

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS

TÜRKİYE’DE KAMU ALACAKLARININ KORUMASI
AÇISINDAN RÜÇHAN HAKKI UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

Özgür İLİ

Danışman

Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

İZMİR-2013

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI


2009800116

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Özgür İLİ
Tez Başlığı : Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Rüçhan Hakkı Uygulamasının Değerlendirilmesi

Savunma Tarihi : 13.12.2013

Danışmanı : Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Ahmet ÖZEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ ŞENÇİÇEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği

Oy Çokluğu

Özgür İLİ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Rüçhan Hakkı Uygulamasının Değerlendirilmesi" başlıklı Tezi / Projesi kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Rüçhan Hakkı Uygulamasının Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Özgür İLİ

İmza

ÖZET
Yüksek Lisan Tezi
Türkiye de Kamu Alacaklarının Koruması Açısından Rüçhan Hakkı
Uygulamasının Değerlendirilmesi
Özgür İLİ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Sosyal devlet anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerinin artması, kamu harcamalarının da artmasına neden olmaktadır. Kamu alacaklarının daha kısa sürede ve etkin olarak tahsil edilmesi zorunluluğu sonucu, bu alacaklar 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde takip edilmektedir.

Rüçhan hakkının özellikle kamu alacakları kapsamında incelediğimiz tezimizde Türk Patent Enstitüsü onaylı yurtdışı kaynaklı patent başvurularında da rüçhan hakkının alınabileceğine yönelik açıklamalar ve örneklere değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Rüçhan Hakkı, Kamu Alacağı, Kamu Alacağının Koruması, İhtiyati Tahakkuk, Teminat, İhtiyati Haciz

ABSTRACT

Master's Thesis

**Implementation Evaluation of preferential rights in Turkey in terms of Public
CreditProtection**

Özgür İLİ

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public

Fiscal Law Program

Increased understanding of the social state as a requirement of public services, leads to an increase in public spending. Public receivables must be collected more quickly and efficiently as a result, these receivables No. 6183 on Collection Procedures of Public Receivables are monitored within the framework of the law.

Thesis examined the scope of the right of priority, especially in public receivables from international patent applications approved by the Turkish Patent Institute for the description and the examples mentioned in the pre-emptive right can be taken.

Keywords: Pre-Emptive Rights, The Right To A Public Receivables, Protection Of Public Receivables, The Precautionary Accrual, Collateral, Liens

**TÜRKİYE’ DE KAMU ALACAKLARININ KORUMASI AÇISINDAN
RÜÇHAN HAKKI UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
KAMU ALACAKLARI**

1.1. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI	3
1.1.1. Asli Kamu Alacakları	4
1.1.2. Fer’ i Kamu Alacakları	4
1.1.3. Kamu Hizmetlerinden Doğan Kamu Alacakları	5
1.1.4. Takip Giderlerinden Doğan Kamu Alacakları	6
1.1.5. Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları	8
1.1.5.1. Akitten Doğan Kamu Alacakları	8
1.1.5.2. Haksız Fiilden Doğan Kamu Alacakları	9
1.1.5.3. Haksız İktisaptan Doğan Kamu Alacakları	10
1.1.5.4. Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları	10
1.1.6. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları	11
1.2. KAMU ALACAKLARININ ÖNEMİ	11
1.2.1. Kamu Hizmeti	12
1.2.2. Kamu Harcamaları	13
1.3. KAMU ALACAKLARININ NİTELİKLERİ	15

1.3.1. Kaynağı Açısından Kamu Alacaklarının Nitelikleri	15
1.3.1.1. Tahsili Emval Kanunu ve Kapsamı	15
1.3.1.2. Tahsili Emval Kanunu' nun Tahsil ve Takip Prensipleri	16
1.3.1.3. Cebri İcra Yolu	16
1.3.1.4. Hapis İle Zorlama Yolu	16
1.3.1.5. Tahsili Emval Kanunu'nun Yetersiz Tarafları	17
1.3.2. Tarafları Açısından Kamu Alacaklarının Nitelikleri	17
1.3.2.1. Kamu Borçlusu	17
1.3.2.2. Gerçek Kişi Kamu Borçluları	18
1.3.2.2.1. Vergi Mükellefi	18
1.3.2.2.2. Vergi Sorumluları	19
1.3.2.2.3. Kefil	20
1.3.2.3. Tüzel Kişi Kamu Borçluları	21
1.3.2.4. Gerçek ve Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları	21
1.3.2.4.1. Kamu Alacaklısı	21
1.4. HUKUKİ STATÜSÜ AÇISINDAN KAMU ALACAKLARININ NİTELİKLERİ	22
1.5. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE GEREKÇESİ	23
1.5.1. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un Tahsil ve Takip Prensipleri	24
1.5.2. Kamu Alacağını Ödemekle Mükellef Olanlara, Ödeme Bakımından Her Türlü Kolaylığın Gösterilmesi	24
1.5.3. Kamu Alacağını Ödemekle Mükellef Olanların Modern Tahsil Yöntemlerini Kullanması	24
1.5.4. Borç İçin Hapis Uygulanmaması	25
1.5.5. Kamu Alacaklarını Koruma Altına Alacak Önlemlerin Düzenlenmesi	25
1.6. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN' UN TÜRK VERGİ HUKUKU İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ	25
1.7. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUNUN HÜKÜMLERİ UYARINCA SORUMLULUK	26

İKİNCİ BÖLÜM
KAMU ALACAKLARI AÇISINDAN RÜÇHAN HAKKININ ÖNEMİ VE
TÜRKİYEDE TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUNA GÖRE TAHAKKUK ETMEMİŞ AMME ALACAKLARININ KORUNMASI	29
2.1.1. Teminat	29
2.1.2. İhtiyati Haciz	30
2.1.2.1. İhtiyati Haczin Uygulanma Nedenleri	32
2.1.2.1.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller	32
2.1.2.1.3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileye Sapması ihtimalinin Bulunması	35
2.1.2.1.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstenildiği Halde Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemesi veya Şahsi Kefalet Teklifinin veya Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemesi	37
2.1.3. İhtiyati Tahakkuk	38
2.1.3.1. Amaç Bakımından İhtiyati Tahakkuk	39
2.1.3.2. Hukuki Nitelik Bakımından İhtiyati Tahakkuk	40
2.1.3.3. İhtiyati Tahakkuk Sebepleri	41
2.1.3.3.1. Teminat istenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması	41
2.1.3.3.2. Borçlunun Belli Bir ikametgâhının Bulunmaması	42
2.1.3.3.3. Borçlunun Kaçmış Olması Veya Kaçması, Mallarını Kaçırması veya Hileye Sapması ihtimalinin Bulunması	42
2.1.3.3.4. Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunması	42
2.1.3.3.5. Kamu Alacağıın Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Adına Takibata Girişilmiş Olması	42
2.1.3.3.6. Bir Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması	43
2.2. VERGİ USUL KANUNU TANIMI İLE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ VE RÜÇHAN HAKKI TANIMLARI	45
2.2.1. Maliyet Bedeli	45
2.2.2. Borsa Rayici	45

2.2.3. Tasarruf Değeri	46
2.2.4. Mukayyet Değer	46
2.2.5. İtibari Değer	47
2.2.6. Vergi değeri	47
2.2.7. Rayiç Bedel	47
2.2.8. Emsal Bedeli Ve Ücreti	47
2.2.9. Vergi Usul Kanunu Açısından Rüşhan Hakkının İşleyişi	50
2.3. RÜÇHAN HAKKININ KONUSU VE UYGULAMASI VE GEÇERLİ OLDUĞU HALLER	50
2.3.1. Rüşhan Hakkının Koşulları ve Pay İle Orantılı Olarak (Garameten) Paylaşımın Uygulanışına İlişkin Örnekler	54
2.3.1.1. Hacizli Mallar Üzerinde, Vergi Dairesi Haczinden Önce Tesis Edilmiş Bir Rehin Bulunmaması	56
2.3.1.2. Hacizli Mallar Üzerinde, Vergi Dairesi Haczinden Önce Tesis Edilmiş Bir Rehinli Alacak Bulunması;	58
2.3.1.4. Borçlunun Malları Üzerinde İlk Önce Rehinli Alacak İçin Haciz Konulması Ve Bundan Sonra Üçüncü Şahısların Ve Ardından Amme Alacağı İçin Haciz Konulması Hali	73
2.3.1.5. Üçüncü Şahıslar Tarafından Hacedilen Mallara Rehinli Alacakların İştirak Etmesi Ve Ardından Genel Bütçeye Kaydedilen Vergi, Resim, Harç İle Vergi Cezaları Ve Bunlara Bağlı Zam Ve Faizlerin Haricindeki Kamu Alacakları İçin Hacze İştirak Edilmesi	74
2.3.1.6. Borçlunun Malları Üzerinde İlk Önce Kamu Alacağı İçin Haciz Konulup Ardından Üçüncü Şahıs Ve Diğer Kamu Alacakları Tarafından	77
2.3.2. Borçlunun İflası, Mirasın Reddi Ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulması Hallerinde	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
RÜÇHAN HAKKI TANIMI VE RÜÇHAN HAKKININ TÜRKİYE
UYGULAMALARI

3. TANIM VE ÖNEMİ	84
3.1. Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı	84
3.2. Rüçhan Hakkının Geçerli Olduğu Haller	85
3.2.1. Genel Bütçeye Gelir Kaydedilen Amme Alacaklarında Durum	93
3.2.2. Rehinli Alacaklarda Rüçhan Hakkı	94
3.2.3. Borçlunun İflası, Mirasın Reddi Ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulması Hallerinde Rüçhan Hakkı	96
3.3. Rüçhan Hakkının Mükellefler Üzerindeki Etkileri ve Uygulamada Yaşanan Zorluklar	99
SONUÇ	102
KAYNAKÇA	105

KISALTMALAR

A.B.D.	Amerika Birleşik Devletleri
AATUHK.	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu
İİK.	İcra-İflas Kanunu
TMK.	Türk Medeni Kanunu
TTK.	Türk Ticaret Kanunu
VUK.	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergiye tabi gelirin, mükelleflerce, süresinde ve tam olarak beyanı kadar bu beyanlar üzerinden tahakkuk ettirilen vergilerin zamanında ödenmesi de büyük önem taşımaktadır. Gerçekten de tahakkuk ettirilmiş bir verginin zamanında ödenmesi hem kamu yönetimleri bakımından ve hem de vergisini zamanında ödeyen diğer mükellefler bakımından önemli sonuçlar doğurur. Kamu yönetimlerinin kamu hizmetlerini arzu edildiği şekilde yerine getirebilmeleri, bunların finansmanında kullanılan kaynakların zamanında teminine bağlıdır. Öte yandan, tahakkuk ettirilmiş bir verginin zamanında ödenmemesi, vergisini zamanında ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında, ödeyenler aleyhine bir haksız rekabet yaratır. İşte tüm bu olumsuzlukların önlenmesi için Kanun koyucu, bir taraftan, verginin zamanında ödenmesini, gecikme zammı uygulaması ve yurt dışına çıkış yasağı uygulaması gibi uygulamalarla sağlamaya çalışırken, diğer taraftan da, vergi alacağını cebren tahsil edilebilmesi için vergi idaresini çeşitli yetkilerle donatmıştır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun “Diğer Korunma Hükümleri” başlıklı 21’inci maddesinde yer alan rüçhan hakkı, amme alacaklarının diğer alacaklar karşısında korunmasında başvurulan bir müessesedir. Kelime manası olarak rüçhan; önalım, öncelik, üstünlük gibi anlamlara gelmektedir. Rüçhan hakkı, bir anonim şirketin sermaye artırımında, mevcut hissedarların ellerindeki hisse senetleri oranında yeni hisse satın alma hakkını ifade eder. Bu haktan yalnızca eski hisse senedi sahipleri yararlanabilmektedir. Yani, hisse satışlarında hissedarlara öncelik tanınması durumudur.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda yer alan rüçhan hakkı ise; haciz ve iflasta, alacaklı olan kamu kuruluşlarına alacaklarını tahsil etmede verilen öncelik hakkını ifade eder. Yani, bir alacağın diğer bir alaktan veya alacaklardan önce gelmesi, yararlanması hakkıdır. Diğer bir ifadeyle, üçüncü şahıslara ait alacakların söz konusu olması durumunda amme alacağını üstün kılan bir koruma müessesesidir. Kamu alacağının amme hizmetlerinin masraf karşılığı olması rüçhan hakkının başlıca dayanağıdır.

Tezimi anlatmaya başlamadan önce tezimin oluşturduğum bölümler hakkında biraz bilgiler vermediğim, öncelikle kamu alacaklarının nelerden oluştuğu, nerden

geldiği, kapsamı gibi konularla birlikte AATHUK dan önce uygulanan Tahsili Emval Kanunundan bahsedeceğiz birinci bölüme giriş yapılacak. Bu kısımları anlattıktan sonra alacağın önemini, nitelikleri, sınıflandırılmasından ve kamu borçlusunun kimler olduğundan inceleyerek AATHUK'un Türk hukukundaki yeri ve önemine değinerek birinci bölümü bitirilecek.

Birinci bölümünden sonra tezimin ana konusu olan Rüçhan Hakkı Uygulamasının öncesinde uygulanan ve amme alacağını koruma altına alacak koruma ve diğer koruma hükümleri olan ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, teminat ve kefil gibi konularla tezimin ikinci bölümüne geçilecektir. İkinci bölümün devamında ise korunması gereken kamu alacağının karşılığında haciz konulup satacağımız menkul veya gayrimenkul malların değerini tespit etmek amacıyla VUK ta anlatılan değerleme ölçüleri de anlatılacaktır. Rüçhan hakkının tarihsel gelişimi ile AATHUK undaki uygulama şekli ve garantten taksimden örnekler vererek ikinci bölümü bitireceğiz.

çnc ve son bölümde ise Rüçhan hakkı uygulamasının diğer kanunlarda uygulanma şeklinde girişi yapacağız. Bölümün devamında ise uygulamanın özellikli durumlarda nasıl işlediğinden konuya girişi yaparak Genel Btçeye Gelir Kaydedilen Kamu Alacakları karşısındaki durumu, Rehinli alacaklıların rüçhan hakkın karşısındaki önemi, borçlunun iflası ve vefat durumunda miras reddi konularını işleyerek uygulamada yaşanan zorluklar ile uygulamanın gelişmesi için öneri değinilerek bitirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARI

Kamu alacağı kavramı, Türk mali literatürüne Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile girmiş olup vergi alacağından daha geniş kapsamlıdır. Ayrıca kamu alacağı terimi, Türk Vergi Hukukunun kendine özgü bir kavramı olduğundan Batı dillerinde tam olarak karşılığı bulunmadığı görülmektedir¹.

Kamu hizmetlerinin karşılanması, yürütülmesi için devlet Anayasadan aldığı yetkiyle bir kısım mali yükümlülükler koymakta olup, bunlar vergi, resim ve harçlardır. Elbette ki devlet bütçesi gelirleri bu sayılanlardan ibaret değildir ve devletin ayrıca borçlanma gibi olağanüstü gelirleri de mevcuttur. Devletin koyduğu mali yükümlülüklerin temel özelliği, kamu gücüne dayanarak alınmalarıdır. Başka bir nitelemeyle hepsi, idare hukuku anlamında bir idari işlem konusu kapsamına dâhildir. Ayrıca devletin bir özel hukuk tüzel kişisi gibi bazı malvarlığı hakları bulunabilir. Bunlar akitten, haksız fiilden, sebepsiz iktisaptan doğar; esas itibarıyla devletin hâkimiyet değil, yürütme tasarruflarının sonucudurlar. Yukarıda anlattığımız tüm açıklamaların özeti olarak; Kamu Alacakları “devletin yüküm yada borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir” şeklinde tanımlanabilir².

1.1. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI

Kamu alacaklarının içerik ve kapsamı en geniş olarak AATUHK da ele alınmıştır. AATUHK'nın içeriğine bakmaya başladığımızda kamu alacakları; kanunun birinci maddesinden başlayarak “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.” (m.1) denilmektedir.

¹ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.4.

² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003 , s.157

1.1.1. Asli Kamu Alacakları

Kanunda bahsi geçen kamu alacaklarından Vergi kapsamında olan alacak; “kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir” şeklinde tanımlanabilir³.

Kamu alacaklarından Resim alacağı; hizmetten yararlanmanın veya bir hakkın elde edilmesi bedeli olarak ya da tamamen karşılıksız olarak yapılan ödemeler olarak tanımlanmaktadır⁴.

Kamu alacaklarından Harçların; “devlet hizmetlerinden faydalanan kişilerin bu hizmetlerden elde ettikleri özel faydalar karşılığında ödedikleri paralar” olarak tanımlanmaktadır. Kamu alacaklarından Muhakeme giderleri, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderlere karşılık olan kısmıdır. Takip giderleri ise ilam alındıktan sonra icraya ait giderler olarak tanımlanmaktadır⁵.

Para ve Vergi cezalarında amaç; aslında kamu kesimine kaynak aktarmak olmayıp mükelleflerin doğru bildirimde bulunmalarını, trafik kurallarına uymalarını sağlamak gibi kişileri belli davranışlarda bulunmaya yöneltme müeyyideleridir⁶

Asli kamu alacakları kamu alacaklarının temelini oluşturan asıl alacaklardır. Buna göre; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme giderleri, vergi cezaları ve para cezaları asli kamu alacaklarıdır.

1.1.2. Fer’i Kamu Alacakları

Fer’i nitelikteki kamu alacakları, maddeye göre gecikme zammı ve faizi gibi alacaklardır. Gecikme zammı AATUHK’nın 51. maddesinde vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için, Gecikme faiz ise VUK ta öngörülmüştür.

³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s.112.

⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.158

⁵ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları Şefik Matbaası, İstanbul, 2002, s. 25.

