DERLEME MAKALE

'TAHSİL EDİLEMEYECEĞİ ANLAŞILAN KAMU ALACAĞI' KAVRAMININ BELİRLİLİK İLKESİ BAKIMINDAN YARGI KARARLARI IŞIĞINDA İNCELENMESİ

A CONSIDERATION OF THE CONCEPT OF 'PUBLIC RECEIVABLES THAT ARE APPARENTLY UNCOLLECTIBLE' IN TERMS OF THE PRINCIPLE OF CERTAINTY WITHIN THE SCOPE OF JUDICIAL DECISIONS

Dr. Zinnur TUNÇ*

ÖZ

Tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan bir kamu alacağının varlığı, vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafında kimin yer alacağının belirlemesi bakımından önem arz eden bir konudur. Nitekim, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi, tahsili imkânsız bir alacağın varlığına ilişkin farklı sorumluluk halleri öngörmektedir. Çalışmada, bu sorumluluk hallerinin ortaya çıkışından önceki aşamada yer alan, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının varlığının hangi kriterlerden hareketle tespit edilmesi gerektiği ve bu tespitin belirlilik ilkesi bakımından özellik arz eden yönleri ele alındıktan sonra; Danıştay'ın çeşitli daire ve kurullarına yansıyan uyuşmazlıklar ile bu uyuşmazlıkların çözümünde yer alan görüş farklılıkları incelenmiştir. Bu farklılıkların neden olduğu sorunlara yönelik çözüm önerilerinin sunulması çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Çalışma, tümevarım yöntemi kapsamında, doktrin-içtihat-mevzuat üçgeninde, karşılaştırmalı olarak tahsil imkansızlığı kavramını ve bu kavramın vergi hukukundaki uygulama alanının analizini içermektedir.

Anahtar Sözcükler: Tahsil imkânsızlığı, amme alacağı, kamu alacağı, tahsil edilemeyen kamu alacağı, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı, belirlilik ilkesi.

* İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi, zinnur.bobek@istanbul.edu.tr ORCID: http://orcid.org/0000-0001-6793-4957 .

Makale Geliş Tarihi : 09.01.2022
Kabul Tarihi : 18.04.2022

ABSTRACT

The existence of a public receivable that cannot be collected and is Apparently Uncollectible is an important issue in terms of determining who will be on the debtor's side of the taxation relationship. The 35th and repetitive 35th articles of the Collection Procedure of Public Receivables Law No. 6183 and the 10th article of the Tax Procedure Law No. 213 envisage different liability situations regarding the existence of an uncollectible receivable. In the study, the criteria to determine the existence of a public receivable which is in the stage before the emergence of these liability disputes and which is apparently uncollectible, and what are the features of this determination in terms of the principle of certainty are examined. In addition, the cases reflected in the various departments and boards of the Council of State and the differences of opinion in the resolution of these cases were examined. The main purpose of the study is to offer solutions for the problems caused by these differences. The study includes the concept of impossibility of collection comparatively in the doctrine-legal precedent-legislation triangle within the scope of the inductive method and the analysis of the application area of this concept in tax law.

Keywords: The impossibility of collection, public receivable, uncollectible public receivable, public receivables that are apparently uncollectible, the principle of certainty.

1. GİRİŞ

Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkı kapsamında bir işlem olarak kabul edildiği modern hukuk sistemlerinde, bu hakka müdahalenin kanun koyucunun öngördüğü çerçevede kalabilmesi için vergi hukukunda başta kanunilik ve belirlilik ilkeleri olmak üzere çeşitli anayasal ilkeler kabul edilmiştir. Bu anayasal ilkelerin temel varlık nedenleri, kişilerin ödeyecekleri vergilerin objektif kriterlere ve önceden belirlenen usullere göre tahsilini sağlamaktır.

Belirlilik ilkesi ve kanunilik ilkesi birbirinden ayrılamayan iki önemli ilkedir ve birinin etkinliği için diğerine ihtiyaç vardır. Kanunilik ilkesi vergilendirme işleminde keyfiliğin önlenmesi amacına hizmet eden bir ilkedir. Ancak, vergi alacağının kimden tahsil edileceğini belirleyen kurallar, bu ilkeler kapsamında, doktrinde çeşitli tartışmalara ve yargı kararlarında farklı yaklaşımlara neden olmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafında yer alan mükellef ve sorumluların kendi varlıklarından kamu alacağının hangi

sıraya bağlı olarak tahsil edileceğini belirleyen bazı hükümler de bu farklı yaklaşımlara konu edilen hükümlerdendir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan *"tahsil edilemeyen"* ve *"tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* kamu alacağı kavramları, tahsil imkânsızlığı sebebiyle vergi alacağını malvarlığından ödemek zorunda kalan kişilerin belirlenmesinde önemli bir role sahiptir. Böylesi önemli bir rolde, *tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı* kavramına ait kanuni tanımın uygulamada birtakım belirsizlikler yarattığı görülmektedir. Bu belirsizliklerin idare tarafından subjektif uygulamalara açık yönlerinin ele alınması ve bu yönlerin belirlilik ilkesinin sınırında kalabilmesi için ne gibi değişikliklere ihtiyaç duyulduğunun incelenmesi çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışmada, öncelikle belirlilik ilkesinin ekonomik ve hukuki niteliği açıklandıktan sonra, farklı yönde işlem tesis eden idarenin uygulamaları ile zıt yargı kararları incelenecek; ayrıca, belirlilik ilkesi kapsamında keyfiliğin önlenmesi bakımından mezkûr kavramın kanuni tanımına ve kavramın yer aldığı hükümlere yer verildikten sonra, bu yaklaşım ve uygulama farklılıklarının giderilebilmesi için çeşitli öneriler sunulacaktır.

Özellikle, kanun lafzında yer alan *"gibi haller"* ifadesinin, hem doktrinde hem de çeşitli yargı kararlarında idareye tanınan bir takdir yetkisi olarak kabul edilmesi, bu konunun belirlilik ilkesi yönünden ve güncel yargı kararları kapsamında incelenmesi gerekliliği ortaya çıkarmıştır. Nitekim, tahsil imkânsızlığına yönelik tanımlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alsa da, bu tanımların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uygulama alanına konu olduğu durumlarda, mevcutta var olan belirsizliğin farklı şekillerde ortaya çıktığı görülmektedir. Bu nedenle, çalışmada ayrıntılı olarak incelenecek *tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı* kavramına ilişkin çıkan uyuşmazlıklar bakımından, yargılamada birliğin sağlanabilmesi için konunun Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu aracılığıyla çözüme kavuşturulması ve belirsizlik ilkesine aykırılı yönleriyle ele alınacak *"gibi haller"* ifadesinin, kanun lafzından çıkarılması veya sınırlandırılması yönünde çeşitli çözüm alternatiflerine yer verilecektir.

2. VERGİLEMEDE BELİRLİLİK İLKESİNİN İKTİSADİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için toplanan vergiler, mülkiyet hakkı kapsamında olması bakımından bazı ilkelerin varlığını zorunlu kılmıştır. Kanun lafzında doğrudan belirtilmeyen bazı ilkeler, doktrindeki çeşitli yaklaşımlar aracılığıyla literatürde kendilerine yer bulmuşlardır. Tıpkı vergilemenin amaçları gibi ilkeler de tarihsel süreç içinde toplumsal ihtiyaçlara cevap verecek ölçüde değişmiş ve ilgili dönemin devlet anlayışına göre şekillenmiştir. Maliye politikalarına yönelen vergileme ilkelerinden olan yeterlilik ve esneklik ilkeleri ile iktisadi vergileme ilkelerinden olan genellik ve eşitlik ilkeleri bu ilkelere örnektir (Schmölders, 1976, s.54-56). Bu ilkelerden farklı olarak, Schmölders'e göre, belirlilik ilkesini de kapsayan idari ve teknik ilkeler de bulunmaktadır. Modern yaklaşımlara göre geniş anlamda ele alınan belirlilik ilkesi, sadece vergi sisteminin basit ve kanunların anlaşılır olmasına değil; aynı zamanda, idarenin yeterliliğine ve ahlak derecesine de bağlı bir ilkedir (Schmölders, 1976, s.56). Bu bakımdan belirlilik ilkesi kapsamında yapılan analizlerin keyfilikten uzak olması da ilkenin etkinliği bakımından önem arz eder bir koşul haline gelmiştir.

Günümüzde yürürlükte olan Anayasa'nın çeşitli maddelerinde yer alan bazı ilkelerin modern geçmişi Adam Smith'in vergileme ilkelerine kadar uzanmaktadır. Nitekim, Smith'in belirlilik ilkesi, esasında hukuki güvenlik ilkesinin iktisat alanındaki karşılığıdır (Oktar, 2020, s.51). Öyle ki, Smith'in dört vergileme ilkesinden biri olan belirlilik ilkesi,[1] kişilerin ödeyecekleri verginin keyfilikten uzak ve açık olması anlamına gelmektedir ve bu bakımdan kanunların anlaşılır olması anlamına gelen 'verginin açıklığı ilkesi'[2] ile de yakından ilişkilidir (Turhan, 2020, s. 217)[3] .

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, kişilerin yapacakları işlemler kapsamında karşılaşacakları sonuçları bilmelerini ve devlete güven duyabilmelerini sağlamak için kabul edilmiş ilkelerdir (Anayasa Mahkemesi, 2015) ve hukuk devleti olmanın ön koşullarındandır (Anayasa Mahkemesi, 2021). Nitekim, şekli bir ilke olan (Çağlar, 2013, s.176) hukuki güvenlik ilkesi, bir hukuk kuralının uygulanması itibariyle ortaya çıkacak sonuçların önceden öngörülebilir olması anlamına;

1 Diğer üç ilke; eşitlik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir.
2 Bu ilke, literatürde *açıklık, anlaşılırlık, sadelik* ve *basitlik ilkeleri* gibi farklı adlarla da anılmaktadır.
3 Turhan tarafından, *Neumark, F. Grunsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, a.g.e., s.343*'den aktarılmıştır.

belirlilik ilkesi ise hukuk kuralının bir tereddüte yer bırakmayacak ve ayrıca uygulayıcılara keyfilik sağlamayacak açıklıkta olması anlamında gelmektedir (Anayasa Mahkemesi, 2013). Dolayısıyla, belirlilik ilkesinde sadece kanuni belirlilik değil, daha geniş anlamıyla hukuki belirlilik de söz konusudur (Anayasa Mahkemesi, 2021). Bu bakımdan belirlilik ilkesi, mükellefler açısından hukuki güvenliği; idare açısından ise istikrarı sağlayan bir ilkedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2018, s.48). Mükellefler açısından bu güvenlik, mevcut düzenlemelere güvenmek suretiyle iş ve işlemlerini düzenlemelerini ve kazanılmış haklarının dokunulamaz olduğunu bilmeleri ile sağlanmaktadır (Karakoç, 2019, s.499). Şu hâlde, hukuki güvenlik ilkesi kadar, belirlilik ilkesi de hukuk devleti olmanın bir gerekliliği olarak kabul edilmelidir.

Belirlilik ilkesinin uygulanabilirliği için hukuki metinlerin dilinin sade ve anlatımının anlaşılır olması gerekmektedir. Bu da ancak birden fazla ve farklı anlamlara gelecek kavramların kullanımından kaçınılması ile mümkündür (Karakoç, 2019, s.500). Ayrıca sadece dilinin anlaşılır olması yeterli değildir. Ayrıca, belirlilik ilkesinin erişilebilirlik ve kesinlik olmak üzere iki unsuru olduğu kabul edildiğinden, anlaşılabilir olması beklenen kanunların aynı zamanda ulaşılabilir de olması gerekmektedir (Çağlar, 2013, s.191).

Hukuki güvenlik teorisi kapsamında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, her ne kadar aynı hukuki niteliği haiz olsalar da farklı hukuk dallarına göre farklı görünüş biçimlerine sahiptir. İdare hukuku ve vergi hukukunda bu ilke, kazanılmış haklar, idari işlemde geri alma, geçmişe yürüme yasağı, idari şeffaflık, istikrar, idarenin işlemlerinin öngörülebilirliği ve tabii hakim konuları; ceza hukukunda, tipiklik, geçmişe yürüme yasağı, kanunilik ve kıyas yasağı konuları; özel hukukta ise sicil, belirlilik, istikrar, mahkeme kararlarının kesinliği, zamanaşımı konuları çerçevesinde şekillenmiştir. (Köküsarı, 2015, s.33-38). Hukuki güvenliğin sağlanması ve belirlilik ilkesinin gerçekleştirilmesi amaçlarına hizmet eden kanunilik ilkesi de (Güneş, 1998, s.245) konu bakımından önem arz eden bir diğer ilke olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle çalışmanın devamında, doktrinde farklı sınıflandırmalara tabi olmakla birlikte, esasında bir bütünün parçaları olarak kabul edilen hukuki güvenlik, belirlilik ve kanunilik ilkeleri kapsamında, vergi hukukunda tahsil imkânsızlığı kavramı teori ve uygulama yönünden incelenmiştir.

3. TAHSİL EDİLEMEYEN VE TAHSİL EDİLEMEYECEĞİ ANLAŞILAN KAMU ALACAĞI KAVRAMLARININ VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ BAKIMINDAN ÖNEMİ

Kanunilik ilkesinin ve genişletici yorum yasağının bir gereği olarak, bazı kavramların vergi kanunlarında ayrıntılı açıklamalarına yer verilmekte veya farklı kanunlarda yer alan açıklayıcı hükümlere kanuni atıf yapılmaktadır. Bu kavramlar genellikle lafzi olarak açık olmayan veya yorum yöntemleri aracılığıyla ifade ettiği anlama kesin olarak ulaşılamayan kavramlardır. Kanun koyucunun muhtemel uyuşmazlıkları engellemek amacıyla, sistematik olarak başlangıç hükümlerinde çeşitli tanımlamalara yer vermesi şeklinde karşılaşılan bu tanımlamalar, bazen yürürlük tarihi itibariyle kanun metninde doğrudan yer alırken; bazen de ortaya çıkan uyuşmazlıklar nedeniyle kanun metnine sonradan eklenebilir. *Tahsil edilemeyen kamu alacağı* ve *tahsil edilemeyeceği anlaşılan* kamu alacağı kavramları da sonradan kanun metnine eklenen tanımların örneklerindedir.

Bu kavramların doğru değerlendirilmesi, mükellef ve vergi sorumlularına getirilecek yükümlülükler kapsamında önem arz etmektedir. Zira, kusursuz sorumluluğu öngören 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 35'inci ve mükerrer 35'inci maddeleri[4] ile kusur sorumluluğunu[5] öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 10'uncu maddesinin[6] uygulanabilmesi, bu kavramların kanun koyucunun iradesine uygun olarak ele alınması ile mümkündür. 2008 yılına kadar çeşitli uyuşmazlıklara konu olan bu kavramlara istinaden AATUHK'ya 5766 sayılı Kanun ile eklenen fıkralar aracılığıyla keyfi uygulamaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

---

4 AATUHK, m.35: *"Limited şirket ortakları, şirketten **tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından** sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar…"*; AATUHK, m. mük.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 …"* (ilgili ifadeler yazar tarafından vurgulanmıştır)

5 Doktrinde, ilgili maddelerin lafzına da uygun olarak, bu sorumluluk ayırımının kabul edildiği görülmektedir. Bkz: Oktar, 2020, s.82, Tunç, 2021, s.362; Candan, 2006, s.63-63; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, 2022, s.131-135.

6 VUK, m. 10: *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan (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 alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar**, kanuni ödevlerin yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır…"* (ilgili ifadeler yazar tarafından vurgulanmıştır)

Öncelikle, tarihi süreç içinde 5766 sayılı Kanun ile AATUHK'nın 35'inci maddesi için öngörülen değişiklikler, başlangıç hükümlerinde tanımlamalara yer verilmesini zorunlu kılmıştır. Buna göre, AATUHK'nın yürürlüğe ilk giren metninde yer almayan ve 1995 yılında 4108 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi ile kanun metnine -mükerrer 35'inci madde olarak- eklenen *"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu"* kenar başlığında, vergi ve vergiye bağlı alacaklar dışında kalan[7] bir kamu alacağının kanuni temsilciden istenebilmesi için asıl mükellefin mal varlığından tahsil edilememesinin veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması bir önkoşul olarak kabul edilmiştir. Bu kabul, mali yükümlülüğe katlanması gereken kişinin belirlenmesinde tahsil imkânsızlığının varlığının önemli bir rol üstlenmesini sağlamıştır.

Daha sonra, 2008 yılında 5766 sayılı Kanun ile AATUHK'nın 35'inci maddesinde yapılan düzenleme sonucunda, limited şirketten *tahsil imkânı bulunmayan* bir kamu alacağından şirket ortaklarının sermaye hisseleri oranında sorumlu kabul edilmeleri; şirketten *tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilmeyeceği anlaşılan* bir kamu alacağının varlığına bağlanmıştır. Mezkûr kanunla gelen bir diğer düzenleme ise AATUHK'nın 3'üncü maddesinde tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramların tanımlanması olmuştur. Bu tanımlar ile -kanun gerekçesinde de ifade edildiği üzere- geçmişte mükerrer 35'inci maddeye eklenen; ancak, uygulamada ihtilaflara neden olan sorumluluğun belirlenmesi konusuna açıklık getirilmesi amaçlanmıştır (TBMM, 29/11/2021).

Buna göre tahsil edilemeyen kamu (amme) alacağı, *"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"* ifade ederken; tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu (amme) alacağı terimi ise, *"amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil*

7 Vergi ve vergiye bağlı alacaklar, AATUHK'nın başlangıç hükümlerinde bu kanuna tabi kamu alacakları arasında sayılmışlardır. Ancak, AATUHK'ya göre daha özel kanun olma niteliği taşıyan VUK'ta vergi ve vergiye bağlı alacaklara ilişkin kanuni temsilcilerin sorumluluğu (m.10) ayrıca düzenlediği için, mükerrer 35'inci madde hükümleri lex specialis ilkesi kapsamında vergi ve vergiye bağlı alacaklara uygulanmamaktadır.

dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını" ifade etmektedir (AATUHK, m.3).

Eklenen iki tanımın önemi, AATUHK'nın 54'üncü maddesi ile birlikte okunduğunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, kamu alacağının cebren tahsili, borçlunun idareye teminat göstermesi halinde teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takip edilmesi; borçlunun borcu karşılayacak miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi; -şartların varlığı halinde- borçlunun iflasının istenmesi[7] yollarından herhangi biri ile yapılmaktadır. Bu yollara usulüne uygun olarak başvurulmasına karşın, kamu alacağının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde ikinci derece sorumlulara başvuru mümkün olabilmektedir (Tahsilat Genel Tebliğ, s.35, 23/12/2021). Ayrıca, haczedilebilecek malların borcu karşılamaya yetmesine rağmen, bu mallar üzerinde AATUHK'nın 21'inci maddesi kapsamındaki bir kamu alacaklarında rüçhan hakkının varlığı[8] rehinli bir hakkın varlığı ile ikincil bir alacak haline gelmektedir.

Bu aşamada, tahsil için haciz işleminde VUK kapsamındaki bir alacak için aciz fişinin düzenlenmesi zorunluluğunun varlığına yönelik doktrinde çeşitli tartışmalar olmasına karşın, güncel yargı kararları bağlamında böyle bir fişin düzenlenip düzenlenmemesinin ödeme emrinin hukuka aykırılığının kabulüne etki etmediği görülmektedir (Balcı, 2021, s.743). Ayrıca, burada alacağın tahsiline imkân kalmamış olması, maddi imkânsızlık olarak kabul edildiğinden, tahsil sürecinin belirli bir aşamasındaki tahsil edilme imkânının kalması anlamına gelen hukuki imkânsızlığın sonuçlarından bağımsızdır. Örneğin, bir hukuki imkânsızlık hali olan zamanaşımının varlığı, mükelleften tahsil edilemeyen bir alacak için vergi sorumlusuna gitmeyi de engellemektedir (Candan, 2006, s.94). Ancak, çalışmada incelenecek olan yargı kararlarında da ifade edildiği üzere, bir vergi alacağı söz konusu olduğunda, bu alacağın idarece asıl mükelleften tahsil edilemediğinin somut bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir.

7 Ancak hakkında iflas ertelemesi kararı verilmiş bir mükellefin ileride tahsil gücü olabilecektir (bkz: Özgür Özkan, "İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Açısından Etkileri", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:69, 2008, s.112).

8 AATUHK, m.21: *"Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir." ve "Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur".*

Tahsil edilemeyen kamu alacağı tanımı, yukarıda bahsi geçen AATUHK'nın 54'üncü maddesi ile objektif kriterlere bağlanmıştır. Çalışmanın konusunu oluşturan tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı tanımının objektifliğini artırabilmek için ise AATUHK'nın değerleme hükümlerinden faydalanılmaktadır. Buna göre, alacağın tahsili için haciz yoluna gidilmesi halinde, haczedilen menkul mallar için haciz memurunca değer biçilmesi mümkün olduğu gibi; bilirkişilerce yeniden değer biçilmesi de mümkündür. Bilirkişinin değer biçmesi için borçlunun talebi ya da tahsil dairesinin bu durumu gerekli görmesi yeterlidir (AATUHK, m.81). Ancak, hacze konu olan varlık bir gayrimenkul ise mezkûr kanun hükümlerine göre, bilirkişi mütalaası alınması koşuluyla haczedilen mallara satış komisyonunca rayiç değer biçilmesi gerekmektedir (AATUHK, m.91). Fakat, burada memurca biçilecek değere ilişkin herhangi bir kanuni ölçüt olmaması objektif kriterlere ilişkin getirilmiş bu düzenlemelerin amacına ulaşmasını engellemektedir.

Ayrıca, günümüzde güncelliği kalmamış olan 387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile gelmiş olan *""... tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları..." ifadesi ise amme borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerleme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerine rağmen amme alacağının amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluştuğu halleri kapsamaktadır"* ifadesindeki[9] borçlunun kendisinin bulunamaması hakkındaki koşulun güncel tahsilat genel tebliğinde yer almaması, idarenin uygulamadaki yaklaşımında değişikliğe gittiğinin somut bir göstergesidir.

4. TAHSİL EDİLEMEYECEĞİ ANLAŞILAN KAMU ALACAĞI KAVRAMININ BELİRLİLİK İLKESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bir kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için AATUHK hükümlerine göre biçilecek değerin söz konusu alacağı karşılayamayacağının; hakkında iflas kararı verilmiş bir borçlu nezdinde alacağın iflas masasından

9 Bu ifadenin, borçlunun değil; borçluya ait malların ve alacakların tüm araştırmalara rağmen bulunamaması şeklinde kabul edilmesi yönündeki -ifadenin var olduğu mevcut dönem için- öneriler de literatürde bulunmaktadır (bkz: Gümüşkaya, 2010, s.212).

tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerin varlığına istinaden takip işlemlerinin herhangi bir aşamasında bu alacağın tahsil edilemeyeceğinin ortaya çıkması gerekmektedir. Kanuni tanımda da yer alan *"gibi nedenler"* ifadesi, doktrinde idareye tanınan bir takdir yetkisinin varlığı şeklinde değerlendirilmektedir (Gümüşkaya, 2010, s.212). Sadece doktrinde değil, farklı yargı kararlarında takdir yetkisinin varlığı vurgulanmıştır. Bu yargı kararları incelendiğinde birbirine zıt gerekçelerle tamamen ayrık hükümler verildiği görülmektedir:

Belirlilik ilkesine aykırılık barındırdığı düşünülen bir durum, ilgili idarece -bir alacak için başvurulabilecek varlık üzerinde başka kurumların hacizlerinin bulunması nedeniyle tahsile imkân kalmadığı gerekçesiyle- limited şirket müdürüne düzenlenen ödeme emrinin yol açtığı uyuşmazlık Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (VDDK) bir kararına konu olmuştur. Yapılan malvarlığı araştırması sonucu ilgili vergi dairesinin alacağını limited şirketten tahsil olanağının ortadan kalktığı gerekçesiyle vergi mahkemesi davayı reddetmiştir. Ancak, davaya konu olan alacağın VUK kapsamına giren bir alacak olması nedeniyle VUK'un 10'uncu maddesinin lafzında yer almayan *"tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması"* durumu, mükerrer 35'inci maddeye kıyasen uygulama alanı bulamayacağından; Danıştay'ın 9'uncu Dairesi, tüm takip yollarının tüketilmediği ve alacağın alınamadığının somut bir biçimde ortaya konulmadığı gerekçesiyle verilen kararı bozmuştur (Danıştay 9. Dairesi, 2018a). Bozma kararına karşın vergi mahkemesinin ısrar kararı sonrası, konu VDDK'ya taşınmış ve Kurul, VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan *"tamamen veya kısmen alınamayan"* ifadesini, AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi ile birlikte okuyarak, vergi alacağının AATUHK kapsamında bir alacak olduğuna; dolayısıyla, VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde AATUHK'ya başvurulabilmenin mümkün olduğuna karar vermiştir (VDDK, 2020a ve 2020b). Ancak, VUK'ta yer almayan bir ifadenin gerek kıyas yasağı gerekse genişletici yorum yasağına rağmen AATUHK hükümlerinde yer alan kurallar kapsamında uygulanması, Anayasanın 73'üncü maddesinde öngörülen kanunilik ilkesine ve bir diğer önemli ilke olan belirlilik ilkesine uygunluk taşımamaktadır.

AATUHK'nın varlık nedenin kamu alacağını korumak olduğu göz önünde bulundurulsa dahi; gerek 35'inci, gerekse mükerrer 35'inci maddesinde kusursuz sorumluluğun, VUK'un 10'uncu maddesinde ise kusur sorumluluğunun öngörülmesi, koruma amacı ile gerekçelendirilemeyecek

kadar ayrı sorumluluk hükümleri içermektedir[54]. Nitekim, mükerrer 35'inci maddenin varlık nedeni, kanun gerekçesinde, VUK'un kapsamı dışında kalan kamu alacaklarında sorumluluğun belirlenmesi gerekliliği olarak ifade edilmiştir. Bu bakımdan, VUK kapsamına giren alacaklar söz konusu olduğunda, AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde yer alan bir ifadenin 3'üncü maddesindeki tanımdan hareketle vergi ve vergiye bağlı alacaklar için kıyasen uygulanması kanun koyucunun iradesine uygunluk taşımamaktadır.

Belirlilik ve kanunilik ilkeleri, esasında kıyas yasağı ile birbirlerini tamamlayan unsurlardır. Bu özelliğin yok sayılması, yasamanın görevi olan vergiyi doğuran olayı belirleme yetkisi bakımından idarenin veya yargının önünü açan bir yaklaşım olacaktır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2018, s.49).

Kanundaki *"alınamayan"* ifadesinin sözlük anlamı ile kararının (VDDK, 2020a) gerekçelerinden birini oluşturan VDDK'nın bu yaklaşımı, lafzi yorum yöntemi dışındaki tüm yorum yöntemlerinin varlığının göz ardı edildiği anlamına gelmektedir. Kanun koyucu, karar gerekçesinde belirtilen haliyle, *tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan* kamu alacağı ifadesinin sözlük anlamına göre aynı anlama geldiğini düşünerek VUK'un 10'uncu maddesini aynen bıraktı ise bu durumda 35'inci ve mükerrer 35'inci madde lafzında -AATUHK'nın yürürlük tarihinden sonra- ayrıca eklenen *tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan* ifadelerinin varlığı bu gerekçeye ters bir yaklaşım oluşturmakta ve dolayısıyla karardaki yaklaşımı bir başka yönden de eleştiriye açmaktadır.

Ayrıca, kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin hangi aşamada ve hangi durumlar kapsamında 'anlaşılacağı' konusunda, AATUHK'nın 54'üncü maddesinin lafzında da bir karşılık bulamamakta; bu nedenle 'anlaşılma' ifadesi, mezkûr VDDK kararında ikinci derece sorumluların mülkiyet hakkına müdahaleyi kolaylaştıran bir ifade olarak kabul edilmektedir[10].

Bu kavramlarla ilgili asıl sorun ise AATUHK'daki mükerrer 35'inci maddenin bir açıklayıcısı olarak 3'üncü maddede tanımlanan; ancak, VUK'un 10'uncu maddesinde herhangi bir karşılığı olmayan sorumluk hükümleriyle ortaya çıkmaktadır. Zira, kıyas yasağının genel kural olarak kabul edildiği

10 Mezkûr VDDK kararında da tetkik hakimi, yorum yöntemleri itibariyle AATUHK'nın mükerrer 35'inci madde lafzında yer alan bir ifadenin VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında geçerli olmayacağını ve kanun koyucu tarafından 10'uncu maddede *"tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması"* yönünde bırakılan bilinçli boşluğun, kesin olarak alınamayacağının tespitini gerekli kıldığını vurgulamıştır.

55 Mezkûr kararda tetkik hakimine göre: "*…Dolayısıyla amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması idarenin amme alacağının ödenmesinden ikincil derecede sorumlu olanlara başvurulmasını ve bu kapsamda onların mülkiyet hakkına müdahale edilerek kısıtlanmasını kolaylaştırmaktadır.*"

vergi hukukunda, VUK kapsamındaki bir alacak *"tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* ifadesi doğrultusunda ikincil sorumlulara giden idarenin tesis ettiği işlemi hukuka uygun bulan Danıştay kararlarına da rastlanmaktadır[11].

Esasen tüm takip yollarının tüketildiğinin idarece somut bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Ancak, farklı yaklaşımların varlığı sonucu Danıştay'ın Daireleri ve VDDK Kararları arasında taban tabana zıtlıkların ortaya çıktığı da bilinmelidir. Örneğin, Danıştay'ın 4'üncü Dairesi, bir kararında malvarlığı araştırması sonucunda tahsile imkân bulunmadığını kabul ederken, vergi mahkemesinin ısrar kararı üzerine davayı inceleyen VDDK, tahsile imkân bulunmadığı koşulunun kesin ve somut bir biçimde tespitinin sağlanmadığına karar vermiştir (Danıştay 4. Dairesi, 2019).

Vergi alacağının tahsil edilmesine imkân olmadığının bariz bir şekilde anlaşılması halinde, her ne kadar kamu alacağının tahsilinde ortaya çıkabilecek zaman kaybı ve mükellef açısından gecikme zammı gibi ek bir yükün varlığı göz önünde bulundurulduğunda takip işlemlerinin sonlandırılması düşünülse dahi, süreci uzatan bu işlemlerin keyfiliğin engellenmesi bakımından kanun koyucu tarafından öngörüldüğü kabul edilmelidir (Gümüşkaya, 2010, s.205).

Uygulamada birlik sağlanamadığı, sağlansa dahi mükellefler ve sorumlularca bu kavramın anlaşılamadığı ve idarenin tesis ettiği işlemler sonrasında hukuka aykırı muameleye maruz kaldıkları yönündeki düşünceleri, Danıştay kararlarında, başta VDDK olmak üzere çeşitli dairelere intikal eden dava sayısından da anlaşılmaktadır[12]. Kararların büyük çoğunluğu, tahsil imkânsızlığı halinin gerçekleştiği hususunun kesin ve somut biçimde idare tarafından ortaya konulmadan tesis edilen işlem iddialarını konu almaktadır. Öyle ki, mükellefin malvarlığından tahsilin imkânsız olduğu kesin ve somut biçimde saptanmadan kanuni temsilcinin malvarlığına ilişkin başlatılan takibi ve gönderilen ödeme emrini hukuka aykırı bulan ilk derece mahkemesi kararını -yapılan malvarlığı araştırmalarını yeterli olduğu gerekçesiyle- bozan Danıştay 4'üncü Dairesi'nin kararı (Danıştay 4. Dairesi, 2019) ve bu karar karşı ısrar kararı veren ilk derece mahkemesi, kararının VDDK'ya taşınması ve ısrar kararını haklı bulup somut bir şekilde ortaya konmadan tahsil imkânsızlığının varlığına ilişkin yapılan işlemi hukuka aykırı bulan ilk derece

11 Temsil ve sorumluluk hükümlerine dahil olan bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Zinnur Tunç, **Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, p:435.

12 Örneğin, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağına ilişkin, sadece 2021 yılında -26 Aralık itibariyle- Danıştay'ın sitesine yüklenmiş 126 karar bulunmaktadır https://karararama.danistay.gov.tr (26/12/2021).

mahkemesinin kararının onanması (VDDK, 2021) bu tanımların sadece mükellefler ve idareler değil, mahkemeler arasında dahi farklı yaklaşımlarla değerlendirildiğinin somut bir örneğidir.

Ayrıca, bir başka VDDK kararında (VDDK, 2020c) ise -asıl mükellef olan tüzel kişinin malvarlığına kayıtlı çok sayıda araç olması; ancak, bu araçlar üzerinde çok sayıda haciz bulunduğu gerekçesiyle- kanuni temsilci için düzenlenen ödeme emrini hukuka uygun bulan ilk derece mahkemesinin kararına karşın; Danıştay'ın 9'uncu Dairesi'nin kararında, hacizli araçların satılmadan ve kamu alacağının karşılanıp karşılanmayacağının tespiti yapılmadan düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı bulunduğu görülmektedir (Danıştay 9. Dairesi, 2018a). Ancak, ilk derece mahkemesinin ısrar kararı sonrasında VDDK tarafından bu ısrarın yerine olmadığına karar verilmiştir.

Burada önemli nokta, VUK kapsamına giren bir alacak için 'tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış' olmasının yeterli olmadığını belirten kararın gerekçesidir (VDDK, 2020c). Öyle ki, her ne kadar AATUHK kapsamındaki bir alacak için tahsil imkânsızlığının idare tarafından anlaşılması mal varlığına başvurulacak tarafı değiştirmek için yeterli olsa da, AATUHK'ya göre özel kanun olma özelliği taşıyan VUK'a tabi alacaklar için bu tanımın kapsamının genişletilmesi mümkün değildir. Mezkûr kararda da vurgulandığı üzere, somut olarak ortaya konulmamış bir imkânsızlık halinin yoksunluğu ödeme emrinin hukuka aykırılığı sonucu doğuracaktır. Oy çokluğu ile verilen bu kararda beş farklı yaklaşım içeren karşı oy bulunması, bu kavramın niteliğinin neden tartışılması ve değiştirilmesi gerektiğini gösteren diğer bir nedendir.

5. SONUÇ

AATUHK'da tanımlanan *tahsil edilemeyeceği anlaşılan* kamu alacağı kavramı, iki yönlü belirsizliğe yol açmaktadır: Birincisi, 'gibi nedenler' ifadesi ile AATUHK'nın 35'inci ve mükerrer 35'inci maddelerinde ortaya çıkan subjektif uygulamalardaki belirsizlik iken; ikincisi ise VUK'ta yer almayan bu tanımın vergi ve vergiye bağlı alacaklar için uygulanmasını gerektirecek bir hükmün var olmamasına karşın, AATUHK'ya kıyasen işlem tesis eden idareler ile bu işlemleri bazen hukuka aykırı, bazen de hukuka uygun bulan Danıştay kararlarında ortaya çıkan belirsizliktir.

'Gibi nedenler' ifadesi, vergi hukukunda kanunilik ilkesi gereği, kanunda maddi durumların tek tek sayılmasının mümkün olmaması ve ilgili

kanun hükmünde sayılanlara 'benzer' bir durumun da dışarıda bırakılmak istenmemesi nedeniyle pek çok düzenlemede yer alan bir ifade olsa da; genişletici yorum yasağı ve kıyas yasağının sınırlarını belirsizleştirmekte ve bu bağlamda keyfi olarak *'gibi nedenler'* anlamına gelebilecek pek çok durumun subjektif ölçütlerle belirlenmesine yol açmaktadır.

Her ne kadar, bir kamu alacağının tahsil edilme sürecinin uzunluğunun kamu alacağını tehlikeye düşüreceği gerekçesiyle, bu alacağın tahsili öncelenmek istense de, kanunilik ilkesinin hassas çizgisine bu denli yakın ve mülkiyet hakkına keyfi olarak müdahale şeklini alma potansiyeli olan durumların önüne geçilmesi belirlilik ilkesi için zorunlu bir adımdır. Bu bakımdan, *'gibi nedenler'* ifadesinin AATUHK'nın 3'üncü maddesinde yer alan tanımdan çıkartılması, yasama organınca belirlenen değerleme ölçütlerinin idare tarafından esnetilmesini engelleyecek ve uygulamada sıkça karşılaşılan uyuşmazlıkların önüne geçilmesini sağlayacaktır.

Subjektif kriterlere göre belirlenmiş bir tahsil imkânsızlığı, sadece belirlilik ilkesi bakımından değil; ayrıca, AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin malvarlığından aranabilecek vergi alacakları bakımından da mülkiyet hakkına haksız müdahale sonucu yaratabilme potansiyeline sahiptir. Buradaki bir başka sorun ise mezkûr 3'üncü maddede tanımlanan *tahsil edilemeyeceği anlaşılan* kamu alacağı kavramının VUK kapsamında olan bir alacak için geçerli olup olmadığı tartışmasıdır. VUK'ta yer almayan bir tanımın, AATUHK'da yer alan bir tanıma kıyasen uygulanmasının, vergi hukukunda kıyas yasağı ve genişletici yorum yasağı kapsamında mümkün olmaması gerekirken, bu duruma ilişkin uygulama ve kararlara rastlanmaktadır. Esasında, tartışmaya bile açık olmaması gereken bu durum karşısında getirilecek öneri; bu tanıma göre tesis edilen işlemlerdeki yaklaşımın, uygulamada ve yargı kararlarında birliği sağlayacak şekilde tebliğlere ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı'na konu edilmesi gerektiğidir. Nitekim, bu tanımın belirleyici olduğu AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinin de zaman içinde çok fazla değişikliğe uğramış olması, bu maddeye nüfuz edilmesini, mükellefler için olduğu kadar idare ve yargı organları için de zorlaştırmıştır. VDDK nezdinde verilen birbirine zıt kararlar bu gerekliliğin önem derecesini vurgulamaktadır.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, 4 Ocak). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 10703-4-5). Erişim adresi: https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf

387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği (Güncelliği Kalmayan Tebliğlerdendir - Çalışmada tarihi süreç kapsamında kullanılmıştır). Ankara : Resmi Gazete (Sayı:22330). Erişim adresi: https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat

4108 Sayılı (Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında) Kanun. (1995, 25 Mayıs). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 22301). Erişim adresi: https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22301.pdf

5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2008, 4 Haziran). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 26898 (Mükerrer). Erişim adresi: https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080606M1-1.htm

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (1953, 21 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 8464). Erişim adresi: https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8469.pdf *[AATUHK]*.

Anayasa Mahkemesi (04/11/2021). *E.2019/4, K. 2021/78 Sayılı Karar.* (Karar, 31773 Sayılı ve 09.03.2022 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). *[Anayasa Mahkemesi, 2021]*.

Anayasa Mahkemesi (22.05.2013). *E.2013/39, K. 2013/65 Sayılı Karar*. (Karar, 28705 Sayılı ve 12.07.2013 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). *[Anayasa Mahkemesi, 2013]*.

Anayasa Mahkemesi (30/12/2015). *E.2014/183, K. 2015/122 Sayılı Karar.* (Karar, 29592 Sayılı ve 12.01.2016 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). *[Anayasa Mahkemesi, 2015]*.

Balcı, M. (2021). *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, İstanbul: On İki Levha.

Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, 3.bs. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Çağlar, S. (2013). *Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi*, İstanbul: Beta.

Danıştay 4. Dairesi (18.04.2019). *E.2015/7467, K.2019/3030 Sayılı Karar.* (03.11.2021 tarihli mezkûr VDDK karar metninden alınmıştır). *[Danıştay 4. Dairesi, 2019]*.

Danıştay 9. Dairesi (16.02.2018). *E. 2016/12097, K. 2018/715 Sayılı Karar.* (21.10.2020 tarihli mezkûr VDDK karar metninden alınmıştır).

Danıştay 9. Dairesi (18.10.2018). *E.2016/6369, K.2018/6464 Sayılı Karar.* (18.11.2021 tarihli mezkûr VDDK karar metninden alınmıştır).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (03.11.2021). *E.2020/513, K.2021/1495 Sayılı Karar.* Erişim adresi: https://karararama.danistay.gov.tr Erişim Tarihi: 21.12.2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (18.11.2020). *E.2019/1594, K.2020/1267 Sayılı Karar.* Erişim adresi: https://karararama.danistay.gov.tr Erişim Tarihi: 21.12.2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (21.10.2020). *E.2019/626, K.2020/1070 Sayılı Karar.* Erişim adresi: https://karararama.danistay.gov.tr Erişim Tarihi: 21.12.2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (21.10.2020). *E.2019/700, K.2020/1074 Sayılı Karar.* Erişim adresi: https://karararama.danistay.gov.tr Erişim Tarihi: 21.12.2021.

Gümüşkaya, G. (2010). Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı. *Vergi Dünyası*, 343, 200-222.

Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. Bs. İstanbul: On İki Levha.

Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M. (2022). *Vergi Hukuku*, 2. Bs. İstanbul: Filiz.

Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku*, 2. Bs. Ankara: Yetkin.

Köküsarı, İ. (2015). *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara: Adalet.

Oktar, S. A. (2020). *Vergi Hukuku*, 15. Bs. İstanbul: Türkmen.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2018) *Vergi Hukuku*, 27.Bs. Ankara: Turhan.

Özkan, Ö. (2008). İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Açısından Etkileri. *Sayıştay*, 69, 107-114.

Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*, 4.bs., Çev: Salih Turhan, İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Tahsilat Genel Tebliği. Seri:A, Sıra No:1, Resmi Gazete (Sayı: 26568), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_02072021.pdf 01/12/2021 Erişim Tarihi: 23.12.2021.

TBMM, Mevzuat Bilgi Sistemi, 5766 Sayılı Kanun'un

Madde Gerekçesi, https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=61196&pkanunnumarasi=5766 (29/11/2021).

Tunç, Z. (2021). *Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk*, İstanbul: On İki Levha.

Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982, 18 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 17863 (Mükerrer)). Erişim adresi https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17863_1.pdf