

VERGİ (AMME) ALACAKLARININ TAHSİLİ UYGULAMALARINDA:

“TASARRUFUN İPTALİ DAVALARI”

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 07.07.2009

I. Genel Olarak

Tasarrufun iptali davaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK veya 6183 sayılı Kanun) 24-31. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, her ne kadar 6183 sayılı Kanun'da bu konuda açık bir hüküm olmasa da İcra ve İflas Kanunu'nun (İİK) tasarrufun iptaline ilişkin 277-284 maddeleri bu davalarda kıyasen uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim müstakar hale gelmiş yargı kararları da¹ bu yöndedir.

6183 sayılı Kanununun 24, 25 ve 26. maddelerinde, hükümsüz sayılan tasarrufların iptali için açılacak davanın türü, bu davada görevli mahkemeler, davada uygulanacak hükümler, davanın muhatabı ve zamanı gösterilmiştir. Takip eden 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde ise, amme borçlusunun amme alacağının tahsiline engel olan kimi tasarruf ve işlemleri hükümsüz sayılmıştır. Son olarak 31. maddesinde ise, amme borçlusunun 27, 28, 29 ve 30. maddede yazılı tasarruf ve işlemlerinden yararlanan üçüncü kişilerin hak ve mecburiyetleri düzenlenmiştir.²

İİK'nda düzenlenen tasarrufun iptali davaları ile AATUK'na göre açılan iptal davalarının hukuki nitelik ve amacı aynı olup, Yargıtay birçok çok kararında bu davaların amacını “...6183 sayılı Kanuna göre açılan tasarrufun iptali davalarının amacı, bu kanunun 27, 28, 29, 30. maddelerinin hükümsüz saydığı tasarrufların iptali ile amme alacağının tahsil edilmesini sağlamaktır.” şeklinde belirtmiştir.³

Tasarrufun iptali davasının açılmasındaki amacın esasen alacaklıyı korumak olduğu noktasından hareketle, amme borçlusunun, borcunu ödeme yoluna gitmeyerek mal varlığını azaltması yahut tamamen elden çıkarması gibi bir kısım tasarruflar yaparak idareyi zarara uğratabileceği durumlarda bu dava gündeme gelecektir.

Tasarrufun iptali davası ile amme borçlusunun, alacaklı idareyi zarara uğratma amacıyla malvarlığından çıkarmış olduğu mal ve hakların veya bunların yerine geçen kıymetlerin tekrar

¹ Örneğin Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin, 1.7.2002 tarih ve E: 3149, K: 3582 sayılı kararı, “6183 sayılı kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde İİK'nın tasarrufun iptaline ilişkin 277 vd. maddelerindeki hükümler, bu davalarda kıyasen uygulanır.” şeklindedir.

² CANDAN, Turgut, “Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”, Ankara, 2007, Sayfa: 144 - 145

³ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin 21.01.2008 tarih ve E:2007/5529, K:2008/178 sayılı kararı ile Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 22.10.2002 tarih ve E:2002/3966 K:2002/4776 sayılı kararları bu yönde kararlara örnek gösterilebilir.

borçlunun malvarlığına geçmesi sağlanacak ve böylece, alacaklı idare, cebri icra yolunu tamamlayarak alacağını tahsil edebilecektir.

Hukuki niteliği itibarıyla, tasarrufun iptali davası, malın aynına ilişkin bir dava değil, şahsi bir davadır. Ayrıca bu dava, sadece eda davası olarak açılabilir, tespit davası olarak açılmaz.⁴

II. Davanın Açılmasının Koşulları

6183 sayılı Kanunun "*İptal Davası Açılması*" başlıklı 24. maddesi, "*Amme borçlusunun bu Kanunun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır*" hükmünü içermektedir.

Madde, iptal davasının açılabileninden değil, açılacağından söz etmektedir. Bu durum, "*açılır*" sözcüğü ile ifade edilmiştir. Dolayısıyla; ilgili maddelerin amme borçlusunun tasarruflarının hükümsüz sayılması için aradığı koşulların varlığının tespiti halinde, alacaklı amme idaresi, iptal davası açıp açmamak konusunda seçimlik hakka ya da takdir yetkisine sahip olmayıp, iptal davasını açmak **zorundadır**.⁵

Tasarrufun iptali için gerekli koşulların oluşup oluşmadığının, davanın görülmekte olduğu Mahkeme tarafından re'sen, kanunda öngörülen şekilde araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla Mahkeme, dava konusu alacağın kesinleşip kesinleşmediğini incelemek için, ilgili tahakkuk ve takip evraklarını ilgili vergi dairesinden getirtir.

6183 sayılı Kanun'dan doğan iptal davasının koşulları aşağıdaki gibidir:

A. Borçlu Hakkında Doğmuş Olan Amme Alacağı Kesinleşmiş ve Ödeme Tarihi Geçmiş (Muaccel) Olmalıdır

6183 sayılı Kanun hükümlerine göre iptal davası açılabilmesi için öncelikle, doğmuş olan amme alacağının kesinleşmiş ve muaccel olması gerekir. Amme alacağı, ya borçlusuna tebliğ edilip onun tarafından yasal süresi içinde itiraz edilmemesi nedeniyle ya da dava konusu yapılması halinde vergi mahkemesince verilecek ret kararı neticesinde kesinleşir. Kanuna göre amme alacağının ödeme süresinin son günü, borcun vade tarihi olup, amme borcu bu tarihte muaccel hale gelir.⁶