⁶ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Kitabevi, Ankara, 2003, s.260.

Fer'i kamu alacakları, kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklardır. Buna göre; AATUHK 'nın 48. maddesindeki tecil faizi, 6183 S.K.'nın 51. maddesindeki gecikme zammı, AATUHK 'nın 58. maddesinde belirtilen kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin ödeme emrine itirazı tamamen veya kısmen haksız bulunduğu ödeyeceği zam, VUK' un 112. maddesinin 3. bendinde yer alan hükme göre dava konusu yapılan vergi uyumsuzluğunu kaybedenlerden alınacak gecikme faizi ve VUK.' un 371. maddesinde belirtilen pişmanlık zammı fer'i kamu alacaklarıdır⁷.

1.1.3. Kamu Hizmetlerinden Doğan Kamu Alacakları

Kamu idarelerinin asli ve fer'i alacaklar dışında kalan, fakat kamu hizmetlerine ait alacakların uygulanmasından doğan alacakları, AATUHK 'nın 1. maddesinde kamu alacağı olarak belirtilmiştir. İfade edilen kanun maddesine göre; “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 iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile, bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur” ifadesi ile kanun hükmü ile asli ve fer' i kamu alacaklarına ek olarak, devletin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan kaynaklanan alacakları dışındaki hizmetlerinin karşılığı olarak tanımlanan kamu alacakları düzenlenmiştir. Buna göre Kamu Alacaklarına;

- 2510 Sayılı İskan Yasasına ek 105 Sayılı Yasanın 1'inci maddesinde yazılı nedenlerden dolayı zorunlu iskana tabi tutulan kişilere, aynı yasanın AATUHK'nın 2'nci maddesi gereğince borçlanılmak suretiyle verilen ve bu yasanın kaldırılan 81 Sayılı Yasanın 4/3'ncü maddesi gereğince yasanın uygulanma tarihinden itibaren bir yıl içinde iadesi gereken sermayeler.

⁷ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer' i Borç Ve Alacak Olarak Faiz, Gecikme Zammı-Tecil Faizi-Haksız Çıkma Zammı-Gecikme Faizi-Pişmanlık Zammı-İdarenin Mükellefe Ödemesi Gereken Faizler**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, s.24

- Kambiyo mevzuatı gereğince süresinde yurda getirilmemiş olan ihracat bedellerinden fona aktarılması gereken kur farkları.
- 7126 sayılı Sivil Müdafaa Yasası uyarınca belediye ve il özel idareleri bütçelerine konulan ödeneğin süresi içinde Sivil Savunma Fonuna yatırılmayan tutarları.
- 3923 sayılı Yasaya göre ödenmesi gereken uzman yetiştirme ücreti.
- 5434 sayılı Emekli Sandığı Yasasına göre ödenmesi gereken giriş keseneği.
- Devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar.
- İşletme imtiyazı bedelleri.
- Kanal bağlama ücreti, kanal temizlik ücreti, girmektedir.

1.1.4. Takip Giderlerinden Doğan Kamu Alacakları

Takip Masrafları, AATUHK'nın 3'üncü maddesindeki tanıma göre; cebri icradan mütevellit (kaynaklanan) muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza gibi, her türlü gider, takibat gideri sayılmaktadır. Madde, her türlü alacağın takip masrafından değil; birinci madde kapsamına giren asli ve fer'i kamu alacakları ile diğer kamu alacaklarının takip masraflarından söz etmektedir. Bu nedenle; söz konusu kamu alacaklarının takibine ilişkin olmak koşuluyla, bu masraflar da, AATHUK'nın 1'inci maddesi kapsamına giren kamu alacağı olarak, bu Kanun hükümlerine tabidir⁸ denilmektedir.

Borçlusuna ait bir malı önce haczettiren alacaklının bu hazine, aynı borçlunun diğer alacaklılarının hangi koşullarla katılabilecekleri (iştirak

⁸ Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.15

edebilecekleri) İcra ve İflâs Kanunu'nun 100 ve 101 ve 268. maddeleri ile Âmme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında(ki) Kanununun 21 ve 69. maddelerinde düzenlenmiştir⁹.

Bu maddenin konusunu oluşturan hacze katılma (iştirak) hakkında çeşitli hukuk sistemleri birbirinden değişik çözüm şekilleri benimsemişlerdir¹⁰.

Gerçekten; Alman ve Avusturya Hukukunda; haciz, önce haciz koyduran alacaklı lehine hacedilen mal üzerinde haciz tarihinden itibaren bir tür rehin hakkı meydana getirir ve bu nedenle, kendisinden sonra gelen alacaklılara karşı ilk haczi koyduran alacaklı, bir ayrıcalık (imtiyaz) hakkına sahip olur. Hacze katılmayı kabul etmeyen bu sistem; alacakta öncelik, ilk teşebbüs edene aittir ilkesine dayanır¹¹.

Fransız Hukukunda; Alman Hukukunun tam tersine, borçlunun mallarının, bütün alacaklılarının ortak rehni olduğu esastan hareket edilerek, bir alacaklının koyduğu hacze, diğer bütün günü gelmiş alacaklıların katılabilecekleri kabul edilmiştir. Bu sistem, alacaklıların eşitlikle tasfiyesi ilkesine dayanmaktadır.

İsviçre Hukukunda; alacaklıya, hacedilen mal üzerinde mutlak ve münhasır bir rüçhan hakkı tanınmamıştır. Tersine, diğer alacaklılar, aynı hacze belirli koşullar altında katılabilmek olanağına sahip kılınmışlardır. İsviçre Hukuku, hacze katılmayı gurup sistemine göre kabul etmiştir. Bu sistemde, alacağı muaccel ve nizalı olmayan her alacaklı, ilk hacizden otuz gün içinde hacze katılabilir. İlk haczi koyduran alacaklı, otuz gün geçmeden satış isteyemez. Otuz günden sonraki haciz istemleri, ikinci alacaklılar sırasını teşkil eder, birinci alacaklılar gurubu alacaklarını almadan, ikinci gurup alacaklılara pay verilmez.

Türk Hukukunda ise, nispeten İsviçre Hukukundaki sisteme benzer bir sistem kabul edilmiş olmakla beraber, oradaki gurup sisteminden ayrılmış ve hacze katılma; kabul edilen koşullarla, İsviçre Hukukundan daha dar tutulmuştur.

İcra ve İflâs Kanunumuzun 100 üncü maddesi ile kabul edilen sisteme göre alacağı, haczi koyduran alacaklının alacağından evvel doğmuş olan alacaklı, bu hususu yasanın öngördüğü belirli vasıtalarla ispat ederek, hacze aynı derecede katılabilir.

⁹ HD. 24.11.2005 T. 6405/11556; 20.10.2005 T. 4865/10450

¹⁰ Yılmaz, Ejder **Hacze Takipli Katılma (Hacze Adi İştirak)** AHFM. 1973 cilt :4, ss: 272-294

¹¹ Uyar, Talih **Gereğeli – İctihatlı İcra ve İflas Kanunu**, Cilt: 2, Sayı: 3151

1.1.5. Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları

AATHUK'nın 2'inci maddesinde, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacakların, AATUHK ya tabi olmaları belirtilmiştir. Bu hükme göre bu nitelikteki kamu alacakları için herhangi bir koşulun varlığı aranmaz¹². Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na yollama yapılmış olması nedeniyle AATUHK'nın kapsamına giren kamu alacaklarına aşağıdaki örnekler verilebilir;

- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 88'inci maddesine göre mutemet avansları,
- 2644 Sayılı Tapu Kanununun 19'uncu maddesine göre alınan değer paha bedelleri (söz konusu maddede değer pahalarının eşit taksitlerle beş yıl içinde Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil olunacağı, ilk seneye ait taksit ödenince gayrimenkul sahibi namına tescil edileceği ve geri kalan taksitler için bu gayrimenkulün ipotekli olacağı belirtilmiştir),
- 2903 Sayılı Pamuk Islahı Kanununun 7'inci maddesine göre pamuk ıslah masrafları,
- 4109 Sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında kanunun 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlar,
- 442 Sayılı Köy Kanununun 45'inci maddesine göre yolsuz sarf edilen köy paraları, 4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un 15'inci maddesine göre çiftçi mallarının korunma bedelleri.

1.1.5.1. Akitten Doğan Kamu Alacakları

Borçlar Kanunu (md.1)'e göre sözleşme, iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun şekildeki rızalarının beyanıdır. Devlet bir özel hukuk ilişkisi içinde sözleşmeler yapabilmektedir. Kanunda belirtilen istisnalardan biri olan akitten doğan alacaklar, devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin, medeni hukuk ve ticaret

¹² Tahsili Emval Kanunu 1909 yılında kanunlaşmış ve 01.01.1954 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

hukuku alanına giren akitlerine ilişkindir. Danıştay'ın akitten doğan alacaklarda, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsilin yapılamayacağına dair verdiği örnek kararlar mevcuttur. Buna göre; belediyeye ait taşınmazın satışından doğan alacak, belediyeye ait sıcak su bedeli ve buna ilişkin gecikme zammı alacağı, ihale bedelinin süresinde ödenmemesi üzerine yapılan ikinci ihalede, satışın daha düşük bedelle yapılması nedeniyle oluşan iki ihale arasındaki fark, irtifak hakkı tesis bedeli, devredilen bankaya ait takibi sonuçlanmamış kamu alacağı, belediyeden kiralanan otobüsün kira bedeline ilişkin alacak, çeklerin karşılıksız çıkması halinde çek bedelinin % 10 unun tazminat ve gecikme faizi ile birlikte tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmezler. İlgili kanun hükümleri bu uyuşmazlıkların çözümünde kullanılamaz. İdarenin diğer akitleri ise özel hukuk rejimine tabi olmayıp kamu hukuku rejimi içerisinde yer alan ve idari yargının görev alanına giren idari nitelikli sözleşmelerdir. Bu sebeple özellikle bir kamu hizmetinin yerine getirilebilmesi için akdedilen imtiyaz sözleşmeleri kamu alacağının kaynaklarından birini oluşturur¹³.

1.1.5.2. Haksız Fiilden Doğan Kamu Alacakları

Haksız fiil, herkese karşı uyulması zorunlu bir hukuki görevin ihlalinden doğan zarardır. Diğer bir ifade ile haksız fiil, bir kişinin başkasına kusurlu olarak, haksız, yani hukuka aykırı fiili ile zarar vermesidir. AATUHK' da belirtilen haksız fiilden doğan alacaklar medeni hukuk çerçevesine girmektedir¹⁴. Haksız fiili yapanın bu zarardan sorumlu olması için fiilin hukuka aykırı olması, failin kusuru, zararın ortaya çıkması ve haksız fiil ile zarar arasında illiyet bağı bulunmalıdır¹⁵.

¹³ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: I-III., 3.baskı., İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1960, s.1650

¹⁴ Çelik, s. 27

¹⁵ Tekinay, s. 641

1.1.5.3. Haksız İktisaptan Doğan Kamu Alacakları

Haksız iktisap, bir kişinin mamelekinde haklı bir sebep olmaksızın diğer kişinin mameleki aleyhine olan çoğalmadır. Haksız iktisabın oluşması için üç şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk olarak, taraflardan birinin mal varlığında bir azalmanın gerçekleşmesine karşılık, diğerinin mal varlığında bir artma gerçekleşmelidir. İkinci olarak bu artma ve azalma arasında illiyet bağı olmalıdır. Son olarak bu artma ve azalma haklı bir nedene dayanmamalıdır. Haksız iktisaptan doğan borç ilişkisinde, haklı bir sebep olmaksızın başkası aleyhine zenginleşen kişinin mal varlığında meydana gelen artış aynen veya değer üzerinden geri verilecektir. Bir kimse gerek haksız fiil, gerekse haksız iktisap nedeniyle devlet malına bir zarar vermiş veya devlet aleyhine zenginleşmiş ise, bundan doğan alacak kamu alacağı niteliğinde olmayacaktır. Bu alacağın takip ve tahsili AATUHK'ya göre yapılamaz. Devlet bu alacaklarını İcra İflas Kanununun 47. maddesi hükümleri çerçevesinde tahsil edecektir. Memurların, kamu idarelerinden, istihkaklarından fazla olarak aldıkları paralar haksız iktisaba örnek olarak gösterilebilir¹⁶.

1.1.5.4. Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları

Asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacakların cebren tahsili sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış gibi giderler takip giderlerini oluştururlar. Bu giderler AATUHK'ya göre takip ve tahsil edilirler. Takip giderlerinin takip ve tahsilini AATUHK'dan ayrı bir rejime tabi tutmak, rasyonel ve mantıklı bir çözüm yolu olmayacaktır. Sözü geçen alacaklar, bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre bunların da kamu alacağı sayılması ve asıl alacağın tabi olduğu usule göre takip ve tahsil edilmeleri usul ekonomisi açısından daha yerindedir¹⁷.

¹⁶ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. baskı., İstanbul, Beta Yayınları, 2001, s. 834

¹⁷ Çelik, 29.

1.1.6. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları

Devlet özel hukuk tüzel kişisi sıfatıyla borçlanma işlemine girişmiş ise burada tarafların rızasına dayalı bir borç akdi bulunmaktadır. Dolayısıyla bu borç akdi AATUHK'nın 1'inci maddesine göre kamu alacağı oluşturmaz. Ancak devlet zorunlu borçlanma yoluna gitmiş ise burada kamu gücü ağır basar ve bu yolla doğan gelirler kamu alacağı sayılabilir. Borçlanma dışında parafiskal gelirler de AATUHK'nın kapsamına girmemektedir. Parafiskal gelirler bilindiği üzere vergi benzeri gelirler olarak da adlandırılırlar ve kamusal, yarı kamusal, ekonomik ve sosyal nitelikteki teşekküllerin üyelerine yaptıkları yasal yardımlarla sosyal hizmetleri özerk bir şekilde finanse edebilmek için topladıkları paralar şeklinde tanımlanabilir¹⁸. Parafiskal gelirin AATUHK'nın kapsamında olması kamusal niteliğini bozamaz.

Ayrıca köy gelirleri de AATUHK'nın kapsamına girmez. Kanunun 1'inci maddesinde kamu alacakları aidiyeti itibariyle belirlenirken; Devlet, özel idareleri ve belediyelerin gelirleri söz konusu kanun kapsamına alınmış ancak köy gelirlerine değinilmemiştir. Bunların tahsili 442 Sayılı Köy Kanununa göre yürütülür.

1.2. KAMU ALACAKLARININ ÖNEMİ

On dokuzuncu yüzyılda dünyaya liberal devlet anlayışı hakimdir¹⁹. Liberal devlet anlayışına göre devletin görevleri; ülkeyi dışarıdan gelecek tehlikelere karşı korumak ve ülke içinde dirlik ve düzeni sağlayarak, güvenliği tesis etmektir. Bu anlayışa göre devletin ekonomik hayata müdahalesi gereksiz ve ekonominin doğal kanunlarına terstir²⁰.

Yirminci yüzyılda devlet anlayışı çok önemli mesafeler kat etmiştir. Kamu hizmetlerine olan talep gün geçtikçe artmıştır. Talebin artması devletin ürettiği kamu hizmetlerinin artmasına neden olmuştur. Siyasal, ekonomik ve toplumsal nedenlerle artan kamu hizmetleri kamu giderlerini de arttırmıştır. Sosyal devlet, klasik devlet

¹⁸ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, GİM Matbaası, Ankara, 1999, s.93.

¹⁹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. baskı., İstanbul, Beta Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 2000, s.93.

²⁰ Serafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, 3. baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 49.

anlayışından farklı olarak devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamasını amaçlamaktadır. Yirminci yüzyıl batı demokrasilerinde ortaya çıkmış olan sosyal devlet veya refah devleti anlayışı, devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini meşru ve gerekli görmektedir²¹.

1.2.1. Kamu Hizmeti

Kamu hizmeti kavramının dar ve geniş olmak üzere iki anlamı vardır. Kamu idare ve müesseselerinin kamu hukukuna mahsus usuller dairesinde ve bu hukuktan doğan yetki ve alacaklara dayanarak gösterdiği faaliyetler ile yaptığı hizmetlere dar anlamda kamu hizmeti denir. Bir kamu idare veya müessesesi tarafından doğrudan doğruya veya böyle bir idarenin gözetimi altında ihtiyaçları ve çıkarları tatmin ve temin etmek amacıyla girişilen teşebbüsler ve gösterilen faaliyetlere geniş anlamda kamu hizmeti denir. Kanunda belirtilen kamu hizmeti kavramı dar anlamda yorumlanmalıdır²².

Kanun ilk madde hükmünde “Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait ” ifadesini kullanmıştır. Bu idarelerin gözetimi altında yapılan faaliyetlerden bahsetmemiştir. Ayrıca kamu hukukuna mahsus usullerin kullanılması ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanılarak faaliyet yapılması dar anlamda kamu hizmetinin belirlenmesinde aranılan temel unsurlardır²³.

Kamu hizmeti kavramının yukarıda sayılanlardan başka, idarenin toplumun ortak bazı gereksinmelerini karşılamak amacıyla doğrudan veya yakın gözetimi ve sorumluluğu altında, kamusal yetki ve usuller kullanarak yürüttüğü faaliyetler bütünüdür²⁴.

Kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altındaki özel kişilerce, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve

²¹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1986, s. 103

²² Çelik, s. 26.

²³ Mehmet Akmansu, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları**, Ankara, Örnek Matbaası, 1954, ss. 47, 48.

²⁴ Kemal Aykaç, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1976, s. 69.

topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli yürütülen faaliyetlerdir²⁵.

