koyucu suç tipinde “*alacağın tahsili için*” ifadesine yer vererek, gerçekte icra takibinin başlamasını ara-

vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkartılır; borçluya tebliğ edilir. Borçlunun tutumuna göre ya borç kalkar (ödeme) ya da alacaklı kamu idaresi cebrî tahsil yollarına başvurur (bkz. **Kumrulu**, s. 661). Ödeme emri, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip buldukları bu imkânın ilk aşamasını oluşturmaktadır (bkz. **Candan**, s. 258). Bu bakımdan, söz konusu aşamadan önceki işlemleri, takip işlemi olarak nitelendirmek mümkün değildir.

⁹ **Pınar/Bacaksız**, s. 116.

¹⁰ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 609. Ayrıca bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 167; **Mutluer**, s. 329; **Oktar**, s. 281; **Özbalcı**, s. 202 vd.; **Gerçek**, 139.

¹¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 591. Ayrıca bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 167; **Mutluer**, s. 328; **Oktar**, s. 283; **Özbalcı**, s. 253 vd.; **Gerçek**, 149.

¹² Güvence amacı taşıyan ihtiyati haciz, borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisini kısıtlamaya yönelik tedbirdir. Bkz. **Kuru**, İcra ve İflas, s. 900.

¹³ İhtiyati haczin takip işlemi olmayıp, emniyet işlemi olduğu yönünde bkz. **Özgürol**, s. 42 vd.; **Tanrikulu**, s. 48; **Gerçek**, s. 138-139; İhtiyati haczin takip işlemi olduğu yönünde **Uyar**, C: IV, s. 2510; **Özekes**, İhtiyati Haciz, s. 42; **Akdeniz**, s. 200-201.

mıştır. Yani alacağı tahsile yönelik takip işlemlerinin, diğer ifadeyle icra takibinin başlatılması gerekmektedir. BİR TEDBİRİN TAKİP İŞLEMİ OLMASI BAŞKA, İCRA TAKİBİ OLMASI BAŞKA BİR HUSUSTUR¹⁴. Zaman aşımının kesilmesi gibi bir takım sonuçların doğması bakımından ihtiyati haciz tedbirine sonuç bağlanmış olsa da, bu tedbirin doğrudan alacağı tahsil amacı taşıdığı ve cebri icra takibini başlattığı söylenemez. Kaldı ki, 6183 sayılı Kanun sistematüğinde, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun cebri tahsil işlemlerinin düzenlendiğı “AMME ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ” başlıklı ikinci kısımda yer almayıp, bu kurumlara daha önce yer verilmesi de, vardığımız sonucun bir diğer gerekçesi olarak ele alınabilir.

Yine, 111. maddedeki gerçeğe aykırı bildirimde bulunma, 112. maddedeki mal edinme ve artmalarını bildirmeme, 114. maddedeki istenecek bilgi ve belgeleri vermeme suçları da yalnızca hakkında takip başlatılan kamu borçlusu tarafından işlenebilir. Fakat 115. maddenin ikinci fıkrasındaki düzenlemeye göre, “*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.*” Şu halde kamu borçlusu tüzel kişi adına hareket eden kimseler, kamu borçlusu sıfatına sahip olmasalar da, yapmış olduğı fiillerden kamu borçlusuymuş gibi sorumlu tutulabilecektir. Örneğın bir anonim şirket yönetim kurulu üyesi, şirketin vergi borcu nedeniyle başlatılan takipte gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunursa, kendisi kamu borçlusu olmasa da, 111. maddede düzenlenen suçtan sorumlu tutulabilecektir.

Diğer taraftan 113. maddede düzenlenen kamu borçlusuna ait malları bildirmeme suçu “**herkes**” tarafından işlenebilir. Nitekim kanun koyucu burada faili bakımından bir özellik aramamış, kamu borçlusuna ait bir malı elinde bulundurup da bilmeyen¹⁵ herkesi suçun faili olarak tanımlamıştır.