İptal davası açılabilmesi için, ortada tahsili olanaklı bir amme alacağının bulunması gerekliliği, ilgili maddelerde geçen "*amme alacağını ödemiş/ödemeyen borçlulardan*" ibarelerinden anlaşılmaktadır. Zira bir amme alacağının ödenmemiş sayılabilmesi, tahakkuk ederek (kesinleşerek) tahsil edilebilir hale gelmiş ve vadesinin de geçmiş olmasına bağlıdır. Dolayısıyla, henüz tahakkuk etmemiş ve kesinleşmemiş bir amme alacağının ileride tahsilinin güvence altına alınması için başvuru "*ihtiyati tahakkuk*"⁷ ve "*ihtiyati haciz*"⁸ hallerinde,

⁴ KARATAŞ, İ./ ERTEKİN, E. Tasarrufun İptali Davaları, Ankara, 1998 s: 285 -286

⁴ CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007 s: 153

⁶ AATUHK md. 37

⁷ AATUHK. md.17

⁸ AATUHK. md.13

ödenmesi gereken amme alacağı bulunmadığından; ihtiyati tahakkukun ve ihtiyati haciz kararının muhatabının yapmış olduğu tasarruflar dolayısıyla iptal davası açılmaz.⁹

B. Kesinleşen Amme Alacağı Hakkında İcra Takibi Yapılmış ve Kesinleşmiş Olmalıdır

İptal davası açılabilmesi için, öncelikle, borcunu ödemeyen amme borçlusuna aleyhine, tahsil dairesince icra takibi yapılmış olmalıdır. Tahsil dairesince, amme borçlusuna aleyhine yapılacak icra takibi, AATUHK.nun 55. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede belirtilen sürecin sonunda, -ya borçlu tarafından yasal süresi içinde itiraz edilmemesi ya da itirazın kaldırılması suretiyle¹⁰- takip kesinleşir ve böylece tasarrufun iptali davası açabilmek mümkün hale gelir. Sonuç olarak, icra takibi yapılmadan veya yapılan takip kesinleşmeden dava açılması mümkün değildir.

C. Haczedilen Malların Saptanan Değeri, Borcu Karşılıyor Olmalıdır

Borçlu hakkında yapılan icra takibi ile haczedilen malların borca yeter miktarda olup olmadığı saptanmalıdır. Çünkü haczedilen malların değeri, amme alacağına yeter miktarda ise iptal davası açılmaz. Ancak bu açıklamadan hareketle, yapılan takiplerin sonunda borçlu için aciz vesikası düzenlenmiş olması gerektiği sonucuna da ulaşılmamalıdır.

İİK'ya dayalı olarak açılan iptal davalarında davanın ön koşullarından biri, davacı alacaklının elinde borçlu hakkında alınmış olan geçici veya kesin aciz vesikası¹¹ bulunması gerekliliği iken; alacaklı amme idaresi iptal davası açmak istediğinde elinde geçici veya kesin aciz vesikası¹² olmasına gerek yoktur.

Borçlunun aciz halinin belirlenmesi bakımından 6183 sy. kanununun 75. maddesi ile bir düzenleme yapılmış olup buna göre girilen takip sonunda borçlunun haczi kabil malı olmadığı veya haczedilen malların satış bedeli borcu karşılamadığı takdirde, borçlu, aciz halinde sayılır. Düzenlenen aciz fişi ile aciz hali tespit edilmiş olur. Ancak, yukarıda da değinildiği gibi, 6183 sayılı kanunda bir açıklık bulunmadığından, tasarrufun iptali davası açmak için aciz belgesi gerekmez. Yakın zamana kadar (Şubat 2007) tasarrufun iptali davalarını temyizden inceleyen Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin içtihatları da bu doğrultudadır. Yüksek Mahkeme yeni tarihli bir kararında, bu konuyu şöyle belirtmiştir: “amme alacağından dolayı idarenin borçlu hakkında aciz belgesi almadan iptal davası açabileceği...”(Yarg. 15. H.D. 24.6.2003 T. E:1643/3472)

Şimdiye kadar açıkladığımız koşullar, 6183 sayılı kanuna dayalı olarak tasarrufun iptali davası açılabilmesinin genel koşullarıdır. Bununla birlikte, amme borçlusuna tarafından yapılan tasarrufun hükümsüz sayılabilmesi, ilgili maddelerde aranan ön koşulların varlığına bağlıdır. (Örneğin, amme borçlusunun hapisle tazyik edilmesine karşın mal beyanında bulunmaması veya malının olmadığını bildirmesi gibi) Bu koşulların varlığını ispat yükü ise, iptal davasını açan alacaklı tahsil dairesine düşmektedir.¹³

⁹ ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, 1990, s:189

¹⁰ 6183 sayılı AATUHK.nun birçok maddesinde kullanılan “*itiraz*” kavramı, 2576 sayılı Kanun'un 13/c maddesi hükmüne göre “*vergi mahkemesinde dava açılması*” olarak anlaşılmalıdır.

¹¹

¹² AATUHK.nun ... maddesi aciz fişi...