Kamu hizmetinin görülmesinde uyulması gereken bir takım ilkeler vardır. Bu ilkeler süreklilik, uyumluluk, eşitlik ve tarafsızlıktır. Bu ilkeler aynı zamanda kamu hizmetini özel mal ve hizmetlerden ayırır. Toplumun müşterek nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması bakımından devletin yapmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin çoğu ortak tüketim hizmetleridir²⁶.

Hizmet toplumun bir üyesi için üretildiğinde sadece o kişiye değil toplumun tümüne sunulmuş olur. Hizmetin yapısı, yararının sadece yararlanana özgülenmesine müsait değildir²⁷.

1.2.2. Kamu Harcamaları

Sosyal devlet anlayışının gereği olarak artan kamu hizmeti kamu harcamalarını arttırmıştır. Kamu hizmetinin artması ile birlikte kamu harcamaları da önem kazanmıştır. Kamu harcamaları, devlet işlerinin yerine getirilmesi için yapılan bütün işlerin maliyetine giren unsurların toplamıdır²⁸.

Devletler hangi yönetim şekline sahip olurlarsa olsunlar ortak ihtiyaçları karşılamak için kaynak bulmak ve ihtiyaçları bu kaynaklarla karşılamak zorundadır²⁹.

Kamu hizmetlerinin maliyetleri, kamu finansmanı ile karşılanır. Kamusal finansmana katılım payı ile kamusal hizmetlerinden elde edilen fayda arasında bire bir eşitlik bulunmamaktadır. Hizmetlerin maliyetleri topluca karşılanır. Ödemeler, hizmetlerden yararlanmak amacıyla ya da yararlanmaları ölçüsünde yapılmaz. Bir yandan kamu hizmetleri topluma aktarılırken, diğer yandan da kamu gelirleri kamu hazinesine aktarılır. Kamu harcamalarının artısında görünüşte artış nedenleri ve gerçekte artış nedenleri önemli rol oynamaktadır. Aynı ekonomiden nakdi ekonomiye geçiş, safi bütçe usulünden gayri safi usulüne geçiş, para değerindeki düşüş, ülke sınırlarının değişmesi görünüşte artış nedenleri, savaş finansmanı, politik baskı,

²⁵ Sibel Bilgin, "Verginin Hukuki Temeli", Türk Hukuk Dünyası, Yıl: 1, Sayı: 2, Ekim 2000, s. 216.

²⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 7. baskı., Ankara, Gazi Kitabevi, 1999, s. 39

²⁷ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş, Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 4. baskı., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1988, s. 144.

²⁸ Aksoy, s. 90.

²⁹ Bilgin, s. 215.

transfer ve gelirin yeniden düzenlenmesi programları, tüketici talebine göre kamu hizmetlerine yön verilmesi, sosyal güvenlik ve sosyal refah programlarının gelişimi gerçek artış nedenleridir³⁰.

Yukarıda ifade edildiği gibi kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak da tanımlanmaktadır. Kamu hizmetlerinin devamlı olarak işlenmesinin zaruri bulunması, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden vergi, resim, harç gibi kamu idarelerinin her türlü gelirlerinin belli süreler içerisinde ve kısa zamanda tahsilini zaruri kılmaktadır. Kamu alacakları, devletin, kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre kamu alacakları devletin kamu ekonomisi gelirlerini kapsamaktadır. Fakat devletin kamu ekonomisi gelirlerinin yanı sıra özel ekonomi gelirleri de vardır. Devletin piyasa ekonomisi kuralları içerisinde ve özel hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerden sağlamış olduğu gelirlere özel ekonomi gelirleri denir. Mülk ve teşebbüs gelirleri bu gelirlere örnek olarak gösterilebilir. Devlet iktisadi işletmeler kurup, bu işletmeleri piyasa ekonomisi kuralları içerisinde çalıştırabilir, sahip bulunduğu malları satabilir ya da kiraya verebilir³¹.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da "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 iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile, bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur." denmektedir. Bu suretle; kamu alacağının devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerektiği, kamu alacağının asli, fer'i kamu alacakları ve kamu hizmetleri uygulanmasından kaynaklanacağı ve söz konusu kamu alacaklarının, takip masrafları açısından da AATUHK gereğince işlem yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca sadece 1. md. hükmü ile yetinilmemiş, 2. md. gereğince muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar için de AATUHK'nın uygulanacağı belirtilmiştir.

³⁰ Akdoğan, ss. 74-76.

³¹ Çelik, s. 24.

1.3. KAMU ALACAKLARININ NİTELİKLERİ

Kamu alacakları nitelikleri bakımından kaynağı açısından, tarafları açısından ve hukuki statüsü açısından olmak üzere üç ayrı bölümde değerlendirilir.

1.3.1. Kaynağı Açısından Kamu Alacaklarının Nitelikleri

Osmanlı maliye sisteminde kamu alacakları iltizam sistemine göre tahsil edilmekteydi. Tanzimat' tan sonra 1861 tarihli Nizamname, ancemaatinin tevzi olunan vergilerin tahsilini düzenledi ve imam, muhtar ve papazlar tahsile yetkili kişiler olarak belirlendi. 1865 tarihli bir talimat ile vergi borçlarında zorlama hapsi uygulaması ve vergi tahsilinde makbuz sistemi getirildi. 1880 yılında Tahsili Emval Nizamnamesi düzenlendi. 1909 yılında ise Tahsili Emval Kanunu oluşturuldu. Tahsili Emval Kanunu tam 35 yıl, 1.1.1954 tarihinde Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un uygulanmaya konulmasına kadar yürürlükte kaldı. AATUK ise 1954 yılından beri yürürlükte bulunmaktadır. Tahsili Emval Kanunu'nun yetersiz kalması sonucu AATUHK düzenlenmiştir. Bu nedenle AATUK 'nın incelenmesinden önce Tahsili Emval Kanunu hakkında genel bilgilere yer verilecektir.

1.3.1.1. Tahsili Emval Kanunu ve Kapsamı

Tahsili Emval Kanunu 4 fasıl 23 maddeden oluşmuştur. İlk hazırlandığı zaman sınırlı birkaç vergiyi kapsamaktaydı. Bu vergiler emlak ve akar vergisi, arazi, hazine namına alınan mukataai zemin ve temettü ve arazi miri üzerinden tarh olunan aşar bedeli, maarif ve teçhizat hisseleri ve tezkere esmanı, tahrir masrafları ve arazi üzerinde tarh olunan asarın tarh işlemlerinin masraf karşılıklarıdır. Zaman içerisinde çok sayıda ve dağınık konulardaki kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na atıflar yapılmış, merkezi idarenin yanı sıra özel idarelere, belediyelere ait bir kısım alacaklar da özel kanunlarında atıflar yapılmak suretiyle kanunun kapsamı genişletilmiştir.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 2. maddesinde çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu' na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit

alacakların AATUHK ' ya tabi olacakları belirtilmiştir. Bu hükme göre bu nitelikteki kamu alacakları için herhangi bir koşulun varlığı aranmamaktadır. Kanunda alacağın Tahsili Emval Kanunu'na göre takip edileceği yolunda bir hüküm varsa, o alacak kamu alacağı hükmünde olsun olmasın AATUHK'nın 3. maddesine göre kamu alacağı olarak kabul edilmektedir.

1.3.1.2. Tahsili Emval Kanunu' nun Tahsil ve Takip Prensipleri

Bu kanun kapsamına göre borçlarını vadelerinde ödemeyenler hakkında iki yöntem uygulanır. Bunlardan ilki cebri icra ikincisi hapis yoluyla zorlamadır.

1.3.1.3. Cebri İcra Yolu

Borcunu vadesinde ödemeyen borçluya icrai takibat, defter düzenlenmesi ve 10 gün süre ile asılan ilan ile başlar. 10 gün içinde borcunu ödemeyenler hakkında köylerde köy ihtiyar heyetleri, il ve ilçelerde tahsilat komisyonları haciz kararı alırlar. Ardından sıra ile borçlunun ev eşyalarına, menkul mallarına, gayrimenkul mallarına haciz konulur. Kanun, maaş ve ücrete ayrı bir takip sırası tayin etmemiştir.

1.3.1.4. Hapis İle Zorlama Yolu

Borcunu vadesinde ödemeyen, görünürde malı bulunmayan, fakat borcunu nakden ödeyebilecek durumda olduğu ihtiyar kurulunun tasdiknamesi ile sabit olan borçlular, 1 ay süre ile hapis olunurlar.

Ayrıca; yurt dışına çıkış yasağının uygulanmasına neden olan borcun ödenmesi, terkini, teminata bağlanması ve tahsil zamanaşımına uğraması gibi hallerde bu yasağın uygulanması gereğinin kalmayacağı açıktır. Bu hallerde derhal emniyet makamları bilgilendirilerek yasağın kaldırılması gerekmektedir. Kamu borçluları, tedavi amacıyla veya faaliyet konuları gereği yurt dışına çıkmaları gerektiği halde bu yasak nedeniyle çıkamadıkları takdirde mağdur duruma düşmektedirler. Bunun engellenmesi amacıyla Vergi Dairesi Başkanları, teminat göstermese dahi borçlunun geçici olarak yurtdışına çıkabilmesine izin vermeye

yetkili kılınmışlardır. Ancak bu iznin verilebilmesi için borçlunun öteden beri borç ödeme konusunda iyi niyetli olduğu ve borç ödeme veya tedavi olanağını yitirebileceği kanaatine varılmış olması gereklidir. Ayrıca borçlunun geçici olarak yurt dışına çıkması, kamu alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyecek olmalıdır³².

1.3.1.5. Tahsili Emval Kanunu'nun Yetersiz Tarafları

Tahsili Emval Kanunu'na, Cumhuriyet döneminde yapılan eklerle tahsil zaman aşımı ve ihtiyati haciz hakkında hükümler konulmuş, tahsil alanındaki boşlukların doldurulması için yeniden yürürlüğe giren her vergi kanununda tahsil konuları ile ilgili çeşitli hükümlere yer verilmiştir. Kanunun kapsamı ilk hazırlandığı zaman sınırlı tespit edilmiş, daha sonra çıkartılan birçok kanundan bu kanuna atıfta bulunarak ve merkezi idareden başka özel idarelere ve belediyelere ait bir kısım alacaklar da özel kanunlarda atıflar yapılarak kanunun kapsamı genişletilmiş ve oldukça dağınık bir mevzuat ortaya çıkmıştır³³.

1.3.2. Tarafları Açısından Kamu Alacaklarının Nitelikleri

Tarafları açısından kamu alacaklarının nitelikleri kişi ve kurumlar açısından kamu alacaklarının sorumluları borçluları olarak incelenmektedir.

1.3.2.1. Kamu Borçlusu

Kamu borçlusu, AATUHK'nın 3. maddesinde; kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilci veya mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri olarak belirtilmiştir.

³² Çelik, ss.138,139.

³³ Osman Bakır, **Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağının Tahsilini Güvenceye Alan Önlemler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s. 14.

1.3.2.2. Gerçek Kişi Kamu Borçluları

Gerçek kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlayan ve ölüm ile son bulan kişiliktir (TMK, md. 27).

1.3.2.2.1. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, VUK.' un 8. maddesinde “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım, ilk bakışta vergi mükellefini yalnız maddi görev açısından belirler gibi görünmektedir. Fakat vergi mükelleflerinin şekli bir takım görevleri daha vardır. Bu nedenle, vergi mükellefini tanımlayan VUK.' un 8. maddesi, “mükellefin ödevleri” başlığını taşıyan ikinci kitabın sekli ödevlere ilişkin hükümleri ile bir arada değerlendirilmelidir³⁴.

Vergi mükellefi, verginin asıl borçlusu olup, vergi ödendiğinde kendi ekonomik değerlerinde eksilme meydana gelir. Vergi ve vergiye bağlı alacakların, kanunlarda belli edilen süreler içersinde verginin mükellefi veya sorumlusu olan kişi tarafından ödenmesi esastır. Bu sürenin sona ermesine rağmen, söz konusu alacağın bir takım nedenlerle asıl borçlusundan tahsil edilemediği hallerde, alacaklı idarece kanuni temsilciye müracaat ile onun malvarlığından tahsile başvurmak için mutlak şekilde temsil edilenin malvarlığından söz konusu alacakların tahsil imkânsızlığının tespitinin ortaya konması gerekmektedir. Benzer yaklaşım, Amerika Birleşik Devleti hukukunda da aynı şekilde mevcuttur. Başka bir deyişle Amerika Birleşik Devleti hukukunda da vergi kaybının var olduğu hallerde kanuni temsilciye değil öncelikle ortaklığa başvurulur. Alacaklı vergi dairesi kanuni temsilci hakkında tüm takip yollarını tüketmesine rağmen alacağın tahsilinin mümkün olamayacağını ortaya koyması gerekir. Bu anlamda ispat yükü alacaklı vergi dairesine aittir. Vergi alacağının kısmen ya da tamamen temsil edilenin malvarlığından tahsil edilememesinin tespiti için, AATUHK'nun 54. maddesinde yazılı cebre takip şekillerinin tümünün kullanılmış ve sonuç alınmamış olması gerekmektedir. Yüksek mahkeme kararları incelendiğinde Danıştay dairelerinin önceki tarihli kararlarında

³⁴ Yıldırım, s. 60.

temsil edilen hakkında tüm takip yollarının tüketilmiş olmasını temsil edilen hakkında alınan “aciz vesikasının” varlığına ve belgelenmesine bağlamıştır. Ancak Danıştay, son yerleşik ihtiyaçlarında baskın şekilde bu görüşten sıyrılarak, aciz vesikasının salt şekli bir unsur olduğunun dolayısıyla temsil edilen hakkında var olan aciz vesikasının kanuni temsilcinin malvarlığına müracaat için gerekli olmadığı ve aciz halinin tespitinin yeterli olduğu kanaatine varmıştır³⁵.

1.3.2.2.2. Vergi Sorumluları

Vergi sorumlusu, VUK.’un 8/2. maddesinde, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme görevini ele almaktadır. Fakat, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumlularının da VUK.’da ve diğer vergi kanunlarında belirtilen bir takım şekli ödevleri bulunmaktadır. Vergi sorumlusu, mükellef ile kamu alacaklısı arasındaki alacak borç ilişkisinde üçüncü kişi durumundadır. Vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellefin ekonomik değerlerinden vergi keserek, mükellef adına ödeme yapar. Vergiyi doğuran olay ile vergi sorumlusu arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Fakat vergiyi doğuran olay sorumluluğunun başlamasına yol açar³⁶.

Sorumlular, fer’i nitelikte kamu borçlularıdır. Alacaklı idare tarafından bu şartın sağlandığının tespiti için amme alacağının cebren takip şekillerini düzenleyen AATUHK.’nın 54. maddesi hükmünde bildirilen takip yollarının tüketildiğinin saptanması gerekmektedir. Mükerrer 35. madde hükmünde “..... malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilmeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan” hususu dile getirilmekle anılan 54. madde hükmünde bildirilen takip şekillerinin tamamen tüketilmesi gereği aranmaması sonucu çıkarılsa dahi madde lafzı ve Danıştay içtihatları dikkate alındığında tüm takip şekillerinin tüketildiğinin saptanması bir gerektir. Madde hükmünde ifadesini bulan kısmen tahsil edilememe kavramı bir sonuç olup tüm takip yollarının tüketilmesinin ardından kısmen tahsil edilememe sonucuna ulaşılması halinde kanuni temsilciye başvurulması gerekir. Bu kapsamda doktrinde aksi görüşler mevcut olmakla beraber, madde hükmündeki

³⁵ Barlass, s.70.

³⁶ Çelik, s. 70.

kısmen tahsil edilmeyen kavramının içine takip yollarının sonuçlandırılmaması ile kısmen tahsil edememe sonucuna ulaşılması durumunun sokulması ve bu sonuçla kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi fikri kanımca yanlıştır³⁷.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu amme alacağının tahsil yöntemlerini ve bu kapsamda alacaklı idarelere düşen görev ve yetkileri düzenleyen bir kanun olması nedeniyle kanun metninde geçen kısmen ya da tamamen tahsil edilememe kavramından tüm takip yollarının tüketilmesinin ardından alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılacağı sonucu ortaya konmalıdır. Nitekim cebri takip yolları alacağın kesinleşmesi ile birlikte başvurulacak şekilleri içermekle, alacağın kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi sonucuna ulaşmak için tüm takip yollarının tüketilmesi gereği izahtan varestedir³⁸.

Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğuna dayanak VUK'un 10. maddesinde aranan şartlar; sorumluluğa konu alacağın asıl borçlunun malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi, alacağının asıl borçludan tahsil edilememesinin sebebinin kanuni temsilcinin kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmemesi olması ve kendine yüklenen ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurunun saptanmasıdır.

1.3.2.2.3. Kefil

Kefil, bir borcun borçlu tarafından yerine getirilmesini alacaklıya karşı garanti eden üçüncü kişidir. AATUHK'nın 3. maddesinde belirtilen kefil ise, bir kamu borçlusunun borcunu, alacaklı kamu idaresine ödenmesini garanti ederek kamu borçlusu sıfatını kazanan üçüncü kişidir. Kamu borçlusu olan kefil, adi kefil olamaz. Çünkü AATHUK' nın 11. maddesinde kamu borcuna karşılık teminat sağlayamayan kamu borçlularının muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilecekleri belirtilmiştir. Kefil, AATUHK ya hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur. (AATUK, md. 57).

³⁷ İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s.77.

³⁸ Dan. 9.D. 14.05.2002 tarih ve 2001/3191 E., 2002/2317 K. sayılı kararları, Kazancı Hukuk Otomasyon.