¹⁴ **Özekes**'in de ifade ettiğı gibi, ihtiyati haczin bir takip hukuku müessesesi olması ile icra takibi müessesesi olmasını birbirinden ayırt etmek gerekir. İhtiyati haciz takip hukukunun içinde yer alan bir tedbir olmakla birlikte bizatihi alacağı tahsile yönelik “**İCRA TAKİBİ**” değildir (Bkz. **Özekes**, İhtiyati Tedbir, s. 45-46).

¹⁵ Vadesi gelmesine rağmen borcunu ödemeyen kamu borçlusuna 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesi uyarınca ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilirken, aynı zamanda kamu

2. Mağdur

Kamu hizmetlerinin finansmanını oluşturan kamu alacağıın gerektiği gibi tahsil edilmesini amaçlayan söz konusu suçlar, sırrın ifşası ve artırmaya katılmak ve mal satın almaktan yasaklılık suçlarında olduğu gibi, kamu yararı ve düzeni korumayı amaçladığı için, bu suçların mağdurunun da toplum olduğunu söyleyebiliriz¹⁶.

3. Eylem

a. Kamu Alacağıın Tahsiline Engel Olma Suçu Bakımından (m. 110)

Kamu alacağıın tahsiline engel olma suçunda eylem unsuru kamu borçlusunun, mallarını;

- Mülkünden çıkarmak, telef etmek veya değerini düşürmek,
- Gizlemek, muvazaa yoluyla başkasının mülkiyetine geçirmek, varlığını yok etmek veya gerçeğe aykırı surette varlığını yok etmek veya azaltmak şeklinde ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere, kamu borçlusunun borcunu tahsil etmek için kullanılacak mallarının azaltılması veya yok edilmesi suç olarak düzenlenmiştir¹⁷. Kamu borçlusu malını satabilir ya da olmayan borca karşılık vermiş gibi gösterebilir yahut her ikisini de yapmış olabilir. Bu yönüyle 110. maddede suç seçimlik hareketli bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır. Elbette ki, suç tipinde gösterilen hareketin yapılmış olması tek başına yeterli değildir. Kanun koyucu bu suçta “kamu borcunu karşılamaya yetmemesi” neticesinin gerçekleşmesini aramıştır. Dolayısıyla seçimlik hareketli olarak

borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerden bu malları 7 gün içerisinde bildirmeleri istenir. İşte bu bildiriye yerine getirmeyen kişiler, 113. madde kapsamında fail olarak sorumlu tutulabileceklerdir.

¹⁶ Kamu alacağıın tahsiline ilişkin suçların mağdurunun maliye hazinesi olduğu yönünde bkz. **Pınar/Bacaksız**, s. 117.

¹⁷ Burada kamu alacağıın tahsiline imkan bırakmamak üzere yapılan muamelelerin geçersizliğini hükme bağlayan 6183. sayılı Kanun’un 30. maddesinin de bir nevi cezaı yaptırımını oluşturmaktadır. (Karış. **Pınar/Bacaksız**, s. 119.)

düzenlenen bu suç, ayrıca bir zarar neticesi de aradığı için “zarar suçu” olarak nitelendirilmelidir.

Gerçeğe aykırı suretle malı yok etmek, bir malın hukuken varlığına son vermek şeklinde anlaşılmalıdır. Örneğin, hukuka aykırı bir şekilde aldığı pert kaydıyla, aracını trafik sicilden terkin ettiren failin fiili bu kapsamda ele alınabilir.

Belirtmek gerekir ki, kamu borçlusunun malı teslim etmemesi tek başına bu suçu oluşturmaz. Örneğin, kamu borcu nedeniyle haczedilerek, kendisine yedi emin olarak bırakılan malı teslim etmeyen kamu borçlusu, “gizlemek, telef etmek, varlığını yok etmek vs.” gibi suç tipinde yer alan hareketleri gerçekleştirmediği için m. 110’daki suç oluşmayacaktır. Buna karşılık kendisine yediemin olarak bırakılan malı teslim etmeyen kimse, Türk Ceza Kanunu’nun 289. maddesinde düzenlenen muhafaza görevini kötüye kullanma suçu çerçevesinde cezalandırılabilir¹⁸.

Yargıtay 2007 tarihli bir kararında kamu alacağının tahsiline engel olma suçunun oluşması için menkul mallara fiilen haciz konulması gerektiğini gerekçe göstererek, kendisine yediemin olarak bırakılan aracı teslim etmeyen failin fiilinin bu suça meydan vermediğini belirtmiştir. Ancak, suçun oluşması için “*alacağı tahsil amacıyla takip muamelelerine başlanmış olması*” yeterlidir. Karara konu olayda, suçun hareket unsuru gerçekleşmediği için tipiklik oluşmamaktadır. Bu nedenle karar sonuç itibariyle doğru olsa da, gerekçe itibariyle yanlıştır¹⁹.

¹⁸ “Kendisine yediemin sıfatıyla teslim edilen mahcuzları tebligata rağmen teslim etmeyen sanığın eylemi yedieminlik görevini suiistimal etmek suçunu oluşturduğu gözetilme-yerek yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırıdır.” 7. CD., 22.2.2007, E. 2004/6412, K. 2007/1052, (www.kazanci.com). “Sanığın kayden haczedilen aracını 15 günlük süre-de teslim etmemesinin kanunda suç olarak tarif edilen eylemlere uymadığı için beraatine karar verilmesi gerekir.” 7. CD., 22.9.2004, E. 2003/9934, K. 2004/10052, (www.kazanci.com).

¹⁹ “Suçun oluşumu için menkul mallar açısından fiili haciz yapılmasının gerekli olduğu gözetilerek trafik kaydına haciz şerhi konulup fiilen haczedilen araçların idareye teslim edilmemesinden ibaret bulunan atılı suçun unsurları itibariyle oluşmadığı anlaşıldığından sanıkların beraatlerine karar verilmesi gerekir.” 7. CD., 13.3.2008, E. 2007/2848, K. 2008/4766, (www.kazanci.com).

Kanuni tamında bir suçun hangi tür hareketlerle işlenebileceğinin gösterildiği suçlara, bağlı hareketli suç denir²⁰. Bu bakımdan kamu alacağı'nın tahsiline engel olma suçu, seçimlik, bağlı hareketli bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır.

b. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma Suçu Bakımından (m. 111)

Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunda eylem unsuru,

- 6183 sayılı Kanun'a göre yapılması gereken mal bildirimini gerçeğe aykırı yapmak,
- Yaşayış tarzı mal bildirimine uymamak şeklinde gösterilmiştir.

Burada mal beyanında bulunmama durumu söz konusu olmayıp²¹, gerçeğe aykırı mal beyanında bulunma durumu vardır. Buna göre, mal beyanında bulunurken mal varlığını olduğundan az yahut çok gösteren kamu borçlusunun gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğunu söyleyebiliriz²². Diğer taraftan, “yaşayış tarzı mal bildirimine uymamak” da yaptırım altına alınmıştır. Kamu borçlusu, mal bildiriminde, yaşam tarzına göre geçim kaynaklarını göstermek zorundadır²³. Buna göre, kamu borçlusunun mal varlığı gerçekten bildirimde bulunduğu kadar olabilir. Fakat, borçlunun yaşayış tarzı söz konusu bildirimde uygun düşmeyebilir. Örneğin üzerine kayıtlı bir mal varlığı bulunmayan, aylık geliri 1000 TL olan kimsenin yine aylık 1000 TL kira gerektiren bir yerde oturması durumunda, kamu borçlusunun yaşayış tarzının mal bildirimine uymadığı söylenebilir²⁴. Bu noktada, borçlunun

²⁰ Özgenç, s. 161; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, Genel Hükümler, s. 210.

²¹ İcra ve İflas Kanunu'nda yer verilen mal beyanında bulunmama suçu, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Bkz. Any, 28.02.2008, E: 2006/71, K: 2008/69.

²² Bkz. Yılmaz, s. 1063; Pınar/Bacaksız, s.120; Malların gerçek değerinden yüksek gösterilmesinin suç oluşturmayacağı konusunda karşı görüş için bkz. Candan, s. 598.

²³ Pınar/Bacaksız, s. 120. Bu kapsamda, mal bildirimini ile kamu borçlusunun yaşam tarzının ortaya konulması, mal bildirimini doğruluğunu ortaya koyacaktır. Bkz. Candan, s. 598.

²⁴ Candan, borçlunun mal bildirimini gerçeği yansıtmadığını veya yaşam tarzı ile mal bildirimini uyumsuz olduğunu kanıtlama yükünün tahsil dairesine ait olduğunu belirtmiştir (bkz. Candan, s. 598). Bu görüşü iki noktada eleştirmek gerekecektir: İlk olarak, bir suçun soruşturulması için basit şüphe yeterlidir (bkz. Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, Muhakeme, s. 71). Dolayısıyla, kanıtlanmamış olsa da, ortada basit şüp-

yapmış olduğu harcamalar, kredi kartı ve fatura ödemeleri gibi bilgilerden yararlanılabilir. Eğer söz konusu bilgiler borçlunun yaşayış tarzının mal beyanına uymadığını gösteriyorsa, borçlu üçüncü şahısların yardımıyla yaşamını sürdürdüğünü ortaya koymadığı müddetçe²⁵, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçundan cezalandırılabilir.

Görüldüğü üzere, bu suçla aslında idareye karşı yapılan bir hileli davranışlar yaptırım altına alınmıştır. Nitekim her iki hareket unsurunun temelinde de, gerçeğe bağdaşmayan bir mal bildirim söz konusudur. Suç tipinde bir zarar neticesi öngörülmediği için, mal bildiriminin gerçeğe aykırı suretle yapılması yeterlidir. Buna göre, mal bildiriminde bulunmama suçu “soyut tehlike” suçu olarak karşımıza çıkmaktadır.

c. Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme Suçu Bakımından (m. 112)

6183 sayılı Kanun’un 112. maddesinde düzenlenen mal edinme ve artmalarını bildirmeme suçunun eylem unsuru, bu kanuna uygun bir şekilde mal bildiriminde bulunduktan sonra,

- Edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmek suretiyle,
- Kamu alacağının tahsilini engellemek veya zorlamak şeklinde düzenlenmiştir.

6183 sayılı Kanun’un 61. maddesinde, mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlunun, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecbur

heyi haklı kılan olgular varsa, tahsil dairesi şikâyette bulunarak bu suçtan soruşturma başlatılmasını sağlayabilir. İkincisi, maddi gerçeğin araştırılması ilkesi gereğince, ceza yargılamasında soruşturma ve kovuşturma organları res’en araştırma yaparak maddi gerçeği ortaya koymak zorundadır (bkz. **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, Muhakeme, s. 71). Bu nedenle, mal bildiriminin gerçeği yansıtmadığının veya borçlunun yaşam tarzı ile uyumsuz olduğunun idare tarafından kanıtlanmasını beklemek yerinde değildir.

²⁵ Samhoğlu/Özbalcı, s. 554.

olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre, kanundaki 15 günlük süre içerisinde 61. maddedeki yükümlülüğünü yerine getirmeyen kamu borçlusunu cezalandırılabilir. Bu yönüyle mal edinme ve artmalarını bildirmeme suç, ihmali bir suç olarak nitelendirilmelidir²⁶.

Diğer taraftan, kamu alacağıın tahsilinin engellenmesi ve zorlanması suçun netice unsuru olarak gösterilmiştir. Burada tahsilâtın engellenmiş olması şart olmayıp, tahsilâtın zorlanmış olması da suçun oluşması bakımından yeterlidir²⁷. Belirtmek gerekir ki, daha önce alacağa yetecek miktarda mal bildiriminde bulunmuş olan kamu borçlusunun, bu suç kapsamında mal edinme ve artmalarını bildirme yükümlülüğü yoktur. Aynı şekilde borcuna yetecek miktarda mal bildiriminde bulunmayan kamu borçlusunu, daha sonra edineceği malların borcuna yetecek kadarını bildirmesi yeterli olup, bütün mal edinmelerini ve artmalarını bildirmek zorunda değildir. Nitekim 6183 sayılı Kanun m. 59/1 gereğince herkes borcuna yetecek miktarda mal bildiriminde bulunmakla yükümlü tutulmuştur. Buna nedenle bildirilen malların toplam miktarı, kamu alacağıın tahsiline yettiği müddetçe, mal artmalarının bildirilmemesi tahsilin “engellenmesi ve zorlanması” kapsamında değerlendirilmeyeceği için suçun netice unsuru gerçekleşmeyecektir.

ç. Kamu Borçlusuna Ait Malları Bildirmeme Suçu Bakımından (m. 113)

6183 sayılı Kanun’un 113. maddesinde düzenlenen kamu borçlusuna ait malları bildirmeme suçunun eylem unsuru, ellerinde bulundurdukları kamu borçlusuna ait malları 6183 sayılı Kanun’un 55. maddesi gereğince yapılan talebe rağmen bildirmemek şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Kanun’un 55. maddesinin son fıkrasında “*Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 7 gün içinde bildirmeleri istenir.*” düzenlemesine yer verilmiştir. Burada yapılan bildirim geçerli olması için talebin yazılı olması ve talebin içeriğinde bildirim 7 gün içinde yapılmasına yönelik bilginin bulunması yeterlidir²⁸.

²⁶ Pınar/Bacaksız, s. 121.

²⁷ Bkz. Candan, s. 599. Nitekim, madde metninde “veya” ifadesine yer verildiği için söz konusu neticelerinden birinin gerçekleşmesinin yeterli olması aranmalıdır.

²⁸ Talepte ayrıca bildirim yapılmazsa 113. maddede belirtilen suçun oluşacağı bilgisinin de yer alması gerektiği konusunda bkz. Pınar/Bacaksız, s. 121.

Bildirimde bulunma yükümlülüğü getiren bu suç tipi de ihmali suç olarak karşımıza çıkmaktadır²⁹. Ayrıca suç herhangi bir zarar neticesi aramadığı için, bildirimde bulunmama suçunun soyut tehlike suçu olduğu söylenmelidir.

d. İstenen Bilgi ve Belgeleri Vermeme Suçu Bakımından (m. 114)

Nihayet 6183 sayılı Kanun'un 114. maddesinde düzenlenen istenen bilgi ve belgeleri vermeme suç tipinin eylem unsurunda, malî olmadığı yolunda bildirimde bulunan kamu borçlularının bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:

- En son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini,
- Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmemek, nüfus kayıt suretini vermemek şeklinde düzenlenmiştir.

Bu suç tipi de ihmali bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır³⁰.

Ç. Manevi Unsur

Kamu alacağının tahsiline etki eden suçlarının manevi unsurunu kast oluşturmaktadır. Nitekim, bu suçların taksirli şekli kanunda ayrıca düzenlenmemiştir. Diğer taraftan kamu alacağının tahsiline engel olma suçunda “kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maskadıyla” ifadesine yer verilmiştir. Bu nedenle söz konusu fiillerin işlenmesi suçun oluşması yetmez; fail olan kamu borçlusunun bu fiilleri işlerken tahsile engel olmak veya zorlaştırmak saikiyle hareket etmesi gerekmektedir.

D. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bu suç bakımından özellik gösterecek herhangi bir hukuka uygunluk sebebi bulunmamaktadır.

²⁹ Candan, s. 600.

³⁰ Pınar/Bacaksız, s. 121.

E. Suçun Özel Görünüş Şekilleri

1. Teşebbüs

Kamu alacağıın tahsiline engel olma suçu zarar suçudur. Nitekim, suç tipindeki hareketlerin yapılması tek başına yeterli olmayıp, bu hareketler kalan malların “kamu borcunu karşılamaya yetmemesiyle sonuçlanmalıdır. Bu çerçevede başlatılan takip işlemleri neticesinde, kamu borcunun tahsili için gerekli olan nakit varlığını yurt dışına çıkarmak yahut bir yere gömmek üzere yakalanan kimsenin fiili teşebbüs aşamasında kalmış kamu alacağıın tahsiline engel olma suçunu oluşturacaktır³¹.

Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçu neticesi hareketine bitişik yani şekli bir suçtur. Teorik olarak, şekli suç da olsa hareketin neticelere bölünebildiği durumlarda teşebbüs gündeme gelebilir³². Fakat pratikte bu suça teşebbüs zor gözükmemektedir.

Mal edinme ve artmalarını bildirmeme, kamu borçlusuna ait malları bildirmeme suçu ile istenen bilgi ve belgeleri vermeme suçları saf ihmali suç olarak karşımıza çıkmaktadır. Saf ihmali suçlar, kanunun kişiden icrai bir davranışta bulunmayı emrettiği suçlar olarak karşımıza çıkmaktadır³³. Saf

³¹ Doktrinde *Pınar/Bacaksız*, suç tipindeki fiilleri gerçekleştirmesine rağmen malvarlığında borcunu karşılamaya yetecek miktarda ekonomik değer bulunan kişinin fiilinin teşebbüs aşamasında kaldığının kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir (bkz. **Pınar/Bacaksız**, s. 122). Bir fiilin teşebbüs aşamasında kaldığından söz edilebilmesi için failin yapmış olduğu hareketin suç konusu üzerinde bir tehlike oluşturması ve bu tehlikenin önemsiz derecede olmaması gerekir (bkz. **Hakeri**, s. 432). Verilen örnekte, konunun elverişsiz olması, neticenin meydana gelmesine mani olmuştur. Bu çerçevede, kaçırılan miktar kamu alacağıın tahsilini tehlikeye düşürecek bir meblağa yaklaşıyorsa bu durumda, suçun teşebbüs aşamasında kaldığı tartışılabilir. Buna karşılık, kamu borcunun oldukça üzerinde mal varlığı olan kimsenin, el konulmasını istemediği bazı değerli tablolarını kaçırmaması yahut gizlemesi kamu alacağıın tahsiline engel olma suçuna teşebbüs olarak nitelendirilmemelidir. Diğer taraftan kaçırılan miktarın azlığı, failin suç işleme kastının ortaya konulmasını da güçleştirecektir.

³² Şekli suçlara da teşebbüsün mümkün olduğu konusunda bkz. **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, Genel Hükümler, s. 211.

³³ **Hakeri**, s. 140; **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, Genel Hükümler, s. 208.

ihmali suçlarda netice ile hareket (yani hareketsizlik) bitişik olduğu için, bu suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı kabul edilmektedir³⁴.

2. İçtima

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçunda, kamu alacağının tahsili için gerekli olan mal varlığının değişik zamanlarda birden fazla hareketle kaçırılması, gizlenmesi durumunda tek bir suçun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, önce değerli otomobilini gizleyen, sonrasında yazlığındaki ziynet eşyalarını bahçeye gömen kimsenin tek bir kamu alacağının tahsiline engel olma suçunu işlediğini kabul etmek gerekir. Bunun dışında diğer içtima şekillerinin bu suçlar bakımından bir özellik göstermediğini belirtebiliriz.

3. İştirak

Kamu alacağının tahsiline engel olma suçuyla, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçuna azmettiren ve yardım eden şeklinde iştirak söz konusu olabilir.

F. Kovuşturma

6183 sayılı Kanun'un 115. maddesinin birinci fıkrasında, kamu alacağının tahsiline engel olma (m.110), gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma (m. 111), mal edinme artmalarını bildirmeme (m. 112), kamu borçlusuna ait malları bildirmeme (m. 113) ve istenecek bilgi ve belgeleri vermeme (m. 114) suçlarının, alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunacağı düzenlenmiştir. Buradaki "ihbar" ifadesinin ceza yargılaması hukukunda ne anlam ifade ettiğinin ortaya konulması gerekmektedir.

İhbar, re'sen kovuşturulan bir suçtan haberdar olan kimsenin adli makamlara durumu bildirmesidir³⁵. İhbar Cumhuriyet başsavcılığına veya kolluk makamlarına yapılabileceği gibi Cumhuriyet başsavcılığına gönderilmek üzere, valiliğe, kaymakamlığa veya mahkemeye de yapılabilir. Görül-

³⁴ Hakeri, s. 416; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, Genel Hükümler, s. 210; Özgenç, s. 427; Koca/Üzülmez, s. 399-400.

³⁵ Centel/Zafer, s. 86

düğü üzere, ihbar suç işlendiği izlenimini yaratan durumlardan, soruşturma makamlarını haberdar kılmak amacıyla yapılan bir bildirim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yönüyle ihbar bir muhakeme şartı (şikâyet, talep, izin gibi) olarak değerlendirilemez. Buna göre kendisine ihbar ulaşsın yahut ulaşmasın, suç işlendiği yönünde bilgiye ulaşan savcılık makamı gerekli soruşturmayı yapmak zorundadır. Hal böyle iken, kanun koyucunun 6183 sayılı Kanun'un 115. maddesinde alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarını araması anlamsızlaşmaktadır.

Kanımızca alacaklı kamu idaresinin ilgili soruşturma süresinde etkin bir rol oynamasını gerekli gören kanun koyucu, söz konusu düzenlemeyle suç teşkil eden her fiilden ziyade yalnızca alacaklı kamu idaresinin kovuşturulmasında yarar gördüğü fiiller hakkında takibat amaçlamıştır. Nitekim maddenin düzenleniş şekline de anlaşıldığı üzere, burada bir muhakeme şartı olan **talebe (istem)**³⁶ yaklaşan bir durum söz konusudur. Bu bakımdan 6183 sayılı Kanun'un 115. maddesindeki kamu idaresinin ihbarı, talepte olduğu gibi bir muhakeme şartı olarak ele alınmalıdır. Buna göre Cumhuriyet savcılığı 6183 sayılı Kanun'un 110 ile 114. maddeleri arasında düzenlenen suçlardan dolayı soruşturma yapıp, kamu davası açabilmek için alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük mülki memurun ihbarını beklemelidir.

SONUÇ

Kamu alacağı'nın tahsiline engel olma, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma, mal edinme ve artmalarını bildirmeme ile istenecek bilgi ve belgeleri vermeme suçları hakkında takip başlatılan kamu borçlusu tarafından işlenebilmektedir. Şöyle ki, madde de "alacağı'nın tahsili için takip muamelesi" ifadesine yer verilmiştir. İhtiyati haciz bizzat alacağı tahsile yönelik bir işlem değildir. O halde kanun koyucu bun düzenlemeyle hakkında takip muame-

³⁶ Talep yetkili makam olan Adalet Bakanı'nın, yetkili savcıdan dava açılmasını istemesi şeklinde tanımlanmaktadır (bkz. **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, Muhakeme, s. 124; **Öztürk/Erdem**, s. 94). Kanımızca talep, Adalet Bakanlığı'nın yetkili olduğu konularla sınırlandırılmamalıdır. Bir muhakeme şartı olan talep kurumu, farklılık arz etse de, bir nevi şikâyetin resmi şeklini oluşturmaktadır (Bkz. **Centel/Zafer**, s. 95). Bu nedenle, kanun koyucunun bazı suçlar bakımından Adalet Bakanı dışındaki kimselerin ihbarını araması, talebe yaklaşan bir şart olarak nitelendirilebilmelidir.

lelerine başlanmış borçluyu işaret etmektedir. Takibin başlamasından söz edilebilmesi için borçluya ödeme emri gönderilmiş olması gerekmektedir. Nitekim icra takibi ödeme emri ile başlar. Buna göre, hakkında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk tedbirlerine başvuru borçlu söz konusu suçların faili olamaz.

6183 sayılı Kanun'un 110 ile 114. maddeleri arasında düzenlenen kamu alacağının tahsiline etki eden suçların, alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet savcılığı tarafından takip olunacağı belirtilmiştir. (AATÜHK, m. 115). Burada ceza yargılaması şartı olan talebe benzer bir durum söz konusudur. Bu nedenle madde de yer verilen ihbar koşulu da muhakeme şartı olarak ele alınmalıdır.

Kaynakça

- Akdeniz**, Umut; “İhtiyati Haciz Müessesesi”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C:X, S. 1, 2, 2006), s. 197-226.
- Akmansu**, Mehmet; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerh ve İzahaları, (Örnek Matbaası), Ankara 1954.
- Bayraklı**, Hüseyin; Vergi İcra Hukuku, 2. Baskı, (Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No: 38), Afyon 2001.
- Candan**, Turgut; Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2007.
- Centel**, Nur/**Zafer**, Hamide; Ceza Muhakemesi Hukuku, 5. Bası, (Beta Yayınları), İstanbul 2008.
- Çelik**, Binnur; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Basım, (Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları), İstanbul 2002.
- Gerçek**, Adnan; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, (Ekin Yayınevi), Bursa 2010.
- Gülseven**, Mustafa; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1999.
- Hakeri**, Hakan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Bası, (Adalet Yayınevi), Ankara 2011.
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011, (Karakoç, Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf; “Kamu Alacaklarının Tahsili; Kamu İcra Hukuku”, (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2001, S.153), s. 116-135, (Karakoç, Kamu İcra).
- Koca**, Mahmut/**Üzülmez**, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2010.
- Kumrulu**, Ahmet; “Vergi İcra Hukuku’na Kavramsal Bir Yaklaşım”, (Akif ERGİNAY’a 65. Yaş Armağanı, Ankara 1981), s. 647-668.
- Kuru**, Baki; İcra ve İflas Hukuku, C:I, 3. Bası, (Alfa Basım ve Yayıncılık), İstanbul 1988, (Kuru, C: I).

- Kuru**, Baki; İcra ve İflas Hukuku, C:III, 3. Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1993, (Kuru, C: III).
- Mutluer**, Kamil; Vergi Hukuku, Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, (Turhan Kitapevi), İstanbul 2011.
- Oktar**, Ateş; Vergi Hukuku, 5. Baskı, (Türkmen Kitapevi), İstanbul 2010.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 15. Baskı, (Turhan Kitapevi), Ankara 2008.
- Özbalcı**, Yılmaz; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2002.
- Özbek**, Veli Özer/**Kanbur**, M. Nihat/**Doğan**, Koray/**Bacaksız**, Pınar/**Tepe**, İlker; Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2011, (Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, Muhakeme).
- Özbek**, Veli Özer/**Kanbur**, M. Nihat/**Doğan**, Koray/**Bacaksız**, Pınar/**Tepe**, İlker; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2. Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara, 2011, (Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, Genel Hükümler).
- Özekes**, Muhammet; İcra ve İflas Hukuku'nda İhtiyati Haciz, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1999, (Özekes, İhtiyati Haciz).
- Özgenç**, İzzet; Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2002, (Özgenç, Ekonomik Çıkar).
- Özgenç**, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2010.
- Özgürol**, Serdar; "Haciz ve İhtiyati Haciz Üzerine", (Adalet Dergisi, Y:76, S: 4, 1985), s. 32-55.
- Öztürk**, Bahri/**Erdem**, Mustafa Ruhan; Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 12. Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2008.
- Pınar**, Burak/**Bacaksız**, Pınar; "5237 sayılı Ceza Kanunu'ndan Sonra Kamu İcra Suçlarının Durumu, (III-Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olma Suçları)", (Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi, 2008/1), s. 111-128.
- Şimşek**, Edip; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 2. Baskı, (Alfa Yayım), İstanbul 1996.

- Tanrikulu**, Abdurrahim; “Kamu Alacaklarının Korunması ile İlgili İki Önemli Sorun: İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk”, (Vergi Sorunları, Y:3, 1983/4, s. 48-65.
- Tuncer**, Selahattin; Vergi Hukuku ve Uygulanması, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003.
- Uyar**, Talih; İcra Hukukunda Haciz, (Feryal Matbaacılık), Ankara 1990.
- Yılmaz**, Kazım; Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa, (Ce-Ka Yayınları), Ankara 2006.
- Samlıoğlu**, Servet/**Özbalcı**, Yılmaz; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, (Feryal Matbaacılık), Ankara 1984.