¹³ ÇAŞKURLU, E. Kamu Alacaklarının Korunmasında Önemli Bir Yöntem: İptal Davası Mali Pusula, Y:2, sayı:13, Şubat 2006, s:77

D. Dava Süresi İçinde Açılmış Olmalıdır

İptal davasının açılacağı süre de; iptal davasına ilişkin diğer hususlar gibi, İİK'daki düzenlemelere paraleldir. Tasarrufun iptali davasının açılacağı süre, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "*Hükümsüz Sayılmada Zamanaşımı*" başlıklı 26. maddesinde "*27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerle sözü geçen tasarrufların vukuu tarihinden 5 yıl geçtikten sonra mezkûr maddelere istinaden dava açılmaz*" şeklinde belirlenmiştir:

Buna göre, iptal davası açma süresi, belirtilen maddelerde yazılı iptale tabi tasarrufların yapıldığı tarihten itibaren 5 yıldır. Yargıtay ve doktrin tarafından, 5 yıllık bu süre, madde başlığında yazıldığı aksine, zamanaşımı süresi değil, hak düşürücü süre olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle de iptal davasını yürüten mahkeme tarafından, diğer dava şartları gibi, davanın kanuni süresi içinde açılıp açılmadığı hususu da re'sen incelenmelidir. Bu sürenin geçmesinden sonra iptal davası açılmayacağından, yapılan tasarruflar, varlıklarını sürdürmeye devam ederler. Bununla birlikte, aynı kanunun 27 ve 29. maddelerinde de 2 yıllık sürelerden bahsedilmiştir. Ancak bu konulara, ilgili maddelerin incelendiği bölümlerde değinilecektir.

Ayrıca, kanunda belirtilen 2 yıllık ve 5 yıllık sürelere riayet edilmek kaydıyla, alacaklı amme idaresinin tasarrufun iptali davası açabilmesi için, amme borçlusunun dava konusu tasarrufu, amme idaresi alacağının doğduğu tarihten önce ya da sonra gerçekleştirmiş olması fark etmez. Bu konu, 6183 sy. Kanunun hükümet gerekçesinde de ifade edilmiştir: "...İleride doğacak amme borçlarını ödeyemeyecek derecede malvarlığını önceden azaltan kişinin, yaptığı bu tasarrufların amme idaresine karşı geçersiz sayılması, amme yararı yönünden gerekli görülmüştür." Yüksek Mahkeme ise aksi görüştedir. Yargıtay'a göre, iptal davası sonucunda tasarrufun iptaline karar verilebilmesi için, iptali istenen tasarrufun, borcun doğumundan sonra yapılmış olması gerekir. (Yrg. 17. H.D. 9.10.2007 T. 3034/3030)¹⁴

III. Usul Hükümleri

A. Görevli ve Yetkili Mahkeme

6183 sy. Kanunun konuyla ilgili 24. maddesine göre, bu kanuna dayanan tasarrufun iptali davalarına genel mahkemelerde, genel hükümlere göre bakılır.

Buna göre, tasarrufun iptali davalarında görevli ve yetkili mahkeme, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunundaki genel hükümlere göre belirlenecek olan adli yargı merciidir. Dava konusunun değeri belirlenirken de, 'kesinleşmiş ve ödenmemiş olan amme alacağının miktarı' ile 'iptal konusu tasarrufun değeri' karşılaştırılacaktır ve bunlardan hangisi daha az ise, iptal davası, ona göre, sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemesinde açılacaktır. Konuyla ilgili HUMK md. 8'e göre görevli mahkeme belirlenecektir.

Yetki konusunda ise, 6183 sy. kanunda özel bir düzenleme yoktur. Bu nedenle, iptal davasının yer itibarıyla hangi mahkemede açılacağı belirlenirken, HUMK md. 9 ve md. 21'de yer alan genel kurallar uygulanacaktır. Ayrıca, tasarrufun iptali davası, şahsi bir dava olduğundan, aynı davalarda uygulama alanı bulan HUMK md. 13'teki kesin yetki kuralı (taşınmazın bulunduğu yer mahkemesinin münhasıran yetkili olacağı kuralı) bu davada uygulanmaz.

¹⁴ UYAR, T./ UYAR, C./ UYAR, A. İcra Ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları, İzmir, 2008 s.842

Ayrıca Yargıtay'a göre, "SSK prim ve diğer alacaklarının tahsili için 6183 sayılı kanuna göre borçlular hakkında yapılacak takipler nedeniyle, SSK tarafından açılacak iptal davalarında, alacaklı Sigorta Müdürlüğünün bulunduğu yer (il) iş mahkemesi yetkili ve görevlidir." (Yrg. 17. H.D. T: 31.1.2008 E: 4063/446)¹⁵

B. Yargılama Usulü

İİK'daki düzenlemeden (İİK md. 281) farklı olarak 6183 sy. kanunda, bu tür davaların basit yargılama usulüyle görüleceğine dair bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle de, tüm delilleri iptal davası dilekçesine ekleme zorunluluğu yoktur.¹⁶ 6183 sy. Kanun md. 24'te, bu tür davalara, diğer davalara göre öncelikle bakılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, bu davalar HUMK md. 176/1 ve 176/2 uyarınca acele işlerden sayıldığı için, adli tatil süresince de bakılması mümkün olup temyiz süresi de adli tatil içinde işler. İİK'daki tasarrufun iptali davalarında olduğu gibi, 6183 sy. Kanuna dayalı tasarrufun iptali davalarında da hakim geniş bir takdir yetkisi vardır. Hakim, delilleri serbestçe takdir eder. Tanık dahil her tür delil gösterilebilir. İİK'dan farklı olarak (İİK md. 281) kanunda açık hüküm olmamasına rağmen, bu davalarda da, alacaklının talebiyle, ihtiyati haciz kararı verilmesi mümkündür.¹⁷

C. Davanın Tarafları

Tasarrufun İptali Davasında Davacı: alacaklı amme idaresi ya da alacağın tahsili ile görevlendirilmiş tahsil dairesidir. Kanunda açıkça gösterilmemiş olsa da doktrin ve uygulamada bu davaların, 6183 sayılı kanunun 1. maddesine uygun biçimde, "vergi, resim, harç, ceza kovuşturmalarına ait yargılama giderleri, vergi cezası, para cezası ile bunların gecikme zammı ve faiz gibi eklentileri ve amme hizmetlerinin yerine getirilmesinden doğan alacaklar ile bunların takip masrafları" olarak nitelenen amme alacaklarını borçlularından tahsil edememiş olan devlet, il özel idareleri, belediyeler, çeşitli yasalarda nitelikleri belirtilen alacakların tahsili için kendisine takip yetkisi tanınan kurum ve kuruluşlar tarafından açılacağı kabul edilmektedir.