1.3.2.3. Tüzel Kişi Kamu Borçluları

Tüzel kişiler kamu hukuku tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri olarak ikiye ayrılırlar. Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu hukuku kurallarına, özel hukuk tüzel kişileri ise özel hukuk kurallarına bağlıdırlar (TMK., md.52). Kamu borçlusunu tüzel kişi, özel hukuk tüzel kişisi olabileceği gibi, kamu hukuku tüzel kişisi de olabilir. Özel hukuk tüzel kişileri, kendilerine hukuk düzenince kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı bulunan, ticaret siciline kayıt ile kişilik kazanan kuruluşlar olup (TMK., md. 46), tüm haklara sahip olabilirler ve borç altına girebilirler (TMK., md. 46). Özel hukuk tüzel kişileri, ticaret şirketleridir. Ticaret şirketleri, tüzel kişiliğe sahip olan, şirket sözleşmesinde yazılı işletme konusunun sınırı içinde kalmak koşulu ile bütün haklara sahip olabilen ve borç altına girebilen şirketlerdir (TTK., md. 137).

1.3.2.4. Gerçek ve Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları

Bazı kanun hükümlerinde, tüzel kişiliği ve gerçek kişiliği olmayan bazı kuruluşların kamu borçlusunu olabileceklerine dair açık hükümlere yer verilmiş olduğunu da görmekteyiz. Örnek olarak, VUK.'un 10. maddesinde “Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde ...” ifadesi gösterilebilir. Konuyla ilgili bir başka örnek, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 1. maddesinde yer almaktadır. Anılan kanun hükmünde, cemaatler, vakıf hükmünde sayılmakta ve bunlara mükellef statüsü kazandırılmaktadır. Bu hükümde amaçsal yoruma gerek kalmadan, lafzi yorumla belirtilen kuruluşlara mükellef statüsü kazandırılmıştır. Lafzın açık olmadığı hallerde ise, VUK.'un 3. maddesine uygun olarak amaçsal yorum yapılması gereklidir.

1.3.3. Kamu Alacaklısı

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 3. maddesi kamu alacaklılarının devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduklarını ifade etmiştir. Bu hükme göre köy tüzel kişileri kamu alacaklısı değildir. Kamu alacakları oldukça

geniş bir kavram olmasına rağmen ifade edilen kanun hükmü ile, mali yükümlülüklerin alacaklısı olan kamu idareleri oldukça dar bir çerçeveye sıkıştırılmıştır. Bunun nedeni, kanunun 1953 tarihli eski bir kanun olması ve devletin artan fonksiyonuna paralel olarak artan mali yükümlülüklerin çeşitliliği ve kanunun günümüz gelişmelerine cevap verememesidir. Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin tahsil işlemleri tahsil daireleri tarafından yürütülür. Kanun tahsil dairelerini alacaklı kamu idarelerinin AATUHK'yı uygulamakla görevli dairesi, servisi, memuru ya da memurları olarak tanımlamıştır. Bu tanım ile servis veya memurlara kadar inilerek bunlara da tahsil dairesi sıfatı verilmiştir. Diğer bir ifade ile tahsil dairesi olmak için AATUHK'yı uygulamakla görevli olmak yeterli görülmüştür. Tahsil daireleri, Maliye örgütündeki vergi dairelerini, belediye şubelerini, il özel idare teşkilatı olan yerlerde, il özel idare tahsil şubelerini, teşkilatı olmayan yerlerde il özel idare memur ve tahsildarlıklarını ifade eder.

1.4. HUKUKİ STATÜSÜ AÇISINDAN KAMU ALACAKLARININ NİTELİKLERİ

Kamu alacakları özel alacaklardan farklı bir statüye tabidirler. Bu değişik statü idare hukuku ile özel hukuk arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Özel hukuk, eşit hukuki ilişkiler, eşit hak ve yetkiler esasına dayanır ve konusunu eşit hak ve çıkar sahipleri arasındaki ilişkiler oluşturur. İdare hukukunda ise genel çıkarlar özel çıkarların üstünde tutulur ve genel çıkarların temini için özel çıkarların ona uyması ilkesinden hareket edilir. İdare hukukunda konu, genel çıkarı koruyan kamu otoritesi ile özel çıkar sahipleri arasındaki ilişkidir. Ayrıca özel hukukta hukuki durumları yaratan, değiştiren ve kaldıran irade beyanları iki taraflı, diğer bir ifade ile akit şeklinde olduğu halde, idare hukukunda esas tek taraflı irade beyanları, yani tek taraflı hukuki tasarruflardır. İdare hukukunda genel çıkarlar için özel çıkarlar sınırlandırılabilir, hatta feda olunabilir. Bu amaçla idare genel çıkarlar için gerekli olan eşyayı kamu otoritesini kullanarak cebir yoluyla elde edebilir. İdare hukuku kamu yararını korumak, temin etmek ve kamu ihtiyaçlarını yerine getirmek ile görevli olan idareyi, bu görevlerini yerine getirebilmesi için gereken güç ve yetkiler

ile donatmaktadır³⁹.

Kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı bazı özellikleri vardır. Bu özellikler; kamu alacaklarının haczedilemezliği, kamu alacaklısının kabulü olmaksızın takas ile ödenemeyeceği, adi alacaklar karşısında üstün olmaları, rüçhan hakkına sahip olmaları şeklinde özetlenebilir. İdare, kamu alacaklarını kendi organları ile ve resen hareket suretiyle tahsil eder⁴⁰.

1.5. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE GEREKÇESİ

Bir bütçe yılı içinde tahsili zorunlu olan kamu alacaklarının, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan yapı bakımından farklı olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde genel takip sisteminden ayrı, daha kolay, çabuk ve etkili yöntemleri kapsayan özel bir takip sisteminin varlığını gerektirmiştir⁴¹.

Tahsili Emval Kanunu'nun yetersiz kaldığı noktalar da göz önünde tutularak hazırlanan Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı 18/11/1952 tarihinde kabul edilmiş ve 28/7/1953 tarihinde Resmi Gazete' de yayınlanmıştır. Bu kanunun 117. maddesine göre, 6183 S.K. 1/1/1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun 3 kısım, 118 madde ve 7 geçici maddeden oluşmaktadır. AATUHK' nın birinci kısmında kapsamı, terimler, görevliler ve yetkililer belirtilmiş, amme alacaklarının korunması, ödeme, tehir, tecil ve gecikme zammı ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. AATUHK.'nın ikinci kısmında, amme alacağının cebren tahsil ve takip esasları, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı ile ilgili hükümlere ve iflas yoluyla takip ve konkordato ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. AATUHK.'nın üçüncü kısmında ise, zamanaşımı, terkin yasaklar ve cezalar ile son hükümlere yer verilmiştir.

³⁹ Servet Samlıoğlu, Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Feryal Matbaacılık, 1988, ss. 178-180 (Ds. 7. D., E. 1967/239, K. 1967/2333,).

⁴⁰ İlhan Özer, **Kamu Alacaklarının Tahsili teorisi ve Türkiye' de Uygulaması**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını No: 187, Ankara, 1979, s. 17-18

⁴¹ Çelik, s. 19.

1.5.1. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un Tahsil ve Takip Prensipleri

Kamu alacaklarının ödenmesi ve zorla tahsili aşamalarında uygulanması gereken ilke ve esaslar genel olarak dört grupta toplanabilir.

1.5.2. Kamu Alacağını Ödemekle Mükellef Olanlara, Ödeme Bakımından Her Türlü Kolaylığın Gösterilmesi

Kamu idarelerine borçlu olanlar, özel hukuktaki alelade borçlulardan farklı durumdadırlar. Kamu borçlusunun birçok husustan dolayı özel borçludan farklı olması, kamu borçlularına bir takım kolaylıkların gösterilmesini gerektirmektedir. Vergi, resim ve harç mükellefiyetleri dolayısıyla kamu idarelerinin gelir kaynaklarını oluşturan mükelleflerden kamu alacağı tahsil edilirken kaynağın kurutulmaması önem arz etmektedir⁴².

Özel hukukta bir alacaklıyı borçlunun ekonomik durumu ilgilendirmezken, kamu alacaklıları borçlunun mevcut durumları ve borç ödendikten sonraki durumları ile de ilgilenmek zorundadır. Çünkü devlete vergi, resim, harç gibi mükellefiyetlerle borçlu olanlar, kamu idarelerinin devamlı gelir kaynaklarını oluştururlar⁴³.

1.5.3. Kamu Alacağını Ödemekle Mükellef Olanların Modern Tahsil Yöntemlerini Kullanması

Günümüz modern tahsil yöntemlerine göre; alacağın taksitlere bağlanarak alınması, af ve terkin esaslarının kabulü, ödeme için belli, sabit yerler belirlenmesi, çekle, banka havalesiyle, PTT aracılığıyla ödeme yöntemlerinin kabulü, alacağın takip ve tahsilinde formalitelerin azaltılması, takip ve tahsil işlemlerini hızlı ve etkin bir duruma getirecek hükümlerin mevzuata dahil edilmesi gerekmektedir. AATUHK. hükümlerinde belirtilen bu gereklere yönelik hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır.

⁴² Çelik, 37.

⁴³ Tülay Yıldırım, **Türkiye' de Kamu Alacaklarının Korunması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 11.

1.5.4. Borç İçin Hapis Uygulanmaması

Borç için hapis yöntemi, AATUHK.'da yer almamaktadır. Çünkü borçluların borçları için hapsedilmeleri, bu kişileri, iktisadi faaliyetlerinden uzaklaştırır ve borçlarını ödemelerine engel olur⁴⁴. İcra ve İflas Kanunu'nun kabul ettiği genel esasa uygun olarak borçluların hapsedilmeleri, gerçekten borçlu olmaları ve borçlarını ödemiş olmaları nedenine değil, mal beyanında bulunmamaları, takibat sırasında yalan beyanda bulunmaları, dürüst hareket etmemeleri ve takibata engel olmaları nedenlerine dayandırılmıştır.

1.5.5. Kamu Alacaklarını Koruma Altına Alacak Önlemlerin Düzenlenmesi

Kanun ile borçlular lehine çeşitli kolaylıklar getirilirken, kamu idarelerinin alacaklarının da güvence altına alınması gerekir. Bunun için de AATUHK.' da kamu alacağına üstünlük tanıyan, bu alacaklara karşılık teminat müessesesine yer veren hükümler getirilmiştir. Devamlı ve dengeli bir şekilde görülmesi gereken kamu hizmetlerinin karşılığı olan ve her yıl devlet bütçesine mal edilmek üzere vaktinde tahsili gereken kamu alacağının uzun süre mükellefin tasarrufunda bırakılmasına izin verilemez. Kamu alacaklarının tahsil sistemi, hem borçluyu zorlamamak, hem de alacağı zamanında tahsil etmek gibi iki yönü bulunan bu durumu bağdaştırmak zorundadır.

1.6. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN' UN TÜRK VERGİ HUKUKU İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Vergi hukuku geniş anlamda, devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği kamu gelirlerini ifade etmektedir⁴⁵. Buna göre vergilerin yanı sıra, resim, harç ve şerefiye gibi kamu gücüne, cebre dayanan diğer kamu gelirleri de geniş anlamıyla

⁴⁴ Yıldırım, s. 12.

⁴⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 7. baskı., Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s.1.

vergi hukuku içinde yer almaktadır⁴⁶. Dar anlamda vergi hukuku, sadece vergilere ilişkin kuralları ifade etmektedir⁴⁷.

Vergi hukuku genel olarak, maddi vergi hukuku ve sekli vergi hukuku olmak üzere iki ana kısma ayrılır. Maddi vergi hukuku, verginin mevzu, mükellefi, matrahı, nispeti ve ödenmesi ile ilgili normlar ve kaideler bakımından vergilerin yapısı ve muhtevası ile işigal eder. Sekli vergi hukuku ise, vergileme yani verginin genel olarak tespiti, tahakkuku ve tahsili ile güvenlikle ilgili prosedür ve tatbikatlarıyla meşgul olur. Vergi usul hukuku da kendi içinde vergi ceza hukuku, vergi yargı hukuku ve vergi icra hukuku alt dallarına ayrılır. Vergi icra hukuku, usulüne uygun olarak ödenmemiş vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin, kanuni zor kullanılarak tahsilini düzenleyen vergi hukukunun bir alt koludur⁴⁸.

Vergi icra hukuku, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin elde ettikleri gelirlerin tahsilini düzenleyen kurallardan müteşekkildir. Diğer bir ifade ile, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, kamu gücüne dayanan gelirlerinin zorla tahsilini düzenleyen hukuk dalına vergi icra hukuku denir⁴⁹.

Vergi icra hukuku, gelirlerin tahsilinde zor kullanımı, gelirlerin mükellef tarafından usulüne uygun olarak zamanında ödenmemesi halinde söz konusudur⁵⁰.

1.7. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUNUN HÜKÜMLERİ UYARINCA SORUMLULUK

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 32. maddesinde; “Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu Kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye’deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer” hususu dile getirilmiştir. Tasfiye halindeki bir şirketin, tasfiye dönemiyle ilgili olarak vadesinde ödenmeyerek kesinleştiği ileri sürülen vergi borçlarının kanuni

⁴⁶ Yıldırım, s. 13.

⁴⁷ Aytaç Eker, Kamil Tüğen, **Kamu Maliyesine Giriş**, 2. baskı, İzmir, Akliselim Matbaası, 1989, s. 23

⁴⁸ Özbalcı, s. 215.

⁴⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, T. C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No. 27, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000, s. 45.

⁵⁰ Çelik, s. 69.

muhatabının tasfiye memuru olması gerektiği hususu anılan VUK. 10. ve AATUHK.'nın 32. maddesi hükümlerine göre tartışmasıdır⁵¹.

Yine AATUHK.'nın “tasfiye halinde mesuliyet” başlıklı 33. maddesi de kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin bir diğer düzenlemedir. Bu hükümde; “Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler. Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, âmme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek âmme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Bunların ödedikleri borçlar için âmme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.” hususu dile getirilmiştir. Söz konusu madde ile yüklenen sorumluluk aynı zamanda sınırlı bir sorumluluk halindedir. Nitekim, madde hükmünde bu sınırın yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarı ile sınırlı olacağı dile getirilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken, maddedeki sorumluluk halinin kusursuz sorumluluk olarak, salt amme idarelerine olan borçların ödenmeden herhangi bir tasarrufta bulunma fiiline mahsus olması halindedir. Bunun dışında kalan ve tasfiye memurunun kusuruna dayanan fiiller hakkında vergisel sorumluluk için VUK.'un 10. maddesindeki genel düzenlemeye gidilmesi gereği izahtan varestedir. Bu madde ile düzenlenen mesuliyet tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarını tazammum eder⁵².

VUK.'un 10. maddesinde; “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi Tüzel Kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği; yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevleri yerine

⁵¹ Dan.11.D., 02.05.1995 tarih ve 1995/1713 E., 1995/1329 K. sayılı kararı, Kazancı Hukuk Otomasyon.

⁵² Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2005, s.348.

getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, bu hükmün Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı” dile getirilmiş devamında ise “tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının, Kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmayacağı” hükme bağlanmıştır.

Söz konusu yasa hükümlerinin incelenmesinden anlaşılacağı gibi, VUK.’un 10. maddesiyle kanuni temsilciler için getirilen sorumluluk genel bir sorumluluktur. Tüzel kişilerin tasfiyeye girmesi halinde tüzelkişiliğin kanuni temsilcisi tasfiye memuru olduğundan bu kişilerin kasıt ve ihmallerinden dolayı tüzelkişiliğin varlığından alınamayan vergi borcunun tasfiye memurlarından isteneceği yasa hükmü gereğidir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARI AÇISINDAN RÜÇHAN HAKKININ ÖNEMİ VE TÜRKİYE’DE GELİŞİMİ

2.1. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUNA GÖRE TAHAKKUK ETMEMİŞ AMME ALACAKLARININ KORUNMASI

2.1.1. Teminat

Genel anlamda teminat, bir hakkı güvence altına almak demektir. Teminat, bir borç için alacaklıya verilen güvence ya da karşılıktır⁵³. Bunun yanında, bir borcun yerine getirilmesi ya da hak sahibinin uğrayacağı zararın karşılanması için verilen güvencelere de teminat denir⁵⁴. Teminat yolu kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin basında gelmektedir⁵⁵. Teminat yolunun amacı alacaklının tahsil dairesinin isteği üzerine, kamu borçlusunun mal varlığındaki kıymetlerden kendi seçtiklerini borcuna karşılık göstererek kamu alacağını güvence altına almaktır⁵⁶.

Teminat doğal olarak kamu borçlusundan istenir. Ancak duruma göre kanuni temsilci, mirasçı, ortak ve kefillerden de teminat istenebilir⁵⁷. Kefil ile ilgili olarak yabancı kişi ve kurum temsilcilerinin asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunacaklarının belirlenmiş olması, bu kişilerden de teminat istenebileceği sonucunu doğurmaktadır (6183 S.K. md. 57).

İdarenin teminat istemesinde borçlunun mal varlığı üzerinde doğrudan doğruya alınmış bir önlem, mal varlığının aktif veya tümü ile ilgili bir işlem veya icra-i bir fiil bulunmamaktadır⁵⁸. İdare sübjektif bir tasarruf ile teminat ister. Bu

53 Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, T. C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No: 27, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000.

54 İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2001, s. 728

55 Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti, 2002, s. 162.

56 Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. baskı., İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Şefik Matbaası, 2002, s. 51.

57 Tülay Yıldırım, **Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s. 28.

58 Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: III. 3.baskı. İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1960, s. 1655.

sübjektif tasarruf belirli bir kişi veya olay hakkında ve yalnız bunlar açısından sonuçlar doğurur⁵⁹. Sonuç olarak, teminat istenmesi ile sadece kendisinden teminat istenen kişi açısından bazı sonuçlar doğuran hukuki bir durum ortaya çıkar⁶⁰.

