

VERGİ İCRA HUKUKUNDA ACİZ HALİ

Insolvency in Tax Execution Law

Doç. Dr. Recep NARTER¹, Arş. Gör. Abdullah ARIKAN²

Geliş Tarihi: 03.01.2018

Kabul Tarihi: 12.02.2018

ÖZET

Kamu borcunu vadesinde ödemeyen borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54. maddesinde öngörülen cebren tahsil yollarına başvurulmasına rağmen kamu alacağı kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olabilir. Bu durum esasen borçlunun aciz hali içerisinde bulunduğunu göstermektedir. Genel icra hukukunda olduğu üzere vergi icra hukukunda da borcu ortadan kaldırmayan aciz hali bir belgeye bağlanarak tespit olunur ve hem alacaklı hem de borçlu açısından birtakım sonuçlar meydana getirir. Kamu alacaklarının kısmen veya tamamen tahsil edilememesinin sonucu olarak aciz hali; biri haciz yoluyla takipte, diğeri ise iflas yoluyla takipte olmak üzere iki ihtimalde ortaya çıkmaktadır. Her iki takip yolunda ortaya çıkan aciz hali düzenlendikleri kanun, tespit edilecekleri makam ve doğrudukları sonuçlar itibarıyla birbirinden farklılık arz etmektedir. Bunun nedeni, haciz yoluyla takibin alacaklı tahsil dairelerinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde yürütülüyor olmasına karşılık, iflas yoluyla takibin iflas organlarında (özellikle iflas idaresi) 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu çerçevesinde yürütülüyor olmasıdır. Bu çerçevede çalışmada vergi icra hukuku bağlamında kamu borçlusunun aciz hali ikili bir ayrım içerisinde incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İcra Hukuku, Aciz Hali, Aciz Fişi, Haciz Yoluyla Takip, İflas Yoluyla Takip.

ABSTRACT

Public debts may not be partially or completely collected even though the debtor who can not pay the debts in public debts has been applied to forced collection methods provided for in Article 54 of Law No: 6183 Procedure Law on Collection of Public Claims. This situation shows that the debtor is in fact insolvency. As it is in general execution law, it is determined by attaching a proof of insolvency which does not remove from the borrowing in the tax execution law and brings some results in terms of both the creditor and the debtor. Inability to collect public claims partly or completely; one appears to be followed by enforcement proceeding and the other by bankruptcy procedure. The insolvency that emerged on both procedures differs from each other in terms of the law in which they are organized, position to be detected and the outcomes they produce. The reason for this is that the bankruptcy procedure is carried out through bankruptcy organs (especially bankruptcy administration) under the Law No: 2004 Execution and Bankruptcy Code, the enforcement proceeding is carried out through claimant revenue service under the Procedure Law on Collection of Public Claims. In this framework, the insolvency of public debts in the context of tax execution law is examined in a dual distinction.

Keywords: Tax Execution Law, Insolvency, Proof of Insolvency, Enforcement Proceeding, Bankruptcy Procedure.

¹ Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, rnarter@ktu.edu.tr

² Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, abduallah.arikan@ktu.edu.tr

GİRİŞ

Kamu hukuku ilişkisinden doğan ve kapsamı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile tespit olunan kamu alacaklarının, ödeme süresinin son günü olan vade tarihinde ödenmemesinin iki önemli sonucu bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vade tarihini izleyen günden itibaren ödenmemiş alacak kısmına AATUHK'un 51. maddesi uyarınca gecikme zammı uygulanması; diğeri ise, bu alacakların tahsili için AATUHK'un 54. maddesinde gösterilen cebren tahsil yollarına başvurulmasıdır³. Cebren tahsil yolları anılan maddede şu şekilde sayılmıştır:

1. Kamu borcu teminat altına alınmış ise, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
2. Kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.

Alacaklı tahsil dairesi bu yollara başvurmasına rağmen, kamu alacağı kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olabilir. Böyle bir durum esasen, kamu borçlusunun ödeme güçlüğü içerisinde bulunduğunu⁴ göstermektedir. Diğer bir ifadeyle borçlunun borcunu ödeyememe hali⁵, aciz haline işaret etmektedir. Borçlunun aciz halinde olması genel icra hukukunda olduğu üzere vergi icra hukukunda da borcu ortadan kaldırmamaktadır. Kanunda belirtilen hallerin varlığı durumunda tahsil edilemeyen alacak kısmı için aciz fişi⁶ düzenlenir ve böylece aciz hali tespit edilmiş olur. Düzenlenen aciz fişinin hem alacaklı hem de borçlu bakımından birtakım sonuçları bulunmaktadır.

Vergi icra hukukunda aciz hali müessesesini haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali ve iflas yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali olmak üzere ikiye ayırmak gerekir. Zira her iki cebren tahsil yolunda aciz hali farklı makamlarca tespit edilmekte ve birbirinden farklı sonuçlar doğurmaktadır. Teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibinde ise bunlar dışında farklı bir aciz hali

³ Mualla Öncel - Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.127-129.

⁴ Yılmaz Özbacı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s.745.

⁵ Selçuk Öztekin, İcra ve İflas Hukukunda Borç Ödemeden Aciz Vesikası (İİK m.143; m.251), Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1994, s.10.

⁶ AATUHK'da **aciz fişi** terimi kullanılmakta iken, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK)'nda **borç ödemeden aciz vesikası** terimine yer verilmiştir. Her iki belge de esasen benzer mahiyette olup, borçlunun borcunu ödeme güçlüğü içerisinde bulunduğunu göstermektedir. Genel icra hukukundaki borç ödemeden aciz vesikası ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Talih Uyar, "Takip Hukukunda Borç Ödemeden Aciz Vesikası", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 70, 2007.

ortaya çıkmaz. Nitekim AATUHK'un 56. maddesine göre, karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun on beş gün içinde ödenmesi, aksi takdirde teminatın paraya çevrileceği yahut diğer cebren tahsil yollarına başvurularak takibe devam edileceği borçluya yazı (ödemeye davet yazısı) ile bildirilir. On beş günlük süre içerisinde borç ödenmediği takdirde, teminat AATUHK hükümleri uyarınca paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilmeye çalışılır. Ancak alacaklı tahsil dairesi teminatı paraya çevirmesine rağmen alacağını tam olarak tahsil edememişse, diğer cebren tahsil yollarına başvurmak durumunda kalır. Ya da maddi teminat yerine şahsi kefalet gösterilmiş ve alacak kefinden istenmesine rağmen tahsil edilememişse tahsil dairesinin asıl borçlu hakkında diğer cebren tahsil yollarına başvurmak dışında başka bir seçeneği kalmamaktadır. Dolayısıyla belirtilen hallerde tahsil dairesi borçlu aleyhine haciz veya iflas yoluyla takibe başvuracağından, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibinde yukarıda belirtilen aciz halleri dışında, farklı bir aciz hali ortaya çıkmaz. Dolayısıyla aşağıda ilk olarak haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali, daha sonra ise iflas yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali incelenecektir.

1. Haciz Yoluyla Takipte Ortaya Çıkan Aciz Hali

Haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali, AATUHK'un 75. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre, yapılan takip sonunda borçlunun haczedilebilir herhangi bir malı bulunmaması ya da bulunmasına rağmen bu nitelikteki malların paraya çevrilmesi sonucu elde edilen satış bedelinin mevcut borcu karşılamaması hallerinde borçlu aciz halinde sayılır. Yürütülen takip aşamaları sonucunda kalan borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur.

Maddenin lafzından borçlunun iki ihtimalde aciz halinde sayılacağı sonucu çıkmaktadır. Bunlardan ilki, haczedilebilir herhangi bir malın bulunmamasıdır. Hangi malların haczedilemeyeceği, diğer bir ifadeyle haczi kabil olmayan mallar AATUHK'un 70. maddesinde on üç bent halinde tek tek sayılmıştır. Bunun yanı sıra, bazı kanunlarda bazı mal ve alacakların haczedilemeyeceği ayrıca hüküm altına alınmıştır. Örneğin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 93. maddesinin ilk fıkrası uyarınca emekli aylıkları bunları alan kimselerin onayı olmadan haczedilemez⁷. Bu doğrultuda borçlunun bahsi geçen düzenlemelerde belirtilen nitelikte mal ve alacakları bulursa dahi bunların haczi mümkün olmadığı için bunlar dışında kalan başka mal ya da alacakları da bulunmuyorsa haczi kabil herhangi bir malının bulunmadığı söylenebilir. Eğer borçlunun haczi kabil herhangi bir malı yoksa bu durumu tespit eden

⁷ Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s.253-255.

haciz tutanağı aciz fişi hükmündedir. Aciz haline bağlanan hüküm ve sonuçlar bu nitelikteki haciz tutanağının düzenlendiği tarihte doğacaktır. Bu bakımdan ayrı bir aciz fişi düzenlenmeye gerek yoktur⁸. Borçlunun aciz halinde sayılacağı diğer hal ise, haczedilebilir nitelikteki malların paraya çevrilmesinden sağlanan bedel ile kamu alacağının karşılanmamasıdır. Bu iki durum aynı zamanda genel icra hukukunda kesin aciz vesikası (İİK md. 143; md. 105/1) verilecek halleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi icra hukukundaki aciz fişi genel icra hukukundaki kesin aciz vesikasına denk düşmektedir.

Öte yandan genel icra hukukundaki geçici aciz vesikası (İİK md. 105/2) düzenlenmesini gerektiren “paraya çevirme işlemi henüz tamamlanmadan haczi kabil mallara biçilen değer alacağı karşılamayacağı anlaşılmaması” halinde aciz fişi düzenleneceği yolunda bir hükme AATUHK’da yer verilmemiştir. Bununla birlikte doktrinde çoğunluğu teşkil eden bazı yazarlar⁹, özellikle takip konusu kamu alacağının toplam tutarı ile hacizli malın takdir edilen değeri arasında açık bir orantısızlık varsa, bu durumda da kamu borçlusunun aciz halinde sayılması gerektiği görüşünü ortaya koymuşlardır. Bu bağlamda, borçlunun borcuna yetmeyeceği aşikâr bir miktar malı tespit edilmişse, satış işlemini beklemeye gerek olmaksızın aciz halinde sayılması gerektiği kabul edilmek lazım gelir ki; aciz halinin sabit olması ile gecikme zammı uygulaması sona erecek (AATUHK md. 52/1) ve borç, teminat ve tecil faizi aranmaksızın ertelenebilecektir (AATUHK md. 76/1). Ayrıca meseleyi böyle yorumlamanın hem alacaklının hem de borçlunun menfaatlerine uygun düşen amaca uygun bir yorum olacağı ifade edilmiştir. Buna karşılık bazı yazarlar¹⁰ ise, haczedilen

⁸ Kemal Aykaç, Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğler, Kardeş Matbaası, Ankara, 1974, s.247-248; Özbacı, a.g.e., s.746; M. Cengiz Ünlü, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.701-702; Genel icra hukukunda da borçlunun haczi kabil malının bulunmaması durumunda icra memurunun düzenleyeceği haciz tutanağı borç ödemedi aciz vesikası yerine geçer. Bkz. Baki Kuru, İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, Tamamen Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.748-749.

⁹ Özbacı, a.g.e., s.745; Edip Şimşek, Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İçtihatlar, Yeniden Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996, s. 733; Ünlü, a.g.e., s.702; Nilgün Serim, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Aciz Hali ve Aczin Neticeleri”, Vergi Dünyası, Sayı: 335, Temmuz 2009, s.171; Kazım Yılmaz, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2015, s.754-755; Mahmut Coşkun, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, s.778-779.

¹⁰ Turgut Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013, s.445; Celalettin Akçataş, “Faiz ve Gecikme Zammı Uygulamasında Aciz Vesikasının Rolü”, E - Yaklaşım, Sayı: 227, Kasım 2011, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13328>, (Erişim Tarihi: 12.11.2017).

malın AATUHK'un 81. ve 91. maddeleri uyarınca takdir edilen değerinin kamu alacağını karşılayamayacağı anlaşılrsa dahi bu malın satışı gerçekleştirilmeden borçlunun aciz halinde sayılmasının mümkün olmadığını ileri sürmektedirler.

Biz ise, yukarıda yer verdiğimiz görüşlerden ikincisinin daha isabetli olduğu kanaatindeyiz. Hemen belirtelim ki, borçlunun hacizli mallarına biçilen değerinde daha başlangıçta kamu alacağını karşılayamayacağı anlaşılması durumunda aciz halinde sayılması gerektiği şeklindeki kabulün; amaçsal yorumun sınırları dâhilinde bir yorum olmaktan öteye taşarak kıyas yoluna başvurulmak suretiyle kanunilik ilkesini zedeleyen bir boyuta kavuştuğu söylenebilir¹¹. Zira hem borçlu hem de alacaklı lehine olduğu ve amaca uygunluğu ifade edilen söz konusu yorumla birlikte, genel icra hukukunda o kanunun düzenleme alanında gerekli ve makul olan geçici aciz vesikası verilmesi gereken hal, adeta 75. madde bünyesine ithal olunmakta yani taşınmaktadır. Kaldı ki AATUHK'un 75. maddesinin lafzı açıktır ve lafzın açık olduğu hallerde diğer yorum yöntemlerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 3. maddesinin A bendinin 2. fıkrası¹² uyarınca başvurulmaması kanunun açık ifadesinin gereğidir¹³.

Ayrıca şunu da eklemek gerekir ki, bu yorum tarzı ile varılan sonuç; gecikme zammı uygulamasının sona erecek olması ve teminat ile tecil faizi istenmeden borcun tecil edilmesi imkânının söz konusu olması yönlerinden alacaklı ve borçlu açısından lehe olduğu kabul edilse dahi, kanuni temsilcilerin daha erken bir aşamada takip edilmelerine yol açabileceği de gözden uzak tutulmamalıdır.

Bilindiği üzere, vergi kanunlarında kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen iki temel hüküm bulunmaktadır. Bunlardan ilki, VUK'un 10.

¹¹ Vergi hukukunda kıyas yolu ile boşluk doldurulması, verginin kanuniliği ilkesi ile hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ters düşer. Bkz. Öncel - Kumrulu - Çağan, a.g.e., s.29.

¹² *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."*

¹³ *"Vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemine başvurulurken çok dikkatli olmak gerekir... Ancak yorum yapılırken yasanın metninden sapılmamalıdır; aksi halde vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı, istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir."* Bkz. Öncel - Kumrulu - Çağan, a.g.e., s.21-22; *"Vuk'un 3. maddesinde "vergi kanunları lafzı...ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde..." ifadesine yer verilmiş olması, kanun koyucunun vergi kanunlarının yorumlanmasında öncelikle sözel yoruma başvurulması ve bu yorum yönteminin yeterli gelmediği durumda diğerlerine geçilmesi gerektiğini göstermektedir."* Bkz. Doğan Şenyüz - Mehmet Yüce - Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 6. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2015, s.59; *"...Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere kanunun ruhuna gitmek, kanunun lafzının açık olmaması halinde mümkündür."* Bkz. Danıştay 7. Daire, 13.11.1984 tarih, 509/1718 sayılı karar (Ercan Sarıcaoğlu, Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s.43.)

maddesi¹⁴; diğeri ise, AATUHK'un mükerrer 35. maddesi¹⁵dir. VUK'un 10. maddesinde düzenlenmiş olan sorumluluğun kapsamına vergi ve buna bağlı alacaklar girmektedir. Vergi alacakları ifadesi ile VUK'un kapsamına giren, yani VUK'un 1. maddesinde belirtilen vergi, resim, harçlar ile bunların aynı nitelikteki zamları kastedilmekte iken¹⁶; vergiye bağlı alacaklar ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük sayılmayan, ancak bunlar olmaksızın varlığı söz konusu olmayan diğere alacaklar kastedilmektedir. Örneğin gecikme faizi (VUK md. 112), gecikme zammı (AATUHK md. 51) ve tecil faizi (AATUHK md. 48) bu nitelikte vergiye bağlı alacaklardandır¹⁷. Ayrıca eklemek gerekir ki, VUK'un 333. maddesinin 2. fıkrasıyla, 10. maddeye yapılan atıf dolayısıyla, tüzel kişiler adına kesilen vergi ziyai cezası (VUK md. 344), usulsüzlük cezası (VUK md. 352) ile özel usulsüzlük cezası da (VUK md. 353; md. 355; mükerrer md. 355) bu kapsama dâhildir. AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin 6. fıkrasının¹⁸, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 19.3.2015 tarih ve 144/29 sayılı karar ile iptal edilmesiyle, vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından VUK'un 10. maddesinin; bunlar dışında kalan kamu alacakları için ise, AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin uygulanacağı hususu

¹⁴ "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."

¹⁵ "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler."

¹⁶ VUK'un 2. maddesinde, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK'un kapsamına girmediği hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple, bu alacaklar VUK'un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluğun kapsamına girmeyip, AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluğun kapsamına girmektedirler.

¹⁷ Turgut Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.83-92.

¹⁸ "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."

açıklık kazanmıştır¹⁹. Bu nedenle, asıl borçlunun vergi ve buna bağlı borçları bakımından kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için VUK'un 10. maddesindeki şartların, diğer kamu borçları bakımından kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için ise, AATUHK'un mükerrer 35. maddesindeki şartın gerçekleşmiş olması gerekir.

Bu bağlamda VUK'un 10. maddesi, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi bakımından iki şartın varlığını aramaktadır. Bunlardan ilki, vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçlunun mal varlığından kısmen veya tamamen alınamamış olması; diğer bir deyişle, vergi ve buna bağlı alacağın asıl borçlunun mal varlığından tahsil imkânının kalmamış olması gereğidir. Burada kastedilen alacaklı tahsil dairesinin, asıl borçluya karşı, AATUHK'un 54. maddesinde yer alan cebren tahsil yollarından, gerekiyorsa tamamına başvurmuş olmasına rağmen sonuç alamamış olmasıdır²⁰. Bu noktada, alacaklı vergi dairesinin haciz yoluyla takibe başvurması halinde vergi ve buna bağlı alacağın asıl borçlunun mal varlığından tahsil imkânının kalmadığı acaba ne zaman söylenebilecektir? Bu soruya verilecek yanıt, kanuni temsilcilerin takip edilebilecekleri zamanı belirleyecektir. Ayrıca şu husus da ilave edilebilir ki, kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için asıl borçlu bakımından yürütülen takip sürecinin tamamlanmasını müteakip, vergi ve buna bağlı alacağın tahsil edilemediğinin aciz fişi ile belgelenmesi gerekir²¹. Yahut aciz fişi düzenlenmese dahi en azından aciz halini meydana getiren durumların mevcudiyeti aranmalıdır. Kanuni düzenlemenin gereği olan ikinci şart ise, vergi ve buna bağlı alacağın asıl borçlunun mal varlığından alınamaması halinin kanuni temsilcinin, asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi yüzünden meydana gelmiş olmasıdır.

AATUHK ise mükerrer 35. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi bakımından yalnızca bir şarta yer vermiş bulunmaktadır. Bu da,

¹⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Recep Narter, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme", Vergi Dünyası, Sayı: 410, Ekim 2015, s.129.

²⁰ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s.94; "... Bu çerçevede, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda anılan maddesine göre, kanuni temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ safhalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusuna hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkânının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması, 6183 sayılı Kanun ile belirlenen takip yollarının tüketilmesi gerekmektedir..." Danıştay 3. Daire, 10.12.2015 tarih, 2843/16055 sayılı karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi: 13.11.2017).

²¹ İrfan Barlass, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s.70.

kamu alacağıının asıl borçlunun mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halidir. Dolayısıyla, bu iki ihtimalden birinin gerçekleştiği durumda alacaklı tahsil dairesi, tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı için kanuni temsilcileri takip edebilir. Öte yandan “*Kanundaki Terimler*” başlığını taşıyan AATUHK’un 3. maddesinde tahsil edilemeyen kamu alacağıının, “*Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını*”; tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağıının ise, “*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağıının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağıının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını*” ifade edeceği belirtilmiştir²².

Yeri gelmişken hemen belirtelim ki, VUK’un 10. maddesinde ifade edilen “alınamama” kavramı ile AATUHK’un mükerrer 35. maddesinde yer verilen “tahsil edilememe” kavramı aynı anlama gelmektedir. “Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” ifadesi ise, yukarıda zikredilen her iki kavramın da isabet ettiği aşamadan daha önceki bir aşamaya tekabül etmektedir. Haciz yoluyla takipler açısından bakıldığında “alınamama” yahut “tahsil edilememe” asıl borçlunun aciz halinde olduğu aşamayı; “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” ise asıl borçlunun haczedilen mallarına biçilen değer kamu alacağını karşılamayacağıının anlaşılmasına denk düşmektedir. Bu bakımdan aciz haline giren ihtimaller “alınamama” ile “tahsil edilememe” kavramlarıyla örtüşmekte, “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” ise genel icra hukukundaki geçici aciz vesikası verilmesi gereken duruma karşılık gelmektedir. Buradan hareketle bir kez daha ifade edelim ki, AATUHK’un 75. maddesinde düzenlenen aciz hali kavramının içeriğinin genişletilmesinin, “alınamama”/“tahsil edilememe” ile “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” kavramları ayrımını lüzumsuz veya en azından etkisiz hale getireceği, ayrıca kanunun sistematığıne uygun düşmeyeceği gerekçesiyle, borçlunun aciz halinde sayılması gereken durumların genişletilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

²² Dikkat edilirse, aciz halini meydana getiren durumlar ile “tahsil edilememe” kavramına ilişkin verilen tanım birbiri ile örtüşmektedir.

1.1. Aciz Halinin Sonuçları

Aciz halinin sonuçları “*Aczin neticeleri*” başlıklı AATUHK’un 76. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca aciz halinin sabit olması durumunda, gecikme zammı uygulamasının sona ereceğini hüküm altına alan AATUHK’un 52. maddesinin ilk fıkrası da aciz haline bağlanan önemli bir sonuçtur.

AATUHK’un 76. maddesinin ilk fıkrasına göre, aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve tecil faizi aranmadan AATUHK’un 48. maddesinde düzenlenen tecil müessesesi tatbik olunabilir. Fıkranın sonunda “*tatbik olunabilir*” ibaresine yer verildiği için, aciz halinin varlığı durumunda alacaklı kamu idaresinin tecil müessesesini uygulamak zorunda olmadığı, diğer bir ifadeyle bu konuda takdir yetkisine sahip olduğu anlaşılmaktadır²³. Ayrıca Maliye idaresinin bu konudaki görüşü²⁴; aciz halinde olduğu tespit edilen borçlu hakkında teminat ve tecil faizi aranmadan tecil müessesesinin uygulanabilmesi için borçlunun bu istemi içeren bir talebine ihtiyaç bulunduğu yönündedir.

Bu doğrultuda bir düzenleme esasen hem kamu alacaklısı hem de kamu borçlusu lehinedir. Nitekim kanun tasarısı ve gerekçesinde²⁵ de belirtildiği üzere, “*...aciz halinde olanlardan hüsnüniyet sahiplerine karşı tatbik edilebilmek üzere idareye teminatsız olarak ve faiz aranmadan borcun tecili yetkisini vermektedir. Bu suretle muamele görenler, alacakları tecil müsaadesi üzerine takibata uğramadan bir iş tutmak ve ileride borçlarını da ödemek imkânına kavuşacaklardır.*”

Alacaklı kamu idaresi aciz halinde bulunan borçlunun tecil talebini kabul etmişse, tecil şartlarına uygun davranıldığı sürece borçlu hakkında cebri icra işlemleri yapılamaz. Bu bakımdan borçlu taksitleri zamanında ödemek kaydıyla icra takibinden kurtulmuş olmaktadır²⁶. Bu durumun bir

²³ Özbalcı, a.g.e., s.747; Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s.445-446.

²⁴ Seri: A, Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği (30.6.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete).

²⁵ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, s.786-787, (Erişim Tarihi: 14.11.2017).

²⁶ Özbalcı, a.g.e., s.747, 748; Recai Dönmez, Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s.79; Selahattin Tuncer, “Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme”, Yaklaşım, Sayı: 162, Haziran 2006, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6633>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017); Yılmaz, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, s.757; Gerçek, a.g.e., s.102, 112; “*Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48. maddesine göre tecil, infisahı (bozucu) şarta bağlı olarak cebri icra işlemlerini durdurucu bir özellik taşır. Tecil koşullarına kamu borçlusu uyarınca cebri takip işleri hangi aşamada olursa olsun yapılamaz.*” Bkz. Zeynep Arıkan, “Vergi Borçlarında Tecil”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4565, İstanbul, 2005, s.20.

sonucu olarak, borçlunun tecil süresi içerisinde edindiği mal varlıkları da haczedilemeyecektir²⁷. Ancak hemen belirtelim ki, AATUHK'un 61. maddesi uyarınca verilen mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren ya da borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlular, sonradan edindikleri malları ve gelirlerindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak on beş gün içinde tahsil dairesine bildirmek zorundadırlar. Aksi takdirde, AATUHK'un 112. maddesi uyarınca cezalandırılırlar. Bununla birlikte, tecil talebi kabul edilmiş olan ve tecil şartlarına uygun davranan borçlunun sonradan edindiği ve 61. madde uyarınca süresinde tahsil dairesine bildirimde bulunduğu mallara haciz uygulanmaması kanunun amacına, özellikle tecil müessesesinin mantığına daha uygun düşer²⁸. Öte yandan borçlu tecil şartlarına uygun davranmakla birlikte, sonradan edindiği malları tahsil dairesine hiç veya süresinde bildirmez ise bu mallar haczedilebilir mi? Böyle bir durumda, borçlu tecil şartlarına uygun davranmaya devam ettiği sürece, söz gelimi taksitlerini zamanında ödediği için, yalnızca 112. madde uyarınca verilecek ceza ile yetinilmek gerekir.

AATUHK'un 76. maddesinin 2. fıkrasına göre, alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder. Bilindiği üzere, vergi hukukunda iki temel zamanaşımı düzenlemesi bulunmaktadır. Bunlar tarh (ya da tahakkuk) zamanaşımı ve tahsil zamanaşımıdır. AATUHK'un 76. maddesinde sözü edilen zamanaşımı tahsil zamanaşımıdır. Zira aciz hali vergilendirme sürecinin tahsil aşamasında ortaya çıkar. Tahsil zamanaşımı, AATUHK'un 102 ila 104. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 102. maddeye göre kamu alacakları, vadelerinin rastladıkları takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezlerse zamanaşımına uğrarlar. Tahsil zamanaşımını kesen hallere 103. maddede, durduran hallere ise 104. maddede yer verilmiştir. Zamanaşımını kesen ve durduran haller arasında, aciz halinin varlığına yahut aciz fişinin düzenlenmesine yer verilmemiştir. Dolayısıyla aciz halinin kendisi, tahsil zamanaşımını kesen ya da durduran bir neden teşkil etmez. Ancak aciz halinin tespitinden sonra çeşitli nedenlerle tahsil zamanaşımının kesilmesinden söz edilebilir. Örneğin, aciz halindeki borçlunun söz konusu borcunun AATUHK'un

²⁷ Veysi Seviğ, "Vergi Hukukunda "Aciz" Hali", Yaklaşım, Sayı: 179, Kasım 2007, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8058&arananKey=e-defter>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

²⁸ Özbacı, a.g.e., s.748; Ünlü, a.g.e., s.703; Serim, a.g.m., s.172; Ancak Seri: A, Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde bu hususta şu ifadeler yer verilmiştir: "Aciz hali tespit edilmiş borçlunun borçları talebi üzerine faiz ve teminat aranmaksızın ertelenebilir. Mükellefin mal edindiğinin tespiti halinde aciz hali ortadan kalkar ve takibat işlemlerine devam edilir... Borçlunun mal edindiğinin saptanması halinde haciz varakalarına istinaden gerekli haciz yapılır. Haczedilen malların değerinin takipli alacağı karşılığının tespiti halinde aciz hali kaldırılır."

48. maddesi çerçevesinde ödeme planına bağlanması²⁹ ya da mal edinmelerini yahut gelirindeki artmaları bildirmesi halinde³⁰ zamanaşımın kesilmesi söz konusu olmaktadır.

Aciz haline bağlanan bir diğer önemli sonuç ise, aciz halinin sabit olması ile birlikte artık gecikme zammının hesaplanmayacak olmasıdır. Gecikme zammı AATUHK'un 51. maddesinde düzenlenmiş fer'i bir kamu alacağıdır. Vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen her ay ve kesirleri için aylık % 1,40 oranında³¹ uygulanmaktadır. Hemen devamı maddede ise, gecikme zammının ne müddetle hesaplanacağı düzenlenmek suretiyle, gecikme zammı hesabını sona erdiren hallere yer verilmiştir. Bu durumda gecikme zammı vade tarihinden söz konusu hallerin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacaktır. Bunlardan biri de aciz hali olup, düzenlemede açıkça yer verildiği üzere, aciz halinin "sabit olduğu" güne kadar gecikme zammı uygulanacağı hüküm altına alınmaktadır. Hal böyle olunca aciz halinin ne zaman sabit olduğunun tayini de oldukça önem arz etmektedir. Konuya ilişkin olarak Maliye idaresi görüşünü Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde: "6183 sayılı Kanunun 75 inci maddesine göre aciz hali tespit edilen amme borçlusundan aranan amme alacaklarına aciz fişinin tanzim edildiği tarihe kadar (bu tarih hariç) gecikme zammı tatbik edilecek, bu tarihten sonra tatbik edilmeyecektir." şeklinde ortaya koymuştur.

Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere idare, aciz halinin sabit olması hali ve zamanını aciz fişinin düzenlendiği tarih olarak kabul etmektedir. Böyle bir kabul tarzı da, bazı sakıncaları beraberinde taşımaktadır. Zira uygulamada aciz halinin varlığı sabit olmasına rağmen, tahsil dairelerinin çoğu zaman aciz fişi düzenlemekten kaçındığı görülmektedir. Bunun sonucu olarak da, aciz hali sübutuna dayanan aciz fişi tanzimi gerektiği halde aciz fişi düzenlenmemek suretiyle gecikme zammı hesaplanmaya devam edilmekte ve borç miktarı kanuna aykırı bir biçimde arttırılmaktadır³². Esasen aciz halinin sabit olması ile aciz fişinin düzenlenmesinin farklı tarihlerde gerçekleşmesi mümkündür. Örneğin, borçlunun hacizli malları paraya çevrilmiş ve satış bedelinin borcu karşılamadığı ancak satış tarihinde anlaşılması olabilir. Gerçekten de satış bedelinin borcu karşılamadığı tarihte, aciz halinin sabit olduğundan söz edilebilir. Hal böyle olmakla birlikte idare, satış tarihi itibarıyla düzenlenmesi gerekli aciz

²⁹ Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s.447.

³⁰ Yılmaz, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, s.757-758.

³¹ 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oran.

³² Seviğ, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8058&arananKey=e-defter>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017); Kazım Yılmaz, "6183 Sayılı Kanun Uygulamasında Gecikme Zammını Durduran Hallerden Aciz Hali", Yaklaşım, Sayı: 281, Mayıs 2016, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28580>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017).

fişini daha sonraki bir tarihte düzenleyebilir veya hiç düzenlemeyebilir³³. Bu nedenle, borçlunun haczi kabil herhangi bir malının bulunmaması halinde bu durumu gösteren haciz tutanağının (dolayısıyla aciz fişinin) düzenlendiği ya da satışın yapıldığı tarih itibariyle artık aciz hali sabit olacak ve bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaması gerekecektir.

Aciz halinin sabit olması ile uygulaması sona eren gecikme zammı, aciz halinin ortadan kalkması ile birlikte yeniden hesaplanmaya başlanır. Aciz halinin ortadan kalktığı iki ihtimal bulunmaktadır. Birinci ihtimal, borçlunun bu süreçte edindiği malları idareye haber vermesi ve bildirilen malların kamu alacağını karşılayacak değerde olmasıdır. İkinci ihtimal ise, borçlu hakkında tahsil zamanaşımı süresince yapılan takip sırasında alacağı karşılamaya yetecek değerde mal edindiğinin idarece tespit edilmesidir. Her iki ihtimalin de gerçekleştiği durumda, mal edinme tarihinden itibaren (bu tarih dâhil) gecikme zammı işlemeye devam eder³⁴.

Ayrıca aciz halinin tespiti konusunda şu hususa da temas etmek gerekir ki; gecikme zammı uygulamasını sona erdiren aciz halini, sadece AATUHK'un 75. maddesi çerçevesinde ortaya çıkan aciz hali karşılamaktadır. Nitekim idarenin açık görüşü de bu yönde olup, özel alacaklar için normal takip usulü işletilerek İİK çerçevesinde ortaya çıkan aciz hali gecikme zammı uygulamasını sona erdirmez³⁵.

Burada son olarak şunu da ifade edelim ki, aciz fişi düzenlenmek suretiyle aciz halinde bulunduğu tespit edilen borçlu hakkında, tahsil edilememiş alacak dolayısıyla yeniden ödeme emri düzenlenmesine gerek yoktur³⁶. Zira aciz fişi, varlığı sabit bir borcu tartışmasız şekilde ispat eden bir belge mahiyetinde olduğundan, artık aciz fişi ile belgelenen alacak için tahsil dairesi ödeme emri tebliğ etmeksizin doğrudan haciz yoluyla takibe başvurabilecektir.

³³ Kanun'daki ifade "durumun sabit olması", Maliye Bakanlığı'nın uygulaması ise, Kanun'un 75. maddesine göre "aciz fişinin düzenlenmesi"dir. Sabit olmak bir durum, fiş düzenlemek ise bir işlemdir. Kanunda gecikme zammının durması için durum esas alınırken, Maliye Bakanlığı (genellikle kendisi tarafından yapılacak) işlemi esas almaktadır. İşlem "durum"un var olduğuna dair bir belgedir. Durumun meydana gelmesinden ve tespit edilmesinden sonra düzenlenir. Dolayısıyla "durum" ve "işlem" farklı şeyler olduğu gibi farklı zamanlarda meydana gelirler. Doğal olarak da Maliye Bakanlığı'nın gecikme zammının durmasını bağladığı aciz fişinin düzenlenmesi "işlemi" Kanun'un bağladığı "durum"dan sonra gerçekleşir." Bkz. Yılmaz, "6183 Sayılı Kanun Uygulamasında Gecikme Zammını Durduran Hallerden Aciz Hali", <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28580>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017).

³⁴ Bkz. Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği.

³⁵ Bkz. Seri: A, Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği; Aksi yönde bkz. Yılmaz, "6183 Sayılı Kanun Uygulamasında Gecikme Zammını Durduran Hallerden Aciz Hali", <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28580>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017).

³⁶ Ünlü, a.g.e., s.703; Şimşek, a.g.e., s.733.

2. İflas Yoluyla Takipte Ortaya Çıkan Aciz Hali³⁷

Kamu alacaklarının iflas yoluyla takibi, AATUHK'un 100. maddesinin ilk fıkrasında yapılan atf nedeniyle İİK'nın bu takibe dair hükümlerine göre yapılmaktadır. Diğer cebren tahsil yollarından farklı olarak burada hem özel alacaklar hem de kamu alacakları iflas organlarınca (özellikle iflas idaresi) tahsil edilmeye çalışılmaktadır. Mahkemece verilen iflas kararı ile birlikte müflis sıfatını kazanan borçlunun, haczi kabil tüm malları iflas alacaklılarının tatmin edilmesi maksadıyla paraya çevrilir. Paraya çevirme sonucu elde edilen bedel belirli bir sıra çerçevesinde alacaklılar arasında paylaşılır. Ancak alacaklılarının tamamı elde edilen bu satış bedeli ile tatmin edilememiş olabilir. Bu durumda alacağını kısmen veya tamamen tahsil edememiş olan alacaklılara borç ödemededen aciz vesikası verilir. Kendisine aciz vesikası verilen alacaklı, özel alacaklı olabileceği gibi kamu alacaklısı da olabilir.

İflas yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali, kamu alacakları da dâhil tüm iflas alacaklarını kapsayacak şekilde İİK'nın 251. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasına göre iflas idaresi, masa mallarının satılması sonucu elde edilen paraları paylaşırken, alacağının tamamını alamamış olan her bir alacaklıya ödenmemiş miktar için aciz vesikası verir. Söz konusu vesikada, müflisin alacağı kabul veya reddettiği yazılır. Nitekim müflisin borcu kabul etmesi halinde, söz konusu vesika, İİK'nın 68. maddesinin ilk fıkrasında yazılı senet mahiyetinde olur. Burada haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz halinden farklı olarak aciz vesikası iflas idaresince düzenlenip kamu alacaklısına verilir.

İİK'nın 251. maddesinin 2. fıkrasına göre aciz vesikası, İİK'nın 196. maddesi hükmü saklı kalmak kaydıyla, İİK'nın 143. maddesinde (İİK uyarınca yapılan haciz yoluyla takiplerde düzenlenen aciz vesikası) yazılı olan hukuki sonuçları doğurur. Ancak iflasın açılması ile birlikte faizlerin işlemeye devam edeceğini düzenleyen 196. madde hükmünün saklı tutulması ile birlikte haciz yoluyla takiplerde düzenlenen aciz vesikasında yazılı alacaklardan farklı olarak (İİK md. 143/4) iflasta düzenlenen aciz vesikasında yazılı alacaklar için faiz işletilecektir.

Yukarıda da değinildiği üzere AATUHK'un 52. maddesinde ise, aciz halinde bu durumun sabit olduğu tarihten itibaren gecikme zammı uygulamasının sona ereceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm, esasen AATUHK'un 75. maddesinde düzenlenen aciz hali için getirilmiş olmakla beraber, iflas tasfiyesi sonucu tespit edilen aciz hali bakımından da geçerli olması gerekir. Nitekim Seri: A, Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde de, iflasın kapanma ile sonuçlanması halinde kamu alacakları için herhangi bir nedenle gecikme zammı uygulanmayacağı

³⁷ Bu başlık altında yapılan açıklamalar Abdullah Arıkan tarafından Doç. Dr. Recep Narter danışmanlığında yazılan "Kamu Alacaklarının İflas Yoluyla Takibi ve İflasın Ertilenmesinin Kamu Alacaklarının Tahsiline Etkisi" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

belirtilmektedir. Dolayısıyla, aciz vesikasında yazılı kamu alacakları için gecikme zammı hesaplanmamalıdır.

İflas tasfiyesi sonucu alacağını tam olarak alamamış olan alacaklının, iflasın kapanmasından sonra aciz vesikasına dayanarak (müflis) borçluya karşı haciz yoluyla takibe girişebilmesi için borçlunun yeni mal iktisap etmiş olması³⁸ gerekmektedir (İİK md. 251/2). Aksi takdirde borçlu, yeni takip üzerine kendisine gönderilen ödeme emrine karşı yeni bir mal iktisabının bulunmadığı itirazında bulunabilir ve İİK'nın 66. maddesinin ilk fıkrası uyarınca bu itiraz ile birlikte takip durur. Alacaklı bu durumda itirazın kaldırılması istemiyle icra mahkemesine başvurabilir ve uyuşmazlık icra mahkemesinde genel hükümler ve basit yargılama usulüne göre karara bağlanır (İİK md. 251/2).

Acaba söz konusu bu düzenleme, kamu alacaklısı tarafından yapılacak haciz yoluyla takipler açısından nasıl bir sonuç doğuracaktır? Deynekli'ye göre, İİK'nın 251. maddesinde aciz vesikasına dayanarak yapılan takibe itiraz üzerine takibin duracağı, itirazın kaldırılması için icra mahkemesine başvurulması gerektiği hükme bağlanmış ve kamu alacakları açısından bir ayırım yapılmamıştır. Gerçekten iflas tasfiyesine katılmış ve ödenmeyen alacakları aciz vesikasına bağlanmış alacaklılar arasında ayırım yapmayı haklı kılan bir neden de bulunmamaktadır. Bu sebeple, alacaklı tahsil dairesinin aciz vesikasına dayanarak yapacağı takip İİK hükümlerine tabidir³⁹. Kanaatimize göre borçlunun iflasta düzenlenen aciz vesikasına dayanılsa dahi iflasın kapanmasından sonra tahsil edilememiş kamu alacakları yönünden İİK hükümleri çerçevesinde (haciz yoluyla) takip edilmesi mümkün değildir⁴⁰.

³⁸ Yeni mal iktisabı, müflisin iflasın açılmasından sonra çalışarak şahsi emek ve çabası ile kazandığı aktifinden, iflasın açılmasından sonra doğan pasifinin çıkarılması sonucunda kalan net aktiftir. Bkz. Timuçin Muşul, İcra ve İflas Hukuku Esasları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.746.

³⁹ Bkz. Adnan Deynekli, İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1998, s. 174-175.

⁴⁰ "Kamu alacaklarının tahsilinde, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil daireleri görevlidir. Bu hususta icra dairelerine görev yüklenmemiştir. Somut olayda, alacak amme alacağıdır. İdarenin söz konusu alacaklarında icra daireleri görevli olmadığından ortada geçerli bir icra takibi yoktur." Bkz. Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 27.1.2003 tarih ve 767/441 sayılı karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi: 28.2.2016); "Somut olayda da imara aykırılığın giderilmesi ve para cezasının ödenmesi yönündeki karar davalıya tebliğ edilmiş, bu işleme karşı davalının idari yargıya başvurusu reddedilerek para cezası alacağı kesinleşmiştir. Davacı Belediye kesinleşen bu alacağını 6183 sayılı yasa kapsamında daha basit ve daha masrafsız şekilde tahsil edebilme imkânı varken Adli Yargı mercilerinde takip ve dava açarak istemde bulunması hukuken himaye görmeyeceği gibi, alacağın esasen idari niteliğini de ortadan kaldırmayacağı için Adli Yargı uyuşmazlığın çözümünde görevli değildir." Bkz. Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 6.3.2008 tarih ve 505/3731 sayılı karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi: 26.11.2017); Bununla birlikte, Yargıtay'ın yakın tarihli kararlarında kamu alacaklısının İİK hükümleri çerçevesinde de haciz yoluyla

Nitekim kamu alacaklarının haciz yoluyla takibi AATUHK'da İİK'dan ayrıca

takibe başvurabileceği, bu konuda seçimlik bir hakka sahip olduğu belirtilmektedir. Bu hususta şu kararlar örnek olarak gösterilebilir: *“Dava; alacak istemine ilişkindir. Davacı İdare vekili, vergi incelemesi sırasında ödenmediği tespit edilen temettülerin 3028 sayılı Kanun uyarınca davalıdan tahsiline karar verilmesini istemiştir. Mahkemece istem, “davacının 6183 sayılı Kanun’un 54.ve devamı maddelerine göre hareket etmesi gerektiği, anılan kanun hükümleri doğrultusunda davalıya itiraz ve dava hakkı tanınması gerekirken doğrudan mahkememizde alacak davası açılmasının yerinde olmadığı, mahkemenin davaya bakmakta görevli olmadığı, gerekçesi ile dava şartı yokluğundan usulden reddedilmiş, davacı vekilinin temyiz istemi üzerine, yukarıda belirtilen gerekçe ile bozulmuştur. Mahkeme önceki ve karşı oydaki gerekçelere dayanarak direnmiştir. Hukuk Genel Kurulunun önüne gelen uyşmazlık; 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi eldeki alacağın genel hükümler çerçevesinde tahsilinin istenip istenemeyeceği noktasında toplanmaktadır. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun “Hukuku amme borçları” başlıklı 47. maddesinde, para cezasıyla diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmünün mahfuz olduğu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un 1. maddesinde, “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur” denilse de bu hükümler seçimlik hakkı bulunan davacının genel hükümler uyarınca takip ve dava yoluna başvurmaya engel değildir. Bu nedenle davacının genel hükümler çerçevesinde takip ve dava yoluna başvurmada hukuki yararı bulunduğu kabul edilmesi gereklidir. Görüşmeler sırasında azınlıkta kalan üyelerin bir kısmı tarafından, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un 1. maddesinin lafzına ve ruhuna bakıldığında maddede sayılan alacaklar yönünden 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasının zorunlu olduğu, bu zorunluluğun 1. madde de “tatbik olunur” denilerek düzenleme altına alındığı ve İİK 47 maddesinde de bu hususun tekrar edildiği, 6183 sayılı Kanun’un gerek alacaklıya ve gerekse borçluya özel haklar getirdiği, uyşmazlığın örneğin 6183 sayılı Kanun’un 1. maddesinde sayılan alacak türlerinden olan vergi alacağı gibi vergi mahkemelerini ilgilendiren özel bir konuda olduğunun varsayılması halinde uyşmazlığın asliye hukuk mahkemesindeki itirazın iptali davasında nasıl sonuçlandıracağına cevap verilmesi gereken önemli bir sorun olduğu savunulmuş ise de bu görüş çoğunluk tarafından kabul edilmemiştir. Azınlıkta kalan üyelerin diğer kısmı ise, dava konusu uyşmazlığın 6183 sayılı Kanun’un 1. maddesinde sayılan alacak türlerinden olmadığını, mahkeme kararının bu değişik gerekçe ile bozulması gerektiğini savunmuşlar ise de bu görüş de çoğunluk tarafından kabul edilmemiştir. Hal böyle olunca; mahkemece, Hukuk Genel Kurulunca da, benimsenen Özel Daire bozma kararına uyulmak gerekirken, önceki kararda direnilmesi usul ve yasaya aykırıdır. Bu nedenle direnme kararı bozulmalıdır.” Bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 16.9.2015 tarih ve 4-791/1756 sayılı karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi: 26.11.2017); *“Davacı, davalı aleyhine, İmar Kanununa aykırılık nedeniyle tanzim olunan 4.999,00 TL idari para cezasının tahsili için Beyşehir İcra Müdürlüğü’nün 2009/2074 esas sayılı dosyası ile ilamsız icra takibi başlattığını, davalının itirazı ile takibin durduğunu belirterek, davalının haksız itirazının iptali ile takibin devamına ve davalının icra inkâr tazminatına mahkûm edilmesine karar verilmesini talep etmiştir. Davalı cevabında davanın reddi ile davacının kötü niyet tazminatına mahkûm edilmesini istemiştir. Mahkemece, davacı kurumun idari para cezasının tahsili için davalı hakkında Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun hükümlerine göre takip başlattığı, ancak takibin sonuçlandırılmadığı, davacı tarafından öncelikle 6183 sayılı**

düzenlenmiş olup, bu takipte alacaklı tahsil daireleri görevli kılınmıştır. Ayrıca bu görüşün kabulü halinde, kamu alacaklarını takip ve tahsil etmekle görevli tahsil dairelerinin icra dairesine başvurarak takip talebinde bulunması sonucu ortaya çıkmaktır. Böyle bir durum ise yalnızca iflas yoluyla takipte (AATUHK md. 100/1) mümkündür.

Kamu alacaklısı iflas tasfiyesi sonucu alacağına tam olarak kavuşamamış olabilir. Böyle bir durumda bakiye alacak için kendisine aciz vesikası verilen kamu alacaklısı, iflasın kapanmasından sonra bu vesikaya dayanarak borçluya karşı haciz yoluyla takip (AATUHK md. 62 ve devamı) yapabilir. Bu halde, kendisine ödeme emri tebliğ edilen (AATUHK md. 55) borçlu yeni mal iktisap etmediği itirazında bulunabilir mi ve bu itiraz takibi durdurur mu? Yargıtay eski tarihli bir kararında⁴¹, alacağı aciz vesikasına bağlanan kamu alacaklısının bu vesikaya dayanarak AATUHK uyarınca yapacağı haciz yoluyla takibe karşı da, borçlunun iflasın kapanmasından sonra yeni mal iktisap etmediği itirazında bulunabileceği görüşünü benimsemiştir. Borçlu kendisine tebliğ olunan ödeme emrinin hukuka aykırı olduğunu düşünüyorsa, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün⁴² içerisinde ödeme emrini düzenleyen alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer idare/vergi mahkemesinde ödeme emrinin iptali dolayısıyla dava açabilir (AATUHK md. 58/1). Bununla birlikte, ödeme emrine karşı dava açılması tahsilatı durdurmaz. Ancak borçlu, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca, yürütmenin durdurulmasını mahkemeden talep edebilir. Her ne kadar ödeme emrinin iptali için borçlunun dava açma

Kanun gereğince alacağın tahsili yoluna gidildiğinden; davanın açılmasında davacının hukuki yararı bulunmadığından ve alacağın 6183 sayılı Yasa uyarınca takibi gerekli alacak olduğundan davanın reddine karar verilmiştir. Kamu alacağının genel haciz yoluyla takip edilemeyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda seçimlik hakkı bulunan davacı, genel hükümler uyarınca takip ve dava yoluna başvurabilir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 02.06.2004 gün ve 2004/1-293-319; 06.10.2004 gün ve 2004/1-433-483 ile 02.03.2005 gün ve 2005/1-116-135 sayılı kararları da bu yönde olup, uygulama kararlılık kazanmıştır. Alacaklı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil yoluna başvurabileceği gibi genel haciz yoluyla takip yoluna da başvurabilir.” Bkz. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, 9.11.2015 tarih ve 11861/12584 sayılı karar, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi: 26.11.2017).

⁴¹ Yargıtay İcra İflas Dairesi, 12.12.1958 tarih ve 5539/6652 sayılı karar, (Baki Kuru, İflas ve Konkordato Hukuku, 3. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1992, s.343).

⁴² Ödeme emrine karşı dava açma süresi, AATUHK'un 58. maddesinde değişiklik yapan 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 1.1.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yedi günden on beş güne çıkarılmıştır. Benzer yönde bir değişiklik ihtiyati haciz işlemlerine karşı açılacak davalar bakımından da söz konusudur. Hak arama özgürlüğü açısından eleştiri konusu yapılan yedi günlük sürenin on beş güne çıkarılması her iki işlem bağlamında olumlu bir gelişmedir. Bu değişikliklerle birlikte ödeme emrine, ihtiyati haciz işlemine ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca idari para cezası ile mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırım kararlarına karşı yargı merciine başvuru süreleri açısından paralellik sağlanmış olmaktadır.

nedenleri AATUHK'da sınırlandırılmış (borcun olmadığı, kısmen ödendiği veya zamanlaşımına uğradığı) olsa da⁴³, alacağın tecil edilmiş olması veya mücbir sebep hallerinde olduğu gibi bu durumda da alacağın tahsiline hukuki (ve fiili) bir engelin bulunması⁴⁴ nedeniyle (borçlunun yeni mal iktisap etmemiş olması) tebliğ edilen ödeme emrinin borcun olmadığı kanuni nedeni çerçevesinde iptal edilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Zira borçlunun yeni bir mal iktisabı bulunmamak nedeniyle kamu alacağının hukuken talep edilemez durumda olması itiraz üzerine dahi tespit edilse, borcun olmadığı kapsamında⁴⁵ değerlendirilebilir düşüncesi içerisindeyiz.

SONUÇ

Vergi icra hukukunda borçlunun borcunu ödeme güçlüğü içerisinde bulunduğunu gösteren aciz hali, çalışmada, haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali ve iflas yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali olmak üzere ikili bir ayrım içerisinde ele alınmıştır. Haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz haline ilişkin düzenlemeler AATUHK'da yer almakta iken, iflas yoluyla takipte ortaya çıkan aciz haline ilişkin düzenlemeler ise İİK'da yer almaktadır.

Haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz hali AATUHK'un 75. maddesinde düzenlenmiştir. Burada aciz halinin tespiti için düzenlenecek belge aciz fişi olup; bu belgeyi düzenleyecek olan makam, alacaklı tahsil dairesidir. Maddeden iki ihtimalden birinin varlığı durumunda borçlunun aciz halinde sayılacağı sonucu çıkmaktadır. Bunlar, haczedilebilir nitelikte herhangi bir malın bulunmaması ile haczedilebilir nitelikteki malların paraya çevrilmesi sonucu elde edilen bedelin kamu alacağını karşılamamasıdır. Bu iki ihtimal esasen genel icra hukukunda kesin aciz vesikası verilmesi gereken haller karşılık gelmektedir. Bununla birlikte genel icra hukuku açısından geçici aciz vesikası verilmesi gereken "paraya çevirme işlemi henüz tamamlanmadan haczedilebilir nitelikteki mallara biçilen değer alacağı karşılamayacağına ilişkin anlaşılması" hali, vergi icra hukukunda aciz halini meydana getiren ihtimaller arasında sayılmamıştır. Yorum sonucu bu ihtimalin de vergi icra hukukunda aciz halini meydana getiren durumlar arasında kabul edilmesi bazı sakıncaları beraberinde getirmektedir. Öncelikle bu yönde bir kabulün kıyas yoluna başvurulması anlamına geleceği söylenebilir. Ayrıca kanuni temsilcilerin

⁴³ Ahmet G. Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara, 1981, s.662; Deyneki, a.g.e., s.175.

⁴⁴ Bu konuda bkz. Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s.330-333.

⁴⁵ Ödeme emrine karşı dava açma nedenleri arasında en önemlisi borcun olmadığı iddiasıdır. Bu iddianın kapsamına hangi hususların girdiği konusunda çok sayıda Danıştay kararı bulunmaktadır. Bu kararlar bağlamında Yüksek Mahkemenin bu iddiayı geniş yorumladığı söylenilebilir. Bkz. Recep Narter, "6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri", Vergi Sorunları, Sayı: 84, Eylül 1995, s.108.

daha erken bir aşamada takip edilmelerine yol açabileceği gibi; kanunun sistematığına de uygun düşmeyecektir. Belirtilen gerekçelerle aciz haline giren durumların genişletilmemesi gerekir.

Haciz yoluyla takipte ortaya çıkan aciz halinin sonuçları AATUHK'un 52. maddesinin ilk fıkrası ile 76. maddesinde düzenlenmiştir. 76. maddeye göre, aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve tecil faizi aranmadan tecil müessesesi tatbik olunabilir. Burada alacaklı kamu idaresine tecil talebinin kabul edilip edilmemesi noktasında takdir yetkisi tanınmıştır. Ancak tecil talebi kabul edilmişse, borçlu tecil şartlarına uygun davrandığı sürece borçlunun sonradan edindiği mallara ya da gelirindeki artmalara, bunları idareye bildirmiş olsun veya olmasın, haciz konulamaz. Ayrıca aynı maddeye göre alacaklı tahsil dairesi, aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip edecektir. Aciz haline bağlanan bir diğer sonuç ise, AATUHK'un 52. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, aciz halinin sabit olması ile birlikte artık gecikme zammı uygulaması sona erecektir. Ancak Maliye idaresi aciz halinde gecikme zammı uygulamasının sona ereceği tarihi aciz fişinin düzenleneceği tarih olarak kabul etmektedir. Bu yönde bir yaklaşım tahsil dairelerinin uygulamada çoğu zaman aciz fişi düzenlemekten kaçınması nedeniyle aciz halinin varlığı sabit olmasına rağmen borçlular hakkında kanuna aykırı bir biçimde daha fazla gecikme zammı hesaplanmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, borçlunun haczedilebilir herhangi bir malının bulunmaması halinde bu durumu gösteren haciz tutanağının (dolayısıyla aciz fişinin) düzenlendiği ya da haczedilebilir malının bulunması halinde satış işleminin yapıldığı tarih itibarıyla aciz halinin sabit olduğu kabul edilmeli ve bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmamalıdır.

Kamu alacaklarının iflas yoluyla takibi, AATUHK'un 100. maddesinin ilk fıkrasında yapılan atf nedeniyle İİK hükümlerine göre yapılmaktadır. Bu nedenle bu takip yolunda ortaya çıkacak aciz haline ilişkin hükümler İİK'da bulunmaktadır. Burada aciz halinin tespiti için düzenlenecek belge borç ödemedi aciz vesikası olup; bu belgeyi düzenleyecek olan makam, iflas idaresidir. İİK'nın 251. maddesine göre, iflas tasfiyesi sonucu alacağını tam olarak alamamış olan alacaklının, iflasın kapanmasından sonra aciz vesikasına dayanarak borçluya karşı haciz yoluyla takibe girişebilmesi için borçlunun yeni mal iktisap etmiş olması gerekmektedir. Bu şart esasen aciz vesikasına bağlanmış kamu alacakları için daha sonra yapılacak haciz yoluyla takipler açısından da geçerlidir. İflasın kapanmasından sonra aciz vesikasına bağlanan kamu alacağı için İİK değil, AATUHK hükümleri çerçevesinde haciz yoluyla takibe başvurulması gerekir. Borçlu yeni mal iktisap etmeden kamu alacaklısı ödeme emri tebliğ etmişse, yeni mal iktisap edilmemiş olduğu iddiasının ödeme emrine karşı dava açma nedenleri arasında borcun olmadığı kanuni nedeni içerisinde dikkate alınması gerekir.

KAYNAKÇA

AKÇATAŞ Celalettin, “Faiz ve Gecikme Zammı Uygulamasında Aciz Vesikasının Rolü”, E - Yaklaşım, Sayı: 227, Kasım 2011, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13328>, (Erişim Tarihi: 12.11.2017).

ARIKAN Zeynep, “Vergi Borçlarında Tecil”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4565, İstanbul, 2005, s.13-33.

AYKAÇ Kemal, Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğler, Kardeş Matbaası, Ankara, 1974.

BARLASS İrfan, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.

CANDAN Turgut, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013.

CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

COŞKUN Mahmut, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013.

ÇELİK Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

DEYNEKLİ Adnan, İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1998.

DÖNMEZ Recai, Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gercekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, (Erişim Tarihi: 14.11.2017).

GERÇEK Adnan, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

KAZANCI İÇTİHAT BİLGİ BANKASI, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim Tarihi: 13.11.2017, 26.11.2017).

KUMRULU Ahmet G., “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara, 1981, s.647-668.

KURU Baki, İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, Tamamen Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

KURU Baki, İflas ve Konkordato Hukuku, 3. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1992.

MUŞUL Timuçin, İcra ve İflas Hukuku Esasları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

NARTER Recep, “6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, Vergi Sorunları, Sayı: 84, Eylül 1995, s.103-115.

NARTER Recep, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun Mükerrer 35’inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”, Vergi Dünyası, Sayı: 410, Ekim 2015, s.120-130.

ÖNCEL Mualla - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

ÖZBALCI Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

ÖZTEK Selçuk, İcra ve İflas Hukukunda Borç Ödemededen Aciz Vesikası (İİK m.143; m.251), Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1994.

SARICAOĞLU Ercan, Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

SERİM Nilgün, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Aciz Hali ve Aczin Neticeleri”, Vergi Dünyası, Sayı: 335, Temmuz 2009, s.170-178.

SEViĞ Seviğ, “Vergi Hukukunda “Aciz” Hali”, Yaklaşım, Sayı: 179, Kasım 2007, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8058&arananKey=e-defter>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

ŞENYÜZ Doğan - YÜCE Mehmet - GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 6. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2015.

TUNCER Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme”, Yaklaşım, Sayı: 162, Haziran 2006, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6633>, (Erişim Tarihi: 15.11.2017).

UYAR Talih, “Takip Hukukunda Borç Ödemeden Aciz Vesikası”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 70, 2007, s.345-358.

ÜNLÜ M. Cengiz, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

YILMAZ Kazım, “6183 Sayılı Kanun Uygulamasında Gecikme Zammını Durduran Hallerden Aciz Hali”, Yaklaşım, Sayı: 281, Mayıs 2016, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28580>, (Erişim Tarihi: 24.11.2017).

YILMAZ Kazım, Açıklama ve Örnek Yargı Kararları İle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2015.