Tasarrufun İptali Davasında Davalı: 6183 sayılı kanunun "İptal Talebinde Muhatap" başlıklı 25. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; "İptal, borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılarında ve suiniyet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı istenir." Kanun, davalı olması bakımından, amme borçlusu ile hukuki ilişkide bulunan veya amme borçlusu tarafından kendilerine ödeme yapılan kişilerle, bunların mirasçılarının kötü niyetli olması koşulunu aramamaktadır. Ancak, üçüncü kişilere karşı bu davanın açılabilmesi için bu kişilerin kötü niyetli olması gerekir. Bunu ispat yükü ise, davacı amme idaresine aittir. Kötü niyet, her tür delille ispatlanabilir. Burada önemli olan bir husus, borçlu ile 25. maddede sayılan diğer kimseler arasında zorunlu dava arkadaşlığı olmasıdır. Maddede, davanın borçluya da yöneltileceğinden açıkça söz etmese de, dava sonucunda verilecek hükmün borçlunun haklarını ilgilendirmesi sebebiyle onun da davada hasım olarak gösterilmesi gerekir. Borçlu ölmüşse, husumetin mirasçılara yöneltilmesi gerekir.

¹⁵ UYAR, T./ UYAR, A./UYAR, C. İcra Ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları, İzmir, 2008 s. 644

¹⁶ ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklar Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 1990 s:197

¹⁷ Dan. Vergi Dava Daireleri Kurulu T. 24.09.1993 E: 1993/104, K: 1993/88

D. Harç, Vekâlet Ücreti Ve Yargılama Giderleri

6183 sayılı kanun uyarınca açılacak tasarrufun iptali davalarında, dava konusunun değeri üzerinden yani, takip konusu amme alacağının miktarı ile iptali istenen tasarrufun tasarruf tarihindeki değerinden hangisi az ise onun üzerinden nispi olarak peşin harç ve karar ve ilam harcı alınır¹⁸. İptal davalarında vekalet ücreti de dava konusunun değeri üzerinden, karar tarihinde yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre nispi olarak hesaplanır. Dava sonucunda, davacı kuruluşların leh veya aleyhlerine, belirtilen bu ölçüye göre hesaplanacak olan vekâlet ücretine hükmedilmesi gerekir.

IV. İptal Davasına Konu Tasarruflar

Amme borçlusunun, amme alacağının tahsiline engel olan kimi tasarruf ve işlemleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddeleriyle hükümsüz sayılmıştır. İptale tabi bu tasarruflar, 3 başlık altında şu şekilde incelenebilir:

A. Amme Borçlusunun Bağışlamaları, Bağışlama Sayılan Tasarrufları ve İvazsız Tasarrufları

6183 sayılı kanununun 27. maddesinde, amme borçlusunun bağışlamaları ve ivazsız tasarruflarının -maddede belirtilen koşulları haiz olduğu takdirde- hükümsüz olduğu belirtilmiştir. 28. maddede ise, ivazlı olmasına rağmen, 27. maddede belirtilen 'iptale tabi bağışlama' kapsamında sayılacak tasarruflar sayılmıştır. Amme borçlusunun yaptığı bağışlamalar ile ivazsız tasarrufların ve 28. madde gereğince bağışlama hükmünde olan tasarrufların, bu kanun kapsamında hükümsüz sayılması için gereken koşullar şunlardır:

Ödeme ve Mal Beyanı İle İlgili Koşullar: Bunun için amme borçlusunun süresinde veya hapsen tazyik edilmesine rağmen mal beyanında bulunmamış olması, malının bulunmadığını bildirmiş olması, beyan ettiği malların borcunu karşılamaya yetmediğinin anlaşılması koşullarından birinin gerçekleşmesi gereklidir. Borçlunun beyan ettiği mallarının amme borcunu karşılamaya yetip yetmeyeceğinin tespiti, doktrinindeki bir görüşe göre¹⁹, borçlunun beyan ettiği malların 6183 sayılı kanununun 81 ve 91. maddelerine göre yapılacak değerlendirme sonucunda tespit edilen toplam değeri dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu değer, amme alacağını karşılamaya yeterli değilse, amme alacağının karşılanmayan kısmına yeterli miktardaki tasarrufların hükümsüz sayılması yoluna gidilebilir. Eğer bu değer, amme alacağını karşılayabilecek miktarda ise, amme borçlusunun maddede sayılan türdeki tasarruflarının hükümsüz sayılmasını sağlamak üzere harekete geçebilmek yani iptal davası açabilmek için, alacaklı tahsil dairesinin, beyan olunan malların satışını beklemesi ve satış bedelinin amme alacağını kısmen veya tamamen karşılayamaması halinde bu yola gitmesi doğru olur.²⁰

Tasarrufun Yapıldığı Zaman İle İlgili Koşullar: Hükümsüz sayılacak tasarrufun, amme alacağının ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yapılmış olması gerekir. Ödeme müddetinin başladığı tarih ise, her amme alacağının tabi olduğu özel kanunun hükümlerine göre, özel kanunlarında bu

¹⁸ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi 19.7.2007 T. E: 3713/2548

¹⁹ CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007 s: 148

²⁰ Yrg. 15. Hukuk Dairesi 17.10.2000 E: 2000/4570 K: 2000/4478, Yasa Hukuk İçtihat ve Mevzuat Dergisi Y.2001 s:912

konuda hüküm bulunmayan amme alacakları için ise, 6183 sayılı kanunun 37. maddesinde sözü edilen tebligatın yapıldığı tarihe göre belirlenir. ²¹Buna göre, “ hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir.” (AATUK md. 37/II) Bununla birlikte, amme alacağının doğduğu tarih ile tasarrufun yapıldığı tarih arasındaki bağlantı ile ilgili olarak kanunda herhangi bir şart aranmamış olmasına rağmen, Yargıtay’ın görüşü, davacı idarenin amme alacağının, dava konusu tasarruftan önce doğmuş olması gerektiği yönündedir.²²

Ayrıca belirtmek gerekir ki; bu koşullar, iptal davası açılması için gereken genel koşullara ek olarak bulunması gerekli koşullardır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 28. maddesinde düzenlenen ve “**27. maddenin tatbiki bakımından bağışlama hükmünde olan**” tasarruflar şunlardır:

1. Amme borçlusunun üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla (yani oğlu, kızı, annesi, babası, kardeşleri, amcası, halası, teyzesi, dayısıyla), eşiyle ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlarıyla (kayınbabası, kaynanası, kayınbiraderleri, baldızlarıyla) yapmış olduğu ivazlı tasarruflar.

2. Amme borçlusunun vermiş olduğu malın, akdin yapıldığı tarihteki değerine göre ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler: Bu tür akitlerin bağışlama sayılabilmesi için, amme borçlusu tarafından karşı tarafa verilen malın akdin yapıldığı tarihteki değeri ile bu mal teslimi karşılığında kabul ettiği bedel arasında normal sayılamayacak (fahiş) ve amme borçlusu aleyhine bir farkın bulunması gerekir. Teslim edilen mal karşılığı amme borçlusunun aldığı bedel, malın o tarihteki değerine göre önemsiz bir bedel olduğundan, bu tür tasarrufların, amme borçlusu yönünden bağışlama olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu malın, akdin yapıldığı tarihteki değerini belirleme ölçütü, maddede belirtilmemiştir. Doktrindeki yaygın görüşe göre, ‘emsal bedel esası’ uygulanarak bu değer belirlenebilir. Bunu belirlemek ise, davacı amme idaresine düşen bir külfettir. Alacaklı amme idaresi, bunu alacağın niteliğine göre takdir komisyonuna takdir ettirir veya bizzat tespit eder. Açılacak iptal davasında alacaklı amme idaresince yapılan veya yaptırılan tespitin gerçeğe ve hukuka uygun olup olmadığının takdiri, davaya bakmakla görevli ve yetkili yargı yerine aittir.

3. Amme borçlusunun, kendisine veya üçüncü bir kişinin menfaatine kaydı hayat şartı ile irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler: Kaydı hayat şartıyla tesis edilen irat veya intifa hakkı şeklindeki menfaatin kimin için sağlandığının 27. maddenin uygulaması bakımından önemi yoktur. Amme borçlusunun kendisinin, bir akrabasının veya üçüncü bir kişinin menfaatine tesis edilmiş olabilir.

²¹ CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007 s: 148

²² Yargıtay 17.Hukuk Dairesi 9.10.2007 T. E: 3034, K: 3030, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 5.10.2004 T. E: 2573, K: 4847

B. Amme Borçlusunun Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarrufları

6183 sayılı kanununun 29. maddesinde, amme borçlusunun hükümsüz sayılan diğer tasarrufları belirtilmiştir. Burada, ödeme güçlüğü içinde olan borçlunun bir kısım alacaklılarını, diğerlerine nazaran kayırma amacıyla tasarrufta bulunması söz konusudur. Bu maddede düzenlenen tasarrufların hükümsüz sayılabilmeleri için gereken şartlar, 1. grupta incelediğimiz bağışlama, bağışlama sayılan tasarruf ve ivazsız tasarruflar için gereken şartlarla aynıdır. (AATUK md. 27) Bu nedenle ödeme ve mal beyanı ile ilgili olan koşullar ile tasarrufun yapıldığı zaman ile ilgili koşullar kısmında yaptığımız açıklamalar, burada da geçerlidir. Bu maddeye göre açılacak iptal davalarında, borçlunun kastı ve üçüncü kişinin, borçlunun bu kasdını bilip bilmemesi önem taşımaz. 29. maddede düzenlenen iptale tabi tasarruflar 3 başlık altında incelenebilir:

Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar

Madde 29/II,1: “Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere, borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler”

Buradaki borç sözcüğü, amme borcunu değil, amme borçlusunun üçüncü kişilere olan borcunu ifade etmektedir. Amme borçlusunun, teminat göstermek zorunda olmadığı halde, mevcut borcu için ipotek tesis etmesi hali, bu kapsamdadır.

Madde 29/2,2: “Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler”

Bu düzenlemeye göre, amme borçlusu, üçüncü kişilere olan para borcu karşılığında parayla veya olağan ödeme vasıtalarıyla ödeme yaptıysa, bunlar hükümsüz sayılmayacaktır. Bu ödemeler ancak, 28. ve 30. maddelerdeki koşulları taşımaları halinde, bu maddeler kapsamında hükümsüz sayılabilecektir. Para veya mutat ödeme vasıtaları dışındaki ödemelere örnek olarak, gayrimenkul ile veya otomobil ile yapılan ödemeler gösterilebilir. Borçlu borcuna karşılık para yerine, alacaklısına bir malını vermişse, bu, mutat bir ödeme sayılmaz. Ödeme aracının mutat ödeme olup olmadığı, ödemenin şekline ve yörenin özelliklerine göre takdir edilir. Borca karşılık senet verilmesi de, mutat ödeme sayılır.²³

Madde 29/2,3: “Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler”

Burada da kastedilen amme borçlusunun üçüncü kişilere olan borcudur. Ancak, sadece para borcu değil, vadesi gelmeyen her çeşit borç için yapılan ödemeler, buraya girmektedir.

C. Amme Alacağının Tahsilini Olanaksız Kılmak Amacıyla Yapılan Tasarruflar

Amme Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Maksadıyla Yapılan Tasarruflar:

Madde 30: Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

²³ KARATAŞ, İ./ERTEKİN, E. Tasarrufun İptali Davaları, Ankara, 1998 s: 364

Bu maddede hükümsüz sayılan tasarruflar, 27, 28, 29. maddenin kapsamı dışında kalan tasarruflara uygulanır. Bu madde, anılan maddelere nazaran genel hüküm niteliğindedir. Bu nedenle, 27-29. madde hükümlerinin olaya uygulanmadığı durumlarda uygulanır. 30. madde ile borçlunun amme alacağıının bir kısmını veya tamamını engellemek amacıyla yaptığı muamelelerin hükümsüz kılınması sağlanmıştır.

Tasarrufun yapıldığı zaman açısından, ilk iki gruptaki tasarruflar ile (madde 27, madde 28; madde 29) bu son gruptaki tasarruflar birbirinden farklıdır. Şöyle ki; ilk iki grupta belirtilen tasarrufların hükümsüz sayılabilmeleri için gereken koşullardan bir tanesi de, bu tasarrufların, amme alacağını ödeme müddetinin başlamasından geriye doğru 2 yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yapılması idi. Ancak 30. maddedeki tasarruflar için, kanun koyucu herhangi bir süre sınırlaması koymamış, "tarihleri ne olursa olsun" bu tasarrufların hükümsüz sayılacaklarını açıkça ifade etmiştir. Maddenin aradığı koşullar şunlardır:

Borçlunun malının bulunmaması veya bulunan malın amme alacağına yeterli olmaması: Bunun için, alacaklı tahsil dairesinin öncelikle amme borçlusunun mal varlığını usulüne uygun olarak ve yeterli biçimde araştırmış olması gerekir. Amme idaresi, bu hususu, gerektiğinde belgeleriyle ispatlayacak durumda olması gerekir. Doktrindeki bir görüşe göre, 30. madde kapsamında bir işlemin iptaline karar verilebilmesi için, amme borçlusunun hiç veya yeteri kadar malının bulunmadığının anlaşılması gerekir. Bu hüküm uyarınca, alacaklı amme idaresi, 6183 sy. Kanununun 54. maddesindeki takip yollarını denemiş olmalıdır, bu takip yollarına gidilmeden iptal davasının açılmaması gerekir.²⁴

Bu işlemlerin, amme borçlusu tarafından, amme alacağıının kısmen veya tamamen tahsilini olanaksız kılmak amacıyla yapılmış olması: İlk koşula göre sübjektif olan bu koşulun gerçekleştiğinin tespiti güçtür. Bazı durumlar, amme borçlusunun bu amaçla hareket ettiğine karine olarak kabul edilebilir. Örneğin, amme alacağını karşılamaya yeterli malı bulunmayan kişinin, birkaç ay önce bir yakınına, ekonomik durumu ile bağdaşmayan, teamüllere göre mutad sayılamayacak değerde düğün hediyesi vermesi gibi...

İki yanlı muameleler söz konusuysa, bu iki koşulda birlikte üçüncü bir koşul daha aranmaktadır:

Amme borçlusu ile hukuki ilişkide bulunan kişinin, borçlunun amacını, yani, bu tasarrufu yapmaktaki amacının amme alacağıının tahsilini kısmen veya tamamen olanaksız kılmak olduğunu bilmesi veya bilmesinin gerekmesi: Hukuki işlemin karşı tarafının borçlunun bu amacını bildiğinin ispatı, tanık beyanları ile, bu kişinin ikrarıyla mümkün olabilir. Bilmesi gerektiğinin ispatı için ise, iktisadi ve ticari icaplara, somut olayın özelliğine bakılmalıdır. Örneğin, emsal değeri çok yüksek olan bir taşınmazı yok pahasına satın almış görünen ya da herhangi bir neden yokken bankadaki hesabına amme borçlusunun alacaklıları tarafından çeşitli tarihlerde yapılan ödemeleri kabul eden kişinin durumu, üçüncü kişinin borçlunun eşi veya ortağı olması gibi... Üçüncü kişinin kötü niyetini, davacı ispatla yükümlüdür.

6183 sayılı kanununun 30. maddesinde, bu tasarrufların, gereken koşullar oluştuğunda herhangi bir zaman sınırlaması olmaksızın hükümsüz sayılacakları belirtilse de, amme borcu henüz doğmamışken yapılan bağışlama ya da düşük değerdeki satışların bu madde kapsamında değerlendirilmesi olanaksızdır. Bu nedenle 30. maddede belirtilen bu

²⁴ ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu Şerhi, 1990, s:245

tasarrufların, amme borcunun doğmasından sonra yapılmış olmaları kaydıyla, hükümsüz sayılmaları mümkündür.

Ayrıca, yukarıda açıklanan ve 6183 sy. Kanunun ilgili maddeleri uyarınca iptale tabi oldukları kabul edilen tasarrufların hükümsüz sayılabilmelerinin tek yolu, alacaklı amme idaresince bu tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılmasıdır. Danıştay 9. Dairesi, bir kararında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılması yerine, ihtiyati haciz kararı alınarak uygulanmasının isabetli olmadığına hükmetmiştir.²⁵ Danıştay, bu kararıyla, "olayda üçüncü kişi konumunda bulunan davacının mülkiyetine geçtikten sonra, satıcının yönetim kurulu üyesi bulunduğu anonim şirketin vergi borcundan dolayı satışa konu taşınmaz üzerine ihtiyati haciz konulduğu, buna göre borçlunun hacizden önce yaptığı bu tasarrufun iptali için genel mahkemelerde dava açılması gerekirken, ihtiyati haciz işlemi tesis edilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle bu işlemin iptaline" şeklinde karar veren Vergi Mahkemesi kararını onamıştır. Dolayısıyla, bu tasarrufların alacaklı amme idaresince, iptal davası açma yoluna gidilmeksizin, kendiliğinden hükümsüz sayılması ve sonraki işlemlere girilmesi olanaklı değildir. Alacaklı amme idaresine tanınmış böyle bir yetki yoktur. Bu nedenle de alacaklı amme idaresinin bu yolda yapacağı her işlem, fonksiyon gaspı nedeniyle, yok hükmünde sayılır. Hükümsüz sayılmanın iptal davası açılmasına bağlı olması, ayrıca, bu tasarrufların hükümsüzlüğünün nedeninin, mutlak butlan değil, nispi butlan hali olduğunun da göstergesidir.²⁶

Ayrıca, Danıştay başka bir kararında da, amme borçlusunun yaptığı tasarrufun, 6183 sayılı kanunun 30. maddesi kapsamında iptale tabi tasarruf olup olmadığı, adli yargıda açılacak tasarrufun iptali davası neticesinde anlaşılmaksızın, dava sonuçlanıncaya kadar tasarruf konusu taşınmaza ihtiyati haciz uygulanmasını hukuka aykırı bulmamış, ihtiyati haciz işleminin iptaline karar veren ilk derece mahkemesinin kararını bu nedenle bozmuştur.²⁷ Aynı dava, Vergi Mahkemesinin ısrar kararı vermesi üzerine bu defa, Vergi Dava Daireleri Kurulunda temyize konu edilmiş ve kurul temyiz istemini reddetmiştir. Kurul, 24.09.1993 T. 1993/104 E. – 1993/88 K. Sayılı kararında " 6183 sayılı Kanunun ihtiyati haciz müessesesini düzenleyen 13. maddesinin 7. bendinde, iptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu Kanunun 27,29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmiştir. Kanunun 24. maddesinde ise, bu tür tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılması öngörülmüştür. Somut olayda, vergi idaresi, borçlu ile birlikte hareket etmek suretiyle davacının amme alacağının tahsilini önlemek iradesi bulunduğunu genel mahkemede açılan davada kanıtlayabilecektir. Esasen genel mahkemede açılan davada Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda öngörülen araçlar kullanılarak aynı taşınmazın üçüncü kişilere satılmasının önlenmesi ve bu yolla alacağın tahsilinin davanın sonucuna göre güvence altına alınması da mümkündür." diyerek temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

6183 sayılı kanunda, amme borçlusunun iptale tabi tasarrufları, 3 grup halinde belirtilmiş olsa da, hangi tasarrufların iptale tabi olduğu hususu, hakim takdirine bırakılmıştır. Yargıtay'ın 17. H.D. 21.1.2008 T. E: 2007/5529, K: 178 sayılı kararı şöyledir: "...İptal davasına konu

²⁵ Dan. 11. D. 11.11.1998 T. E: 1997/1649, K: 1998/3891

²⁶ CANDAN, T. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007s: 153

²⁷ Dan. 7.D. 24.05.1990 T. E: 1988/2692, K: 1990/1490

tasarruflar, yasanın 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde üç grup halinde düzenlenmiştir. Tasarruf işlemlerinin iptale tabi olduğu belirtilmiş ancak bunun tayin edilmesi hakimın takdirine bırakılmıştır. Hakim bunu takdir ederken işlemin tasarruf olup olmadığını belirlemelidir.”

V. İptal Davasının Sonuçları

İptal davasının kabulü halinde, yani, dava konusu tasarruf ve işlemlerin yargı yeri tarafından iptal edilmesi halinde, iptal kararının, bu tasarruf ve işlemlerden yararlanmış olan üçüncü şahıslara etkisi 6183 sy. Kanununun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Üçüncü Şahısların Hakları Ve Mecburiyetleri

Madde 31: 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerde sözü edilen tasarruf ve muamelelerden faydalananlar, elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa, takdir edilecek bedelini vermeye, bu Kanun hükümleri dairesinde mecburdurlar. Bunlar karşılık olarak verdikleri şeyden dolayı alacaklı amme idaresinden bir talepte bulunamazlar.

Bu düzenlemeye göre, iptal kararı verildiğinde, amme borçlusunun hükümsüz sayılan tasarruf ve işlemlerinden yararlanmış olanlar, bu tasarruf ve işlemlerden elde ettiklerini, elde ettiklerini elden çıkarmışlarsa, bunların takdir olunacak değerini, alacaklı amme idaresine vermeye mecburdurlar. Bunun karşılığında ise, alacaklı amme idaresinden herhangi bir talepte bulunamazlar. İptal davasını kaybeden üçüncü kişi, borçluya karşılık olarak verdiği şeyi veya bedelini borçludan isteyebilir. Eğer borçlu iflas etmişse, bu takdirde, o şey, iflas masasından geri istenebilir. Bu kişiler, iptal kararının sonuçlarına katlanmak zorundadırlar. Üçüncü kişinin, dava konusu malı elden çıkarması halinde, malın rayiç değeri, hacze yetkili olan memur tarafından veya itiraz halinde, vergi mahkemesince saptanır.²⁸

Bu hükümde, sadece iptal kararının üçüncü kişilere olan etkisi düzenlendiğinden, iptal kararının davalı borçluya olan etkisi, kararın kapsamı vb. konular, doktrin²⁹ ve Yargıtay kararları ile belirlenmiştir. Buna göre, İİK'daki tasarrufun iptali davalarıyla 6183 sy. Kanunda düzenlenen iptal davaları hukuki nitelik olarak aynı olduğundan, 6183 sy. Kanuna dayanan iptal davaları hakkında İİK'nın 283. maddesinin kıyasen uygulanması³⁰ ve “davacı amme idaresinin alacak miktarı ile sınırlı olarak iptal kararı verilmesi ile yetinilmesi, ayrıca tapunun iptali ve tekrar borçlu adına tescili” ya da “alacağın tahsili” doğrultusunda karar verilmemesi hususunda görüş birliğine varılmıştır.³¹

İptal davasının sonuçlarıyla ilgili olarak verilen bazı Yargıtay kararları şunlardır:

“6183 sayılı kanuna göre açılmış olan tasarrufun iptali davaları sonucunda, mahkemece davanın kabulü halinde, tasarrufun yapıldığı tarihe kadar tahakkuk eden vergi asılları ve bunların işleyecek faiz ve eklentileri ile sınırlı olarak tasarrufun iptaline karar verilmesi gerekeceğini (tasarruf tarihinden sonra oluşan vergi asıllarından da davalının sorumlu tutulamayacağı)” (Yarg. 15. H.D. 8.4.1999 T. 899/1305)

²⁸ ŞİMŞEK, E. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanun Şerhi, 1990, s.256

²⁹ KOSTAKOĞLU C. 6183 Sayılı Kanuna Göre Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden İptal Davası (Yargıtay D. 1991/1-2, s:18 vd. – Yasa D. 1990/9, s:1242 – ŞİMŞEK E. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanun Şerhi, 1990, s:254 vd.

³⁰ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 22.4.1998 T. 1262/1598

³¹ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 22.10.2002 T. 3966/476 – Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 6.6.2002 T. 1838/3058

“Tasarrufa konu olan taşınırın/taşınmazın dava tarihinden önce davalı üçüncü kişi tarafından başka bir dördüncü kişiye devredilmiş olması halinde mahkemece tasarrufun iptali davasının husumet yönünden reddine karar verilemeyeceğini, açılmış olan davaya tazminat davası olarak devam edileceği” (Yarg. 15.H.D. 29.4.1998 T. 1447/1693)

“İptale tabi tasarruf konusu taşınır/taşınmazın davalı (borçlu ile işlemde bulunan üçüncü kişi) tarafından elden çıkarılmış olması ve alıcının da iyi niyetli olması halinde, mahkemece, taşınırın/taşınmazın satış tarihindeki değerinin -alacak ve ferileri ile sınırlı olarak- davalıdan tahsiline karar verilmesi gerekeceği (tasarrufun iptali davasının kabulü halinde, dava konusu taşınır/taşınmazı borçludan satın alan kişinin kötü niyetli olduğunun davacı idare tarafından kanıtlanamaması halinde, davanın bedele dönüşeceği, borçludan aldığı taşınır/taşınmazı elinden çıkarmış olan davalının, bunun elden çıkarıldığı tarihteki keşfen belirlenen gerçek bedelini, davacı alacaklının alacağı ve eklentileriyle sınırlı olarak, davacıya ödemekle yükümlü olacağı” (Yarg. 17. H.D. 25.9.2007 T. 3274/2799)

Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Genel Tebliğler ile de, bu konuya açıklamalar getirilmiştir.

“...6183 sayılı kanunun 31’inci maddesi, iptal davasının kabul edilmesi halinde, alacaklı amme idaresi yararına ne gibi sonuçlar doğuracağını düzenlemektedir. Bu düzenlemelere göre, iptal davaları, alacaklı amme idaresine alacağını tahsil olanağı sağlayan, nispi nitelikte, kanundan doğan, şahsi davalardır. Dava sabit olduğu takdirde, davacı amme idaresi, bu davaya konu teşkil eden mal üzerinde, cebri icra yoluyla alacağını tahsil edebilme hakkını elde eder ve davanın konusu gayrimenkul ise, davalı üçüncü şahıs üzerindeki kaydın düzeltilmesine mahal olmadan o gayrimenkulün haciz ve satışını isteyebilir...”³²

İptal davası aynı nitelikte bir dava olmayıp, iptal davası sonucunda alınmış tasarrufun iptaline ilişkin ilam, aynı değil şahsi hak doğurduğundan, (HUMK md. 443/4’ün kapsamı dışında kaldığından) kesinleşme koşulu aranmadan, amme idaresince o şeyin haczi ve satışı yaptırılabilir. Eğer, dava, üçüncü kişinin elden çıkardığı mal yerine geçen değere taallük ediyorsa da, davacı alacaklı amme idaresi, dava sonunda üçüncü kişinin tazminat ödemesine ilişkin ilamı ona karşı icraya koyarak alacağını tahsil etme imkanı bulur.³³

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

³² Maliye Bakanlığı, “Tahsilat Genel Tebliği”, Seri:A, Sıra No:1; Resmi Gazete 30.9.2007 T. Sayı: 26568, s:57

³³ KARATAŞ İ./ERTEKİN E. Tasarrufun İptali Davaları, Ankara, 1998, s:376-377