Teminat kurumuna 6183 S.K.'nın dışında birçok kanunda da yer verildiği görülmektedir. Örneğin Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda 96. maddeden 101. maddeye kadar teminat konusu islenmiştir. İcra ve İflas Kanunu'nun 32, 33, 36, 69, 72, 259, 266, 298, maddelerinde teminat ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Gerek özel hukuk alanında, gerekse kamu hukuku alanında teminat ile ilgili kanun hükümlerinden örnekler çoğaltmak mümkündür.

6183 Sayılı Kanun, kamu alacaklarının korunması amacına yönelik olarak istenecek teminatın hangi hallerde isteneceğini 9. maddesinde, nelerin teminat olarak kabul edileceğini 10. maddesinde, şahsi kefalet konusunu 11. maddesinde, teminat hükmünde olan eşyanın neler olduğunu 12. maddesinde belirlemiştir.

2.1.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacizdir⁶¹. İhtiyati haciz müessesesi ile tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının yanı sıra tahakkuk etmiş kamu alacakları da koruma altına alınmaktadır. 6183 sayılı kanununun 13. maddesinde yer alan ihtiyati haciz yolu, kamu alacaklarını güvence altına almak bakımından uygulanacak en etkili yollardan birisidir.

İhtiyati haciz, kesin hacizden farklı bir işlemdir. Kesin hacizde malların satışına giden yolun açılmasına karşılık, ihtiyati hacizde alacağı güvence altına almak amacıyla borçlunun malları üzerindeki tasarruf hakkı sınırlandırılmaktadır⁶². İhtiyati

⁵⁹ Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku Genel Esasları, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi**, 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1985, ss. 174, 175.

⁶⁰ Osman Bakır, **Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağının Tahsilini Güvenceye Alan Önlemler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s. 39.

⁶¹ Mesut Çırak, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bu Kanunun İcra ve İflas Kanunu ile ilgili hükümleri**, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Rapor No. 58/363-33, Yayınlanmamış Rapor, İzmir, 1986, s. 6.

⁶² Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası Yayın No: 27, Afyon, 2000 s.42.

haciz yolunda muhatap kamu borçlularıdır. 6183 sayılı kanunun 3. maddesine göre kamu borçlusu oldukları belirlenen, kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilcisi veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı kişi ve kurumlar temsilcileri ihtiyati haczi belirleyen 13. maddede sıralanan hallerden herhangi birinin varlığı durumunda ihtiyati haczin muhatabı olacaklardır. İhtiyati haczi düzenleyen 13. madde ihtiyati haczin hiçbir süre ile sınırlanmaksızın uygulanacağını belirlemiştir. Başka bir ifade ile, ihtiyati haczin uygulanması için herhangi bir süre beklenmeyecektir.

İhtiyati haciz düzenlenirken, ihtiyati haczin ne kadar devam edeceği belirlenmemiştir. Fakat bazı hallerin oluşması durumunda ihtiyati haczin kalkacağı açıktır. Buna göre; ihtiyati hacze karşı açılan davada vergi mahkemesinin ihtiyati haczin kaldırılmasına karar vermesi halinde, teminat gösterilmesi halinde, ihtiyati haciz nedeninin ortadan kalkması halinde, borcun ödenmesi halinde ihtiyati haciz kalkacaktır. İhtiyati haciz kalkana kadar veya kesin hacze dönüşene kadar ihtiyati haciz uygulaması devam edecektir. İhtiyati haciz teminat istenmesinden daha ağır sonuçlar doğurur. İhtiyati hacizde önlem doğrudan doğruya kamu borçlusunun malvarlığının aktif üzerinde alınmaktadır. Bu aktife dâhil olan bir mal üzerinden borçlunun zilyetliği kaldırılarak bu mala kamu idaresi tarafından el konulmaktadır⁶³.

İhtiyati haciz kararı icra-i bir kararla birlikte ve buna dayanan resen hareket yetkisi şeklinde görülür. İhtiyati hacze yol açacak haller kanunda sayılmış olduğuna göre, ihtiyati haciz işlemine esas olacak icra-i karar yani ihtiyati haciz kararı nedene dayanan idari bir tasarruftur. Bu idari tasarruf, sübjektif ve kişisel bir hukuki durumun doğmasına yol açmaktadır. Diğer bir ifade ile ihtiyati haciz belirli bir kişi veya olay hakkında ve sadece bunlar açısından sonuçlar doğmasına neden olduğu için sübjektif bir tasarruftur.

İhtiyati haciz yoluna özel hukukta da özel alacakların korunması amacıyla yer verilmiştir. Ancak, icra ve iflas Kanunu ile Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda yer verilen ihtiyati haciz ile yolu 6183 sayılı kanun da düzenlenen ihtiyati haciz, tamamen farklıdır. Özel hukukta ihtiyati haciz bir hâkimin kararı ile ve icra dairelerince uygulanır. Kamu hukukunda uygulanan ihtiyati haciz ise idari bir

⁶³ İsmet Giritli, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2001 s. 729.

tasarruf niteliğinde olan icra-i bir kararlar ve idarece resen uygulanır. İhtiyati haciz alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı ile ve icra-i hacizdeki şekil ve usullerle uygulanır⁶⁴.

2.1.2.1. İhtiyati Haczin Uygulanma Nedenleri

İhtiyati haciz uygulamasına neden olan haller, ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Ülkemizdeki ihtiyati haciz düzenlemesi ise tüm vergi türleri için geçerlidir. İhtiyati haciz uygulanmasının ön koşulu, bir kamu alacağının var olmasıdır. Bu sebeple ödenmemiş, zamanaşımına uğramış, terkin edilmiş ya da affa uğramış vergi borçlarından dolayı ihtiyati haciz uygulanmaması gerekir. Ancak kamu alacağının uyuşmazlık konusu olması ya da tahsil edilebilir aşamaya gelmemiş olması, ihtiyati haciz uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yani ihtiyati haciz,

— Henüz tahakkuk etmemiş kamu borçlarıyla ilgili olabilir. Bu halde ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuka bağlı olarak uygulanır.

— Tahakkuk etmiş ve fakat henüz vadesi gelmemiş kamu borçlarına uygulanabilir.

— Tahakkuk etmiş ve vadesi gelmiş ancak ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu borçlarına uygulanabilir.

6183 sayılı kanunun 13. maddesinde ihtiyati haciz sebepleri sayılmış olup, bu sebeplerin bulunması halinde, ihtiyati haczin hiçbir müddetle sınırlı olmaksızın uygulanması zorunludur⁶⁵.

2.1.2.1.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller

AATUHK 13. maddesinin 1. bendinde, AATHUK 9. maddesi gereğince teminat istenmesini mucip hallerin bulunması, ihtiyati haciz sebebi olarak sayılmıştır.

AATUHK 9. maddesine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesi

⁶⁴ Yusuf Yiğit, **Kamu Alacaklarının Korunması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 61.

⁶⁵ Jale Ceylan Şarлак, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 18.

uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.

AATUHK 9. maddesine göre, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçlarında tahsil dairelerince teminat istenecektir. Ayrıca Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halinde de tahsil dairelerince teminat istenebilecektir.

Teminat ve ihtiyati haciz, kamu alacağını güvence altına alan iki ayrı koruma müessesesidir. Teminat istenmesini gerektiren haller var ise; ya doğrudan doğruya ihtiyati haciz yoluna gidilmesi ya da borçludan derhal teminat verilmesinin talep edilmesi gerekir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması, ihtiyati haciz uygulaması için yeterli görülmüş, teminatın fiilen istenmiş olması şart olarak getirilmemiştir. Yani ihtiyati haciz yoluna gitmek için önce teminat istemeye gerek yoktur⁶⁶.

Kamu borçlusunun mallarını kaçırmaması ya da hileli yollara sapması gibi bir durum olmadığı takdirde, ihtiyati haciz yoluna gidilmemesi kanunun ruhuna daha uygundur⁶⁷.

Kamu borçlusundan istenilen teminatın gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Buna rağmen, ihtiyati haciz yoluna gidilmesi halinde, bu ihtiyati haciz işlemi sebep yönünden sakat olduğundan iptal edilmesi gerekir⁶⁸. Kamu alacağı teminat ile koruma altına alınmış olduğundan, aynı alacak için başka bir koruma yolunun uygulamaya sokulması, kamu borçlularını gereksiz olarak zor duruma sokacaktır⁶⁹. Ancak teminat istenmesi gereken bir durumda gösterilen

⁶⁶ Danıştay, teminat istenmesini gerektiren hallerde, ihtiyati haciz uygulaması için teminat gösterilip gösterilmeyeceğinin sonucunun beklenmesine gerek olmadığı kanaatindedir. Danıştay 7. D.1968/1204 E. 1969/685 K. sayılı kararı.

⁶⁷ M. Cengiz Ünlü, **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 176.

⁶⁸ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 83.

⁶⁹ Danıştay 4. D. 04.04.1991 gün 1990/3150 E. , 1991/1229 K. sayılı kararı.

teminatın alacağıın tamamını karşılayamaması halinde, kamu alacağıının teminatla korunmayan kısmı için ihtiyati haciz yoluna gidilebilecektir.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı dolayısıyla ihtiyati haciz uygulaması, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulanmaktadır. Doktrinde ise 13. maddenin 1. bendinin, borçlunun teminat istenmesini gerektiren borçları dışında tahakkuk etmiş ya da etmemiş bütün borçları ile ilgili olduğu görüşü bulunduğu gibi aksi görüşü savunanlar da bulunmaktadır⁷⁰.

Uygulamada benimsenen, teminat istenmesini gerektiren haller dolayısıyla ihtiyati haczin, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olması görüşü, öğretide de genel kabul görmektedir. Ancak bu görüş, hukuk uygulaması bakımından bir takım sorunlara yol açabileceği sebebiyle eleştirilmektedir⁷¹. Şöyle ki bu yaklaşımın, 13. maddenin 1. bendi ile teminat göstermemenin yaptırımı olarak ihtiyati haciz uygulamasını öngören 4. bent arasındaki farklılığı açıklayamadığı, yasanın aynı nitelikte iki ihtiyati haciz sebebine yer vererek “ gereksiz bir tekrara ” düştüğünü söylemenin doyurucu olmadığı savunulmaktadır.

1.2.1.2 Borçlunun Belli Bir İkametgâhının Olmaması

Kamu borçlusunun (ülke içinde veya dışında) belli bir ikametgâhının olmaması, AATUHK 13/2. maddesine göre ihtiyati haciz sebebidir.

AATUHK 13/2. maddesinde belirtilen ikametgâh kavramından, mali ikametgâh mı yoksa Medeni Kanunda tanımlanan ikametgâh mı anlaşılmalıdır? Bir görüş, bir kişinin Medeni Kanununun kabul ettiği anlamda bir ikametgâhı olmamakla birlikte, ticari ve mali işlemlerini yürüttüğü belli bir merkezi mevcut ise ve sürekli olarak bu merkezde bulunuyorsa, Medeni Kanun hükümlerine göre ikametgâhı olmadığından söz ederek aleyhinde ihtiyati haczin uygulanmaması gerektiğini savunmaktadır.

Kanaatimizce vergi normunda yer alan bu özel hukuk kavramına, iktisadi içeriğinden dolayı sonuç bağlanıp bağlanmadığı tespit edilip sonuca göre ekonomik yorum yapılabilir. Ancak vergi hukuku bütünü içinde değerlendirildiğinde, ikametgâh kavramının, iktisadi içerikten bağımsız, salt form olarak kullanılan, özel

⁷⁰ Ümit Süleyman Üstün, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 187, 2004, ss. 156–157.

⁷¹ Recai Dönmez, *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1023, Eskişehir, 1998, ss, 24–25.

hukuktaki anlamıyla vergi hukukunda da geçerli bir kavram olduğu sonucuna varılabilmektedir. Dolayısıyla AATUHK 13/2. maddesinde yazılı ikametgâh kavramından, Türk Medeni Kanununda tanımlanan ikametgâh anlaşılmalıdır⁷².

Medeni kanunun 19. maddesine göre yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Medeni kanunun 21. maddesine göre velayet altında bulunan çocuğun yerleşim yeri, ana ve babasının; ana ve babanın ortak yerleşim yeri yoksa çocuğun kendisine bırakıldığı ana veya babanın yerleşim yeridir. Diğer hallerde çocuğun oturma yeri, onun yerleşim yeri sayılır. Vesayet altındaki kişilerin yerleşim yeri, bağlı oldukları vesayet makamının bulunduğu yerdir. Medeni kanunun 51. maddesine göre ise tüzel kişinin yerleşim yeri, kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça işlerinin yönetildiği yerdir.

Kamu borçlusunun sadece Türkiye dışında belli bir ikametgâhının bulunması durumunda bu bent hükmünün uygulanması mümkün olmayacaktır. Ancak teminat istenmesi ile ilgili AATUHK 9/2. maddesine göre Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halinde de tahsil dairelerince teminat istenebilecektir. Dolayısıyla Türkiye’de ikametgâhı olmamakla birlikte Türkiye dışında belli bir ikametgâhı olan kamu borçlusuna AATUHK 9/2 ve AATUHK 13/1. maddeleri uyarınca kamu borcunun tahsili tehlikede olmak şartıyla ihtiyati haciz uygulanabilir. AATUHK 13/2. maddesine göre ihtiyati haciz uygulanması için kamu alacağının tehlikede bulunup bulunmadığı hususunun araştırılmasına ya da önceden teminat istenmesine gerek yoktur.

2.1.2.1.3. Borçlunun Kaçmış Olması veya Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileye Sapması ihtimalinin Bulunması

AATUHK’ un 13/3. maddesine göre borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalinin bulunması, ihtiyati haciz nedenidir.

⁷² Jale Ceylan Şarлак, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s, 24.

Kanunda kamu borçlusunun kaçma, mallarını kaçırma, hileli yollara sapma ihtimalinin var olup olmadığını saptamak için her hangi bir ölçüte yer verilmemiştir. Danıştay da ihtimallerin var olup olmadığının takdirini idareye bırakmıştır⁷³. Ancak idarenin bu geniş takdir yetkisini ihtiyatlı kullanması gerekmektedir. Şöyle ki takdir yetkisi gerekçesine dayanılarak ihtiyati haciz uygulanması durumunda, ihtiyati hacze ilişkin kanıtların ya da en azından idareyi böyle bir önlem almaya iten sebeplerin açıklıkla ortaya konulması gerekmektedir. Şöyle ki; sebep, idareyi işlem yapmaya yönelten etken, maksat ise o işlem ile ulaşılmak istenen, nihai sonuç olduğuna göre ancak işlemden beklenen nihai sonucun gerçekleşmesini mümkün ve gerekli kılacak bir nedenin varlığı halinde işlemin yapılması düşünülebilir⁷⁴. İdarenin takdir yetkisi, mutlak bir yetki olmayıp maksat ögesi bakımından denetime tabidir. İdarenin işlemlerinin kamu yararına ve hizmet gereklerine uygun olması gerekir. İdare, takdir yetkisine dayalı işlemlerinde, yargı organına gerekçe göstermek zorundadır. Bu gerekçe gösterilemezse yâda gösterilen gerekçe soyut, belirsiz ise kamu yararı ve hizmet gereklerine aykırı ise idari işlem sebep ve maksat yönünden hukuka aykırı sayılır.

Kamu borçlusunun, alacaklı idarenin alacağını tahsil edebilmesi için gerektiğinde el koyamayacağı bir biçimde mallarını ortadan kaldıran her işlemi, mal gizlemek ya da mal kaçırmak sayılabilir. Söz gelimi, önemli miktarda kamu alacağından dolayı takip edilecek bir kişinin sürekli olarak, sahibi bulunduğu gayrimenkulleri elinden çıkarmaya başladığının tapudan vergi dairesine gönderilen bilgilerden öğrenilmesi ya da sahibi bulunduğu bir işletmeyi başkasına devrettiğinin yoklama ve inceleme sırasında saptanması durumlarında, idarenin ihtiyati haciz yoluna başvurmakta haklı olduğu kabul edilebilir⁷⁵.

⁷³ Danıştay 7. D. 1984/1530 E., 1986/246 K.sayılı kararı.

⁷⁴ Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, S, 142

⁷⁵ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1023, Eskişehir, 1998, s. 36.

2.1.2.1.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstenildiği Halde Belli Müddette Teminat veya Kefil Göstermemesi veya Şahsi Kefalet Teklifinin veya Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemesi

AATUHK 13/4. maddesine göre borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haciz uygulanacaktır.

AATUHK'da teminat istenirken borçluya ne kadar süre tanınacağı konusunda bir hüküm yoktur. Ancak, yasanın 8. maddesinde sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK' a atıf yapılmıştır. VUK' un 14. maddesinde ise idare tarafından belirlenecek sürelerin 15 günden az olamayacağı ifade edilmiştir. O halde kamu borçlusuna verilecek süre 15 içinden az olamaz. Dolayısıyla bu gerekçeye dayanarak ihtiyati haciz uygulanabilmesi için, teminat gösterilmesine yönelik verilmesi gereken 15 günlük sürenin dolmasının beklenmesi gerekir.

Uygulamada AATUHK 13/1. bent ile 13/4. bent karıştırılmaktadır ve teminat göstermesi için borçluya verilen sürenin dolması beklenmeden ihtiyati haciz yoluna başvurulmaktadır⁷⁶. Oysa 1. bende göre sadece teminat istenmesi gerekli hal, ihtiyati haciz nedenidir. 4. bende göre ise teminat istenmesi gereken hal nedeniyle teminat istenmiş ise ancak ilgili şahsın verilen süre içinde teminatı göstermemesi veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği şahsın kabul edilmemesi hallerinde ihtiyati haciz uygulamak gerekir.

Tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati haciz kararı alınması söz konusu olduğunda, ilke olarak, önce ihtiyati tahakkuk kararı alınması gerekir. Ancak 4. bentte yazılı ihtiyati haciz nedeni, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında gösterilmemiştir. Teminat gösterilmesi istenen alacak henüz tahakkuk etmemiş bile olsa, borçlu süresinde teminat göstermediğinde ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan doğrudan ihtiyati haciz uygulaması yapılacaktır.

⁷⁶ Cemal Teker, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Uygulamaları ve Sonuçları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2002, s. 14.

2.1.3. İhtiyati Tahakkuk

Vergi Usul Kanununun 22. maddesine göre tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir⁷⁷. VUK' ya göre bir vergi alacağı, tarh ve tebliğ edilmiş ve duruma göre dava açma süresinin, dava açmadan geçirilmesi ya da dava açılması halinde, kamu borçlusu tarafından açılan davanın reddedilmesi hallerinde, tahakkuk söz konusu olmaktadır.

Kamu alacağını güvence altına alan tedbirlerden bir diğeri ihtiyati tahakkuktur. İleride tahakkuk edecek olan kamu alacağının daha önceden korunmasını sağlayan uygulamaya ihtiyati tahakkuk denir⁷⁸.

İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş, ancak ileride tahakkuk edecek vergi alacağını önceden güvence altına almak için başlangıçta uygulanan bir müessesedir. Buna göre VUK' da düzenlenen tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmeden mükellefin vergi ve resim borçları ihtiyaten tahakkuk ettirilmektedir. Dolayısıyla ihtiyati tahakkukta mükellefin borçtan önce doğan sorumluluğu söz konusudur. Vergi Dairesince istenildiği halde borçlunun teminat veya kefil göstermemesi, belli ikametgâhının olmaması, kaçması veya mallarını kaçıрма olasılığının bulunması, teşebbüsün muvazaalı olduğuna ilişkin deliller elde edilmesi gibi durumlarda, geçmiş yıllara ait vergilerle birlikte işlemekte olan yılın geçen aylarına ait, matrahı henüz belli olmayan vergiler de dış karinelere göre takdir yoluyla belirlenerek ihtiyaten tahakkuk ettirilmektedir. Bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler, vergi kanunlarındaki ödeme zamanları gelmeden tahsil edilmemekte ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanabildiğinden yükümlülükle birleşmemiş bir sorumluluk oluşturulmaktadır⁷⁹.

AATUHK 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk uygulanmasına yol açan nedenlerden birinin bulunması halinde, vergi dairesi müdürünün yazılı istemi üzerine defterdar, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca belirlenen ve ilan edilenlerle bunlara zam ve cezalarının derhal

⁷⁷ Tahakkuk konusunda daha geniş bilgi için bkz. M.Öncel, A.Kumrulu, N.Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, ss.105–108.

⁷⁸ Osman Bakır, **Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağının Tahsilini Güvenceye Alan Önlemler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.78.

⁷⁹ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 167.

tahakkuk ettirilmesi konusunda yazılı emir verebilir. İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş fakat ileride tahakkuk edecek kamu alacağının, önceden güvence altına alınması amacıyla, vergilendirme sürecinin tamamlanması beklenilmeksizin geçici olarak tahakkuk ettirilmesidir⁸⁰.

İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının korunmasıyla ilgili bir tedbir olduğundan, ancak ihtiyati haciz ile birlikte uygulama kabiliyeti bulunmaktadır⁸¹. İhtiyati tahakkukun uygulanması, icra-i bir karara, idari bir işleme dayanır. İhtiyati tahakkukla ortaya çıkan kamu alacağı, gerçek ve son tahakkuk infisahı şartına bağlı, geçici bir özellik taşır. Nihai tahakkuktan sonra ihtiyati tahakkuk nihai tahakkuka uydurulur⁸².

İhtiyati tahakkuk uygulanması için kanunda herhangi bir süre öngörülmemiştir. Dolayısıyla, ihtiyati tahakkuk derhal uygulanır ve kamu alacağının özel kanununa göre tahakkukuna kadar devam eder⁸³.

2.1.3.1. Amaç Bakımından İhtiyati Tahakkuk

AATUHK tasarısının hükümet gerekçesinde özetle, “ birçok verginin mükellefin kazancına veya faaliyetine konu olan işlemlerin yapılmasından sonra alındığı, gelir ve kurumlar vergisinin yıllık olması nedeniyle bu vergilerin ödeme sürelerinin çok uzayabildiği yani vergilerde mükelleflerin daima hazineye borçlu durumunda olduğu ifade edilmiştir. Ancak bazı kötü niyetli mükelleflerin, vergi kaybına neden olucu hareketleri nedeniyle mükelleflerin yakalanabilmesi ve vergi alacağın tahsil edilebilmesinin tehlikeye girdiği belirtilmiştir. Gereğede sayılan vergi kaybına neden olucu haller hakkında delillerin elde edilmesi, ihtiyati tahakkuk nedeni sayılacağından ihtiyaten tahakkuk ettirilecek vergilerin, ihtiyaten haciz konulmak suretiyle teminat altına alınacağı ifade edilmiştir.

Yani ihtiyati tahakkukun amacı, verginin tahakkuk etmesi için uzunca süre

⁸⁰ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.97.

⁸¹ M. Cengiz Ünlü, **Açıklamalı İctihathı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.212.

⁸² Binnur Çelik, **Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Teminat, ihtiyati Haciz ve ihtiyati Tahakkukun İncelenmesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1988.

⁸³ B. Çelik, s. 138.

bekleme zorunluluğunu ortadan kaldırarak kamu alacağını güvence altına almaktır.

2.1.3.2. Hukuki Nitelik Bakımından İhtiyati Tahakkuk

Vergi hukukunda tahakkuk aşaması, idari bir işlem olmayıp kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı ret kararı üzerine gerçekleşen bir hukuki durum olarak kabul edilmektedir⁸⁴. Ancak doktrinde, tahakkukun, yeni bir hukuki durum yaratmayan daha önceden doğmuş bulunan hukuki durumu belirleyen, belirleyici idari işlem niteliğinde olduğunu savunan yazarlar da bulunmaktadır⁸⁵.

İhtiyati tahakkuk ise kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum ya da belirleme olmayıp, idarenin yaptığı bir işlemdir. Ancak bu işlem, idarenin kesin, yürütülmesi zorunlu ve yükümlendirici işlemlerinden değildir. İhtiyati tahakkukta alınan karar ve önlemler, doğrudan doğruya kamu alacağına yöneliktir. İhtiyati tahakkuk uygulaması sonucu, kesin bir borç ortaya çıkmaz, bu uygulamanın işlerliği ve etkinliği ihtiyati hacizle birlikte ortaya çıkar⁸⁶. Zaten idarenin her türlü tek yanlı İşlemi, icra-i nitelik taşımamaktadır. Bir icra-i kararın alınmasını hazırlayıcı nitelikteki işlemler (hazırlık işlemleri), genellikle icra-i değildir ve ilgililer üzerinde herhangi bir sonuç doğurmaz⁸⁷.

Doktrinde ihtiyati tahakkuk işlemi, vergi tarihinde ön işlemler arasında gösterilen takdir komisyonlarının matrah belirlemesi işlemine benzetilmiştir. İhtiyati tahakkukun, niteliği itibariyle tarh işlemi de içine alan bir tasarruf olduğu düşünülürse bu görüşe katılmak mümkündür. Yani ihtiyati tahakkuk işleminin hukuki niteliğini, idarenin hazırlık işlemi olarak kabul edebiliriz. Nasıl ki yükümlüler açısından takdir komisyonlarının VUK 72. maddesi matrah belirlemesi, vergi tarh işlemine hazırlayıcı ön işlem olduğundan, tek başına dava konusu olma niteliğine sahip değilse, ihtiyati tahakkuk işlemi de tek başına davaya konu olabilecek bir işlem niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle ihtiyati tahakkuka karşı ancak ihtiyati hacizle birlikte dava açılabilir.

⁸⁴ M. Öncel- A. Kumrulu-N. Çağan, s.105.

⁸⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.108.

⁸⁶ B. Çelik, (1988), s. 136.

⁸⁷ M. Günday, ss. 111-123.

2.1.3.3. İhtiyati Tahakkuk Sebepleri

AATUHK 17. maddesinde, ihtiyati tahakkuk nedenleri olarak, AATUHK 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerindeki ihtiyati haciz nedenleri yani teminat istenmesini gerektiren durumların var olması, borçlunun belli bir ikametgâhın bulunmaması, borçlunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin bulunması, mal bildirimine çağrılan borçlunun kendisine verilen 7 günlük yasal süre içinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bulunması ihtiyati haciz sebeplerinden birisinin varlığı, sayılmıştır.

2.1.3.3.1 Teminat istenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması

Uygulamada teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda, teminat istenmeden ihtiyati tahakkuk yapılmaktadır⁸⁸.

Teminat istenmesi şeklindeki ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedeni, sadece teminat istenmesini gerektiren kamu alacağı ile sınırlı sayılmaktadır. Varsa, mükellefin diğer borçları için ihtiyati tahakkuk yapma ve ihtiyati haciz yoluna gidilmemektedir⁸⁹.

Ancak doktrinde bu tür bir uygulama eleştirilmiştir. Teminatın ihtiyati tahakkuk yapılmadan istenilmesi ve teminatın gösterilmesi için verilen sürenin dolmasının beklenilmesi gerektiği savunulmaktadır. Böylece süre içinde teminat gösterilmezse AATUHK 13/4. maddesine göre ihtiyati tahakkuka ihtiyaç olunmaksızın, ihtiyati haczin yapılacağı belirtilmektedir. Ayrıca ihtiyati tahakkukun kamu borçlusunun teminat istenmesi gerekli borçları dışında kalan kamu borçlarına da uygulanabileceği savunulmuştur.

Ancak yukarıdaki açıklamalarımızda da belirttiğimiz gibi bu görüşe katılmak mümkün değildir. Teminat istenmesini gerektiren haller dolayısıyla ihtiyati haczin, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olması gerekir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması, ihtiyati tahakkuk uygulaması için yeterli

⁸⁸ Y. Özbalcı, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s.144.

⁸⁹ Özbalcı, s. 145.

görülmüş, teminatın fiilen istenmiş olması şart olarak getirilmemiştir. Yani ihtiyati tahakkuk yoluna gitmek için önce teminat istemeye gerek yoktur.

2.1.3.3.2. Borçlunun Belli Bir ikametgâhının Bulunmaması

AATUHK 13/2. maddesinde ihtiyati haciz nedeni sayılan borçlunun belli bir ikametgâhının bulunmaması durumunda, ihtiyati haciz, tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk yapıldıktan sonra uygulanır. Bu nedenle anılan husus, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında sayılmıştır.

2.1.3.3.3 Borçlunun Kaçmış Olması Veya Kaçması, Mallarını Kaçırması veya Hileye Sapması ihtimalinin Bulunması

AATUHK 13/3. maddesinde ihtiyati haciz nedeni olarak gösterilen bu halde de borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçları için önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmaktadır.

2.1.3.3.4. Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunması

Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bulunmuş olması halinde, vergi daireleri ihtiyati haczi, borçlunun mal bildiriminde bulunması gereken borcu dışındaki borçlar hakkında uygulamaktadır. İhtiyati haczin uygulanacağı bu borçlar da henüz tahakkuk etmemişse önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanacaktır.

2.1.3.3.5. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Adına Takibata Girişilmiş Olması

6183 sayılı Kanununun 110'ncü maddesinde kamu alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlunun, bu borcunun kısmen veya tamamen tahsiline engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir

kısmını veya tamamını elinden çıkararak, telef ederek veya değerden düşürerek yahut gizleyerek, kaçırarak muvazaa yoluyla başkasının üstüne geçirerek veya asılsız borçlar ortaya koyarak, ya da alındılar vererek gerçeğe aykırı surette varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan malları borcunu karşılamaya yetmez ise, hakkında hapis cezasının uygulanacağı amirdir. Bu madde uyarınca mükellef hakkında kovuşturmaya geçilmiş ise ihtiyati tahakkuk sebebi doğmuş olmaktadır. 110'ncu madde uyarınca yapılan kovuşturma borçlunun esasen muaccel hale gelmiş bir borcundan dolayı yapılan takibattır. Ancak ihtiyati tahakkuk konusunu teşkil edecek alacak 110'uncu maddeye göre takibata sebep olan alacak değildir. Alacaklı amme idaresinin böyle bir borçluya karşı artık güveni kalmadığından henüz tahakkuk etmemiş amme alacakları, ihtiyati tahakkuk yoluyla ihtiyati haciz uygulama ve alacaklarının bu yoldan güven altına almak imkânı sağlanmış olmaktadır⁹⁰.

Mükellefin Cumhuriyet Savcılığı tarafından soruşturulan kamu borçlarına değil, ileride tahakkuk edecek olan kamu borçlarına, ihtiyati tahakkuk uygulanır. Çünkü mükellefin böyle bir soruşturma geçirmesi, ileride tahakkuk edecek borçların ödenebilirliği konusunda alacaklı kamu idaresinde bir tereddüt uyandırmaktadır. Bu nedenle bu borçlar hakkında ihtiyati tahakkuk uygulamak suretiyle kamu alacağının güvence altına alınması ihtiyacı doğmaktadır. İhtiyati tahakkuk uygulanan tahakkuku kesinleşmemiş borçlar derhal AATUHK 18/3. maddesine göre ihtiyaten haczedilir.

AATUHK 17/2. maddesinde belirtilen durum, AATUHK 13. maddesinde ihtiyati haciz nedenleri arasında sayılmadığı için kamu borulusunun tahakkuku itibariyle kesinleşmiş borçlarına, ihtiyati haciz uygulama olanağı yoktur⁹¹.

2.1.3.3.6. Bir Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması

“Muvazaa”nın Özel Hukuktaki anlamı üçüncü kişilerden gerçek durumu gizleyerek onları aldatmak amacıyla, kendi gerçek iradelerine uymayan ve kendi aralarında geçerli olmayan bir konuda tarafların anlaşmalarıdır. Örneğin;

⁹⁰ Cavit Ümit Alaybeyoğlu, **Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hâsılatının Arttırılması Üzerindeki Etkileri**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.70.

⁹¹ B. Çelik, (1988), s. 141, Y. Özbacı, s. 147.

mirasçılardan mal kaçırmak amacıyla, bağışın satış olarak gösterilmesi gibi. Bu anlamıyla muvazaa kavramı vergi hukukuna uygulandığında; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin vergi idaresinden gizlenmesi amacıyla mükelleflerin, arzuladıkları ekonomik sonuca uygun hukuki biçim yerine, vergi yasası kapsamında bulunmayan bir hukuki biçimi kullanmaları veya vergi yasasından amaçlanan ekonomik sonuç için öngörülen işlem tipini kullanmakla birlikte yanıltıcı, gerçek durumu gizleyici yöntemlere başvurmalarını ifade etmektedir⁹².

AATUHK 17. maddesinin 3. bendinde, bir teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması halinin ihtiyati tahakkuka yol açacağı belirtilmiştir.

Kamu idaresinin takibinden kaçmayı amaçlayan bazı kişi ve kuruluşlar, paravan bir teşebbüs kurarak, faaliyetlerini bu teşebbüs ile yürütebilmektedir. Kamu idaresinin muhatabı olması sağlanan bu teşebbüsün genellikle herhangi bir varlığı olmadığı için ortaya çıkan kamu borcu tahsil edilememektedir. Böyle bir durumda muvazaalı teşebbüsten, başka bir ifade ile paravan teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk yapılacaktır ve malları hakkında derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Ancak bunun için teşebbüsün muvazaalı veya gerçekte başkasına ait olduğu yönünde deliller bulunması gerekmektedir. Muvazaa durumunu bilenlerin tanıklığı, teşebbüsün vergi dairesine kayıtlı kişiye ait olmadığı, aksine başkasına ait olduğunu gösteren teşebbüsle ilgili işlemlerin belirlenmesi, bu konuda bazı defterlerin ve belgelerin elde edilmesi, muvazaalı teşebbüsün gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delil olabilir. Bu deliller, ihbar ve şikâyet yoluyla elde edilebileceği gibi vergi incelemeleri sırasında da ortaya çıkabilir.

İhtiyati hacze yol açan halleri belirleyen AATUHK 13. maddede bir teşebbüsün muvazaalı olması haline yer verilmemiştir. Bu nedenle muvazaalı teşebbüsten yararlananların, cebri takibata geçilmeden önce başka bir ifade ile tahakkuk etmiş fakat ödeme vadesi gelmemiş veya ödeme vadesi geldiği halde henüz ödeme emri gönderilmemiş borçları için ihtiyati tahakkuk da uygulanamayacağından ihtiyati hacze gidilemez.

⁹² Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.120, 121.

2.2. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ VE RÜÇHAN HAKKI TANIMLARI

VUK un 258. maddesinde Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır.

VUK un 261. maddesinde değerleme ölçülerini tanımlamış olup, Değerlemenin iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılacağını belirlemiştir;

2.2.1. Maliyet Bedeli

VUK un 262. maddesinde Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

VUK un ışığında; Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK' a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar veya kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan bütün harcamalar;

- Satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri,
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıma alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri, gibi harcamalardır.

(1) grubu harcamaların maliyet bedeline ilavesi zorunlu,

(2) grubu harcamaların ilavesi ise ihtiyaridir. Diğer bir ifadeyle mükellef ikinci grup harcamaları dilerse maliyet bedeline katar.

Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamalar da maliyet bedeline dahil edilir.

2.2.2. Borsa Rayici

Borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele

gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

VUK ışığında Borsa rayici, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki resmi borsa fiyatıdır. Anılan kanunda borsa rayicini, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değeri olarak açıklamıştır. Borsa fiyatında normal dalgalanmalar dışında açık kararsızlık görüldüğü durumda Maliye Bakanlığı son muamele günü yerine değerlemeden önceki 30 günün ortalama rayicini esas alabilir.

Borsa rayicinin teşekkülünde muvazaa (anlaşmalı hareket) olduğu anlaşılırsa borsa rayicinin uygulanması mümkün değildir. Borsa rayicinin yerine alış bedeli esası uygulanır.

2.2.3. Tasarruf Değeri

VUK un 264. maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Vergi Usul Kanunu ışığında bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer tasarruf değeridir. Net gerçekleşebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki kullanım değeri olmaktadır.

2.2.4. Mukayyet Değer

VUK un 265. maddesine göre Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

VUK un ışığında mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesabi, yazmaca değer, defter değeri gibi isimlerle de tanımlayabiliriz. Mukayyet değer, değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.

2.2.5. İtibari Değer

İtibari değer her nevi senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.

Nominal değer olarak da tanımlanan itibari değer, üzerinde yazılı olan değerlerle muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet değerde aynı olmaktadır. VUK.'un 284. maddesine göre paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibarî değerdir. İtibari değer ifadesi genellikle kıymetli evraklar üzerinde yazılı değerler için kullanılmaktadır.

2.2.6. Vergi değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir. Vergi usul Kanunu ışığında Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile maliyeti bilinmeyen amortismanına tabi iktisadi kıymetler alış tarihindeki rayice göre değerlendirilir.

2.2.7. Rayiç Bedel

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değeri rayiç bedelidir. Modern değerlendirme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür. Bununla beraber, VUK' un kabul ettiği rayiç bedel tanımı hem tartışılabilir bir "alım satım değeri" ifadesine sahiptir, hem de uygulama alanı vergi değeri ile değerlendirilen bina ve arazinin bu değerinin saptanması ile sınırlanmıştır.

2.2.8. Emsal Bedeli Ve Ücreti

Vergi usul kanunu 267 maddesine göre emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

VUK un ışığında emsal bedeli, bir iktisadi kıymetin benzerlerine göre piyasada sahip olduğu satış bedelidir. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, emsal bedeli, değerlendirilmesi yapılacak iktisadi kıymetin aynı cins ve neviden malların piyasa fiyatına göre hesaben bulunan değeridir.

Emsal bedel ölçüsünün uygulanabilmesi için gözden kaçırılmaması gereken en önemli sav değerlendirme konusu iktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veyahut gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir. Bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmesi veya gerçek değerinin doğru olarak

hesaplanabilmesi durumunda emsal bedeli uygulanamaz. İşletmelerde imalât sırasında veya süreci sonunda ortaya çıkan hurda, döküntü, deşe ve ıskartaların maliyet bedellerinin tam doğru olarak hesaplanamayacağı veya maliyet bedeli ile değerlemenin bu gibi kıymetlerin gerçek değerini yansıtmayacağı açıktır. Bu sebeple, iktisadi kıymetin değerinin tam ve doğru olarak tespitine imkân olmayan bu gibi hallerde emsal bedeli kullanılır.

VUK' un 289. maddesi, bu kanununun değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da VUK ölçülerine göre değerlemesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeriyle, diğerlerinin, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleriyle değerlendirileceğini belirtmiştir.

Vergi usul Kanunu ışığında bakıldığında emsal bedelinin tayininde önce ortalama fiyat esası uygulanır. Bu esasın uygulanamaması durumunda ikinci sırada olan maliyet bedeli esası uygulanır. Bu esasın da uygulanamaması durumunda üçüncü sıra olan takdir esası uygulanır.

Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı; Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. (Ek cümle: 30/03/2006-5479 S.K./4.mad) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.

(Değişik fıkra: 30/03/2006-5479 S.K./4.mad) Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur⁹³.

⁹³ Abdullah Ekinci, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Gopaş Mali Ve İdari İşler Koor.**, www.muhasabenet.net, 05.01.2010

2.2.9. Vergi Usul Kanunu Açısından Rüçhan Hakkının İşleyişi

Rüçhan hakkı, bir anonim şirketin sermaye artırımında, mevcut hissedarların ellerindeki hisse senetleri oranında yeni hisse satın alma hakkını ifade eder. Bu haktan yalnızca eski hisse senedi sahipleri yararlanabilmektedir. Yani, hisse satışlarında hissedarlara öncelik tanınması durumudur. 6183 sayılı kanunun 21 inci maddesi haciz ve iflâsta kamu alacaklısına alacağın tahsili bakımından, rüçhan hakkı adı verilen bir ayrıcalık tanımıştır. Buna göre, üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir mal paraya çevrilmeden önce kamu alacaklısı da takibe geçtiği takdirde hacze iştirak eder; satış bedeli özel alacaklı ile hazine arasında garameten paylaşılır⁹⁴. Kamu alacaklısının rüçhan hakkı rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Buna karşılık haciz konusu mal ile doğrudan ilgili aynı vergilerin tahsili söz konusu olduğunda kamu alacaklısı rehinli alacaklılar karşısında da önceliğe sahiptir. (AATUHK, m. 21/2)

Kamu alacağına iflâsta tanınan öncelik için AATUHK., İcra ve İflâs Kanununa atıfta bulunarak kamu alacaklarının sırasının İcra ve İflâs Kanununun 206 nci maddesine göre saptanacağına hükme bağlamıştır (AATUHK, m. 21/3). İcra ve İflâs Kanununun atıfta bulunulan hükmü ise kamu alacaklarına imtiyazsız alacaklardan önce, imtiyazlı alacaklar arasında beşinci sırada yer vermektedir (İİK. m. 206).

2.3. RÜÇHAN HAKKININ KONUSU VE UYGULAMASI VE GEÇERLİ OLDUĞU HALLER

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 21. maddesinde amme alacaklarının borçlunun diğer alacaklıları karşısındaki rüçhan hakkı ile ilgili esasları düzenlemektedir. Amme alacağının, borçlunun diğer alacaklılarına olan borcundan önce gelmesi esas kuraldır. Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde amme alacağı için de haciz konduğunda, bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Bir başka ifade ile garamete esasları içinde alacaklı tahsil dairesince elde edilecek meblağ,

⁹⁴ Garameten Taksim; Alacakları oranında herkese eşit olarak paylaşmak.

ihtiyat haczin konusu olmaya devam edecektir. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rüçhan hakkının kullanılabilirdiği amme alacaklarında; ihtiyati tahakkukta olduğu gibi belirli nitelikte olan alacakların tayin edilmesi yoluna gidilmemiştir. Bu sebeple rüçhan hakkının kullanımı genel mahiyette olup tüm amme alacakları için geçerli olduğu kabul edilecektir. Rüçhan hakkı, İcra ve İflas Kanunu hükümlerinden bağımsız olarak üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce amme alacağının iştirak edebilmesine imkân sağlamaktadır⁹⁵.

Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabu tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.⁹⁶,

Türkiye de dahil olmak üzere Paris Sözleşmesine veya Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasına taraf herhangi bir devlette; patent veya faydalı model için usulüne uygun bir başvuruda bulunmuş herhangi bir kişi veya halefi, aynı buluş için Türkiye’de başvuru yapmak amacıyla, ilk başvurunun yapıldığı tarihten itibaren on iki aylık süre içinde, rüçhan hakkından yararlanır. Paris Sözleşmesine veya Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasına taraf herhangi bir devletin ulusal mevzuatına göre veya yine bu devletlerin oluşturduğu ikili veya çok taraflı anlaşmalara göre veya bu Kanuna göre, usulüne uygun yapılmış bir ulusal başvuruya eşdeğer her başvurunun bir rüçhan hakkı doğuracağı kabul edilir. Usulüne uygun yapılmış bir ulusal başvuru, başvurunun yapıldığı tarihi, başvurunun sonucu ne olursa olsun, başvuru tarihi olarak almaya yeterli bir başvurudur.

Aynı devlete yapılmış olan ve önceki ilk başvuru ile aynı konudaki sonraki bir başvuru; sonraki başvurunun yapıldığı tarihte, önceki başvurunun kamunun incelemesine açılmadan ve geride herhangi bir hak bırakmadan geri çekilmesi, geri çekilmiş sayılması veya reddedilmesi ve bir rüçhan hakkı talebine temel oluşturulmaması koşuluyla, rüçhanın belirlenmesinde ilk başvuru olarak kabul edilir.

⁹⁵ Ahmet Güzel, **Amme Alacaklarının Korunmasında Rüçhan Hakkı**, 54 Ahmet Güzel, Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitapevi, 2007, s.41. 55 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Md.21 .

Önceki başvuru artık bir rüçhan hakkı talebi için dayanak oluşturmaz.

Eğer ilk başvuru, Paris Sözleşmesine veya Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasına taraf olmayan bir devletin sınai mülkiyet makamına yapılmışsa, bu makamın, Paris Sözleşmesinde belirtilenlerle eşdeğer etkiler ve şartlar altında, Türkiye'ye yapılan bir ilk başvurunun rüçhan hakkı doğurduğunu kabul etmesi durumunda, karşılıklılık ilkesi uyarınca bu başvuru için birinci ila dördüncü fıkra hükümleri uygulanır.

Amme alacaklarında rüçhan hakkı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 21 inci maddesinde düzenlenmiştir. Rüçhan hakkının geçerli olduğu amme alacaklarında; ihtiyati tahakkukta olduğu şekilde belirli nitelikte olan alacakların tayin edilmesi yoluna gidilmemiştir. Bu sebeple rüçhan hakkının kullanımı genel mahiyette olup tüm amme alacakları için geçerli olduğu kabul edilecektir. Tahsil dairelerince hacze daha sonra iştirak etmiş olsa dahi amme alacağının diğer alacaklarla aynı ölçüde önemli kabul edilmesi ve hacizden elde edilen hâsılatın amme alacağı ve diğer alacaklar arasında bunların toplam içindeki payları dikkate alınarak paylaşılması amme alacaklarında rüçhan hakkı uygulamasının esasını oluşturmaktadır.⁹⁷ Yani vergi idaresi hacze daha sonra iştirak etmiş olsa da, amme alacağının diğer alacaklarla aynı ölçüde önemli kabul edilmesi ve hacizden elde edilen hasılatın amme alacağı ve diğer alacaklar arasında, bunların toplam içindeki payları dikkate alınarak paylaşılması oluşturmaktadır.

Rüçhan hakkı, rüçhan tarihinin, 7 nci maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları ve 11 inci maddenin dördüncü fıkrasının uygulanmasında başvuru tarihi etkisine sahip olur.

(A) şahsı, (B)'den olan alacağı için (B)'nin mallarına haciz koymuş, fakat haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce, hacizden haberdar olan vergi idaresi de vergi alacağı için hacze iştirak etmiş ise, malın paraya çevrilmesinden elde edilecek hasılat bunlar arasında paylaşılacaktır. Diğer alacaklının, haczi başlatmış olmaktan dolayı bir üstünlüğü bulunmayacaktır. Örneğin, (A)'nın (B)'den alacağı 12.000 TL, vergi idaresinin vergi alacağı 24.000 TL ve borçlunun haczedilen mallarının satış bedeli 9.000 TL ise, bu tutardan, (A)'nın alacağı pay, 3.000 TL, vergi idaresinin alacağı pay 6.000 TL olacaktır.

97 Burak İnam, **Vergi Alacağının Korunması Hakkında Makale**, www.vergigundem.com

Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi idaresinin daha önce açılmış bir hacze iştirak etmiş olduğu durumlarda paylaşımın söz konusu olabileceğidir. Haczin vergi idaresince açıldığı durumlarda, diğer alacaklıların satılan malların bedelinden, vergi alacağının tamamının tahsil edilmesinden önce bir pay almaları mümkün değildir. Yukarıdaki örnekte, haczi önce alacaklı amme idaresi koymuş sonra (A) şahsı hacze iştirak etmiş olsaydı, 9.000 TL'lik satış bedelinin tamamı alacaklı amme idaresine verilecekti. Söz konusu durum Danıştay 3. Daire 19.11.1996 tarih ve E.1996/586, K.1996/4585 sayılı kararı ile de pekiştirilmiştir. İlgili kararda "... amme alacağı için hacedilen bir mal paraya çevrilmeden o mal üzerine üçüncü şahıs tarafından da haciz konulmuşsa, satış bedelinin garameten tahsiline olanak yoktur. Önce amme alacağının ödenmesi gerekir" hükmüne yer verilmiştir.

AATUHK.'nun 21.maddesine göre rüçhan hakkı, İcra ve İflas Kanunu hükümlerinden bağımsız olarak üçüncü şahıslar tarafından hacedilen mallar paraya çevrilmeden önce amme alacağının iştirak edebilmesine imkân sağlamaktadır. Diğer bir ifade ile haczin tahsil dairesince açıldığı durumlarda sair amme alacaklıları dâhil diğer tüm alacaklıların, satılan mal(lar)ın bedelinden amme alacağının haczi yapan amme idaresinin tamamının tahsil etmesinden önce bir pay almaları mümkün değildir.⁹⁸ Bu hususta, alacaklı tahsil dairesinin hacizli mala iştirak edip alacağını garame esasları içinde alabilmesi için haczi, malın paraya çevrilmeden önce koyma şartına bağlıdır. Bu açıdan paraya çevrilme tarihinin tespiti önem taşır. Bu tarih menkul veya gayrimenkul satışının yapıldığı tarihtir. Bedel henüz tahsil edilmemiş veya tahsil edilip de alacaklılara ödenmemiş olsa bile, satış akdinin tekemmülünden sonra alacaklı tahsil dairesinin hacze iştiraki mümkün değildir.

Buna göre rüçhan hakkının uygulamaya girmesi için gerçekleştirilmiş olması gereken şartlar aşağıdaki gibidir:

- Haciz üçüncü bir şahıs tarafından açılmış olması,
- Tahsil dairesince hacze iştirakin üçüncü şahıstan sonra yapılmış olması,
- Tahsil dairesinin tahsilini sağlamak için hacze iştirak ettiği alacak 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında olması.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 142. maddesi gereğince sıra cetvellerine

⁹⁸ Özdemir, s.41

itiraz süresi 7 gün olduğundan, gerektiğinde bu süre içerisinde yetkili icra mahkemesine dava konusu edilmek üzere durum yetkili muhakemat müdürlüğüne bildirilecektir.

Üzerinde durulması gereken bir diğer nokta da rehinli alacaklarla ilgilidir. AATUHK.'nun 21. maddesinde “ Rehinli alacakların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir “ hükmü yer almaktadır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, alacaklı vergi idaresi üçüncü bir şahsın alacağı için rehnedilmiş mal üzerine haciz koyduğunda, malın paraya çevrilmesi ile sağlanacak meblağdan önce rehinli alacaklının alacağı ödenir. Bundan sonra kalan kısım olursa, alacaklı tahsil dairesince tahsil edilir. Yalnız bu konuda gümrük vergileri, bina ve arazi vergileri, katma değer vergisi ve veraset ve intikal vergisi istisna teşkil etmektedir. Bu vergiler, alacakların ilgili eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce gelmektedir.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 21. maddesinin 3. fıkrasında ise borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacaklarının İcra ve İflas Kanununun 206. maddesindeki sıraya göre muameleye tabi olacağı belirtilmiştir.

İcra ve İflas Kanununun 206. maddesindeki düzenlemeye göre her sıra kendisinden sonra gelene nazaran öncelik hakkına sahip olup; gümrük vergileri, bina ve arazi vergileri, diğer bir ifade ile rehinli maldan alınması gereken vergiler düşüldükten sonra alacaklılar açısından dört sıra belirlenmiş ve özel kanunlarda imtiyazlı olan alacaklar üçüncü sırada, imtiyazlı olmayan diğer tüm alacaklar ise dördüncü sırada yer almıştır. Ayrıca İcra ve İflas Kanununun 207. maddesine göre de bir sıradaki alacaklılar, alacaklarını tamamen almadıkça sonraki sırada gelenlere ödeme yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2.3.1. Rüçhan Hakkının Koşulları ve Pay İle Orantılı Olarak (Garameten) Paylaşımın Uygulanışına İlişkin Örnekler

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 21.maddesine göre

üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve satış bedeli, aralarında garameten paylaşılır. Garameten taksim satış bedelinin amme alacağı dâhil hacze iştirak etmiş tüm alacaklara yetmemesi durumunda söz konusu olabilecektir.

Buna çerçevede satış bedelinin alacakların toplam miktarına yetmemesi halinde satış bedelinin, her bir alacağın toplam alacak içindeki payı ile orantılı (garameten) olarak her bir alacaktan mahsup edilmesi gerekir.

Tahsil dairelerince hacze daha sonra iştirak etmiş olsa dahi amme alacağının diğer alacaklarla aynı ölçüde önemli kabul edilmesi ve hacizden elde edilen hâsılâtın amme alacağı ve diğer alacaklar arasında bunların toplam içindeki payları dikkate alınarak paylaşılması amme alacaklarında rüçhan hakkı uygulamasının esasını oluşturmaktadır.⁹⁹

Ancak hacizli malın satış bedelinin tüm alacakları karşılaması halinde; taksimat, garameten (alacağın toplam alacaklar içindeki payı oranında) değil iştirak sırasına göre yapılacaktır.

AATUHK.'nun 21.maddesine göre rüçhan hakkı uygulaması, tahsil dairesinin daha önce açılmış bir hacze iştirak etmiş olması durumunda söz konusu olabilecektir.

Diğer bir ifade ile haczin tahsil dairesince açıldığı durumlarda sair amme alacaklıları dâhil diğer tüm alacaklıların, satılan malların bedelinden amme alacağının haczi yapan amme idaresinin tamamının tahsil etmesinden önce bir pay almaları mümkün değildir.¹⁰⁰

Yukarıda yapılan açıklamalara göre rüçhan hakkının söz konusu olabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmiş olması gerekir:

- Haciz üçüncü bir şahıs tarafından açılmış olması,
- Tahsil dairesince hacze iştirakin üçüncü şahıstan sonra yapılmış olması,
- Tahsil dairesinin tahsilini sağlamak için hacze iştirak ettiği alacak Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında olması.

⁹⁹ Burak İnam, **Vergi Alacağının Korunması Hakkında Makale** , www.vergigundem.com

¹⁰⁰ Özdemir, s.41.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 142 nci maddesinde belirtildiği üzere sıra cetvellerine itiraz süresi 7 (yedi) gün olduğundan dolayı, gerektiğinde bu süre içerisinde yetkili icra mahkemesine dava konusu edilmek üzere durum yetkili muhakemat müdürlüğüne bildirilecektir.

Bu hükümlerin değerlendirilmesi sonucunda; üzerinde birden fazla takyidat bulunan malların satılması sonucu, satış bedelinden öncelikle

- Satış Masrafları
- Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarının

Satış bedeli üzerinden öncelikle tahsil edileceği hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, gayrimenkullere ait Emlak Vergisi ile motorlu taşıtlara ait Motorlu Taşıtlar Vergisi, bu malların aynından doğan vergi borçlarıdır. Dolayısıyla bu kapsamda satışı yapılan bir gayrimenkule ait Emlak Vergisi, bu kapsamda satışı yapılan bir motorlu taşıta ait Motorlu Taşıtlar Vergisi için hacze iştirak halinde sırası ne olursa olsun bu alacaklar satış bedelinin masraflar düşüldükten sonra kalan kısmından öncelikli olarak tahsil edilecek kalan miktar aşağıda açıklanan şekillerde dağıtılacaktır.¹⁰¹

2.3.1.1. Hacizli Mallar Üzerinde, Vergi Dairesi Haczinden Önce Tesis Edilmiş Bir Rehin Bulunmaması

Madde hükmüne göre, üçüncü şahıslar tarafından hacedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde amme alacağı için de haciz konulduğunda satış bedeli alacaklılar arasında garameten taksim edilmektedir.

Örnek 1: Amme Borçlususu Bay Z adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir¹⁰².

¹⁰¹ 2007/4 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi

¹⁰² Takyidat ; genellikle tapu kayıtlarında kullanılan ve kısıtlayıcı özelliği olan kayıt anlamına gelmektedir. İpotek örnek olarak verilebilir..

1. Sıra : (A) şahsının haczi 400.000 TL
2. Sıra: Urla Vergi Dairesinin Gelir Vergisi, İdari Para Cezası, Ecrimisil alacakları için haczi 200.000 TL

Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 540.000 TL dir.

Buna göre, hacizli gayrimenkul üzerinde vergi dairesi haczinden önce tesis edilmiş bir rehin bulunmadığından, vergi dairesinin hacze konu alacaklarının tamamı, genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç, ile vergi cezası ve bunlara bağlı zam ve faiz alacaklarından olup olmadığı bakımından ayrıma tabi tutulmaksızın, kendinden önceki üçüncü şahıs tarafından konulan hacze iştirak edecek ve satış bedeli aralarında garameten taksim edilecektir.

Bu durumda, 540.000 TL tutardan amme alacağına karşılık ayrılacak tutar;

$$\frac{\text{Satış Bedeli X Amme Alacağı Tutarı}}{\text{Üçüncü Şahsın Haciz Tutarı + Amme Alacağı Tutarı}}$$

Formülü ile tespit edilecektir.

Bu itibarla, toplam 200.000 TL amme alacağı için hacze iştirak nedeniyle alınacak tutar;

$$\frac{540.000 \times 200.000}{400.000 + 200.000} = 180.000 \text{ TL olarak bulunacaktır.}$$

Böylece vergi dairesinin 200.000 TL lik tutarındaki amme alacağı için, gayrimenkul satışından 180.000 TL ayrılması gerekmektedir.

Örnek 2: Amme Borçlusu Bay Önder DERİN in adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir.

1. Sıra: Menderes Vergi Dairesinin haczi 35.000 TL
2. Sıra: Vedat BUZAĞI nın haczi 15.000 TL
3. Sıra: Nermin TAŞRALI nın haczi 30.000 TL
4. Sıra: Mevlana Vergi Dairesinin Gelir Vergisi için haczi 20.000 TL
5. Sıra: Erkan ESKİ nin haczi 20.000 TL
6. Sıra: Menderes Vergi Dairesinin KDV den kaynaklanan haczi 25.000 TL

Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 80.000 TL dir.

Satış bedelinden birinci sırada yer alan Menderes Vergi Dairesinin alacağı olan 35.000 TL ayrıldıktan sonra, 45.000 TL ikinci sıradaki haciz alacaklısı Vedat BUZAĞI nın alacağı ile 4 üncü ve 6 ıncı sırada yer alan vergi dairelerinin hacze konu toplam alacakları arasında garemten taksim edilecektir.

$$\frac{35.000 \times 20.000}{15.000 + 45.000} = 11.667 \text{ TL 4 üncü sıradaki Mevlana Vergi Dairesi}$$

$$\frac{35.000 \times 25.000}{15.000 + 45.000} = 14.583 \text{ TL 6 ıncı sıradaki Menderes Vergi Dairesi}$$

$$\frac{35.000 \times 15.000}{15.000 + 45.000} = 8.750 \text{ TL 2 inci sıradaki Vedat BUZAĞI arasında paylaşılacaktır.}$$

2.3.1.2. Hacizli Mallar Üzerinde, Vergi Dairesi Haczinden Önce Tesis Edilmiş Bir Rehinli Alacak Bulunması

İhtiyati haciz müessesesi, kamu alacağını korumak amacıyla AATUHK.'nun 13 ila 16. maddelerinde düzenlenmiştir. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanuna göre İhtiyati haciz: Alacaklının bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti altına

almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına, alacak ve haklarına önceden (ödeme emri kesinleşip icrai haciz safhasına gelmeden) geçici olarak el konmasıdır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesine göre İhtiyati haciz: ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz olarak tanımlanmıştır.

İhtiyati haczin amacı amme alacağını teminat altına almak olup, tahsil dairelerince mükellefin menkul, gayrimenkul malları ile diğer hak ve alacaklarının kaçırılmasına engel olunmasıdır. Mükellefin kaçması, kaçma ihtimalinin olması, hileli yollara sapma olasılığı görülmesi, talep edildiği halde mal beyanında bulunulmaması, inceleme altındaki işlemlerle ilgili mallarını elden çıkarması halinde ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi gerekir.

İhtiyati Haciz, teminat alınmasından çok daha ağır bir koruma tedbiridir. Teminata, amme borçlusu mal varlığına dahil veya mal varlığı dışındaki bir kıymeti, kendi tayin edip borcuna karşılık gösterdiği halde, ihtiyati hacizde borçlu mamelekine dahil kıymetlerin biri veya bir kısmı üzerine borçlunun zilyetliği kaldırılarak idare tarafından el konulur. İhtiyati haciz uygulanan amme borçlusunun ihtiyaten haczedilen malları paraya çevrilemez.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun uygulamasında ihtiyati haciz, idari bir tasarruf niteliğinde olan icrai bir karara dayanılarak re'sen uygulanır. Bu niteliği ile özel hukukta öngörülen ihtiyati hacze göre farklılık gösterir. Özel hukukta ihtiyati haciz, yargı kararına dayanılarak icra dairesince tatbik edilir.

İhtiyati haciz, henüz tahakkuk etmemiş olan borçlarla ilgili olarak ihtiyati tahakkuka bağlı olarak uygulanabilir. Sonucunda herhangi bir kamu alacağının doğabileceği bir vergi incelemesine başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan ilk hesaplara göre belirlenen tutar üzerinden tahsil dairesince ihtiyati haciz yapılabilir.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun (4949 sayılı Kanun ile değişik) 268 inci maddesinde, 261 inci maddeye göre ihtiyaten haczedilen malların, ihtiyati haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından bu Kanununa veya diğer kanunlara göre haczedilmesi halinde, ihtiyati haciz sahibi alacaklının, bu hacze 100 üncü maddedeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak edeceği ve

rehinden önce ihtiyati veya icra haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haczin rehinden önceki hacze iştirak edemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

2004 sayılı Kanunda yapılan bu düzenlemeler, amme alacaklarının rüçhan hakkını etkilemiş ve üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş olan mallara, amme alacağından önce rehin tesis edilmiş olması halinde amme alacağının hacze iştirak hakkı ortadan kaldırılmıştır.

08.04.2006 tarihli ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanunun 21 inci Maddesinin 1 inci fıkrasının sonuna eklenen hükümlerle Genel Bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde, 2004 sayılı Kanunun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmünün uygulanacağı belirtilerek üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallara, madde belirtilen amme alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü şahıslar tarafından tatbik edilmiş olan hacizlere iştirak edilmesi imkanı sağlanmıştır¹⁰³.

Üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerinde amme alacağı için tatbik edilmiş hacizden önce tesis edilmiş bir rehin bulunmadığı sürece nevi sınırlaması olmaksızın hacze konu tüm amme alacaklarının ilk haciz alacaklısı üçüncü şahsın haczine iştirak edeceği tabiidir.

Eğer ilk haciz, icra veya ödeme emrindeki ödeme süresi geçmeden, borçlunun onayı ve alacaklının istemi üzerine konulmuşsa, bu haczin uygulandığı tarih, borçlunun diğer alacaklarına karşı İİK. mad. 20 gereğince ilk haciz tarihi olarak ileri sürülemez. Her ne kadar borçlu, kendi lehine olan itiraz süresi ödeme süresinin beklenmesine gerek görmeyebilirse de, onun bu vazgeçmesi üçüncü kişilere etkili olmaz (İİK. mad. 20). Yasal süreler geçmeden borçlunun onayı ile konulan haciz, üçüncü kişilere karşı yasal süreler geçtikten sonra konulmuş olarak hüküm ifade eder... Bu durumu şöyle örneklendirmek mümkündür.

A, borçlusu B hakkında âdi senete dayanarak 10.7.2006 tarihinde ödeme emri tebliğ ettirmiş ve 11.7.2006 tarihinde borçlunun onayı ile evindeki buzdolabına haciz konulmuştur. B'nin diğer bir alacaklısı olan C ise yine bir âdi senete dayanarak B'ye 8.7.2006 tarihinde ödeme emri tebliğ ettirmiş ve itiraz süresinin geçmesinden sonra

¹⁰³ 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete.

16.7.2006 tarihinde aynı buzdolabını haciz ettirmiştir. Burada C, haczettirdiği buzdolabını kendisinden önce haciz ettiren A'nın bu haczinin geçerli olmadığını çünkü A'nın takibine göre haciz tarihinin en erken 18.7.2006 olabileceğini ileri sürerek kendisinin 14.7.2006 tarihinde uygulattığı haczin, ilk haciz olması gerektiğini bildirebilir. Bu iddiasının kabulü gerekeceğinden, C'nin haczi, ilk haciz sayılacak ve C'den önce haciz yapmış olan A, bu hacze aşağıda belirtilecek olan diğer bir koşul gereğince takibi âdi senede dayandığından iştirak edemeyecek ve haczedilen malın satış bedelinden tek başına C yararlanacaktır. Yüksek mahkeme, benzer durumlarda (C) konumundaki alacaklıların korunmasını sağlamak için, «sıra cetvelinin (derece kararının) düzenlenmesi sırasında, İİK. mad. 20 hükmünün doğrudan doğruya icra dairesince gözetileceğini belirtmiştir.

Ayrıca belirtelim ki; İİK'nun 20. maddesi borçlunun sürelerden feragata ve hacze muvafakat etmesi (onay vermesi) halinde uygulanır. İtiraz ve ödeme süreleri dolmadan konulan hacze borçlunun muvafakatı bulunmaması halinde, konulan haciz geçersiz olur.

Yüksek mahkeme; hacze katılma konusunda gözönünde bulundurulacak, geçerli olarak uygulanmış hacizlere ilişkin olarak;

İİK. mad. 106 ve 110 uyarınca, haciz tarihinden itibaren taşınırın 1 yıl taşınmazların ise iki yıl içinde satış masrafı verilerek (İİK. mad. 59) satışlarının istenmemiş olması halinde, haczin düşeceğini,

Kara taşıt araçlarının fiili ve kaydi hacizleri arasında doğurduğu hukuki sonuçlar bakımından fark bulunmadığını, bu araçların sicil kaydına konulan haczin de tıpkı fiili haciz gibi geçerli olduğunu ve sıra cetvelinde hangi haciz önce ise ona öncelik tanınacağını,

Kara taşıt araçlarının fiilen haczi ile kayden haczi arasında hukuken bir fark bulunmadığını, İİK. mad. 106'daki satış isteme süresinin kaydi haciz ile de başlayacağını ve araç fiilen haczedilmemiş (muhafaza altına alınmamış) ve kıymet takdiri yapılmamış dahi olsa, kayden haczedildiği tarihten itibaren İİK. mad. 106 uyarınca, satış masrafı da yaptırılarak (İİK. mad. 59) satışının talep edilmemiş olması halinde, araç üzerindeki haczin düşeceğini,

Kara taşıt aracının siciline haciz konulduktan sonra fiilen haczedilmesinin

yeni bir haciz işlemi olduğunu, bu durumda satış isteme süresinin de bu tarihten itibaren işlemeye başlayacağını,

Kara taşıt araçlarının trafik kaydına haciz konulduktan sonra İİK. mad. 106'ya göre bir yıl içinde satış masrafının da (İİK. mad. 59) yatırılarak satışının istenmemesi halinde haczin düşeceğini, icra memurunun satış talebinin *fiili haciz ve kıymet takdiri yapılmamış olması nedeniyle reddetmiş* olması durumunda bu karara karşı icra mahkemesine şikayet yoluna başvurulması gerekeceğini, aksi takdirde araç üzerindeki haczin düşeceğini,

Kıymet takdiri ve fiili haciz yapılmamış dahi olsa haciz tarihinden itibaren taşınırların bir yıl, taşınmazların ise iki yıl içinde (İİK. mad. 106, 110) satış masrafı da yatırılarak (İİK. mad. 59) satışlarının istenmemiş olması halinde konulmuş olan hacizlerin düşeceğini,

Alacaklının kanuni süresi içinde (İİK. mad. 106) satış istemesine rağmen ihalenin örneğin; alıcı çıkmaması nedeniyle- gerçekleşmemesi halinde alacaklının önce satış talebinin ve tapuya haczin konulmasından itibaren iki yıl geçince de 'haciz'in düşeceğini bu hacze artık sıra cetvelinde pay ayırlamayacağını,

Ödeme emri tebliğ edilmeden konulan haczin geçersiz olduğunu, borçlunun hakkındaki takibi haricen öğrenmesinin takibi kesinleştirmeyeceğini,

Borçlu tarafından bankaya verilen ve banka tarafından üzerinde rehin hakkı iddia edilen kambiyo senetlerinin bankaya İİK. 89'a göre haciz ihbarnamesi gönderilerek haczedilebileceğini,

103 davetiyesinin tebliğ edilmemesinin haczi geçersiz kılmayacağını,

Gemi siciline kayıtlı olmayan gemiler taşınır sayıldığından, fiilen haczedilmelerinin zorunlu olduğunu,

Yarış atlarının, yarış atları ile soy kütüğündeki kayıtlarına haciz konularak haczedilemeyeceğini, yarış atlarının ancak yapılacak fiili hacizle haczedilebileceğini,

Borçlunun elinde bulunmayan hisse senetlerinin bunları elinde bulunduran Takas ve Saklama A.Ş.'ye haciz kararının tebliği ile haczedilebileceğini,

Borçlunun bankadaki alacaklarının İcra ve İflas Kanunu hükümlerine uygun olarak haczedilmesi halinde, bu haczin alacaklısına hacze iştirak imkanı sağlayacağını,

İş makinelerinin ticaret ve sanayi odalarındaki sicil kaydına haciz konularak

haczedilebileceğini,

Alacaklının açıkça satış talep etmeden sadece kıymet takdiri talebinde bulunmuş ve icra dairesince kıymet takdiri işleminin yapılmış olmasının İİK. mad. 106 ve 110 uyarınca haczin düşmesini önlemeyeceğini,

İcra müdürlüğünce alacaklının talebi üzerine yasal dayanaktan yoksun olarak verilen 'haczin devamına' ilişkin kararın, haczin düşmesini önlemeyeceğini İştirak halinde mülkiyet hükümlerine tabi taşınmazın tapu kaydına haciz koyan alacaklının, İİK'nun 106. maddesinde öngörülen iki sene içinde icra mahkemesinden yetki belgesi alıp, ortaklığın giderilmesi davası açması halinde, süresinde satış istemiş sayılacağını ve bu suretle haczin düşmesinin önlenmiş olacağını,

Taşınmazın tapu kaydına haciz şerhinin konulmasıyla, taşınmazın fiilen haciz edilmiş sayılacağını ve derece kararında (sıra cetvelinde) bu tarihin göz önünde bulundurulacağını, Konkordato öneli içinde uygulanan haczin, hacze katılma olanağı vermeyeceğini,

Derece kararı (sıra cetveli) düzenlenmeden önce, haczedilen malların aynı mal olup olmadığının saptanması gerekeceğini, Alacaklının ayrıca haciz etmediği malların satış bedelinden pay isteyemeyeceğini,

Borçlunun satılan malının bedeli veznedeyken, takip konusu alacaktan fazla kısmının başka alacaklılar tarafından haciz edilmesi halinde, hacze katılma koşullarına göre sıra cetveli (derece kararı) düzenlenmesi gerekeceğini, ifade etmiştir.

Hacizin hangi saatte uygulandığı konusunda çıkan uyuşmazlık, haciz tutanağının içeriğine göre çözümlenir.

Aynı gün uygulanan hacizlerde, diğerinden daha önce saat ve dakika olarak uygulandığı tesbit edilen haciz ilk haciz sayılır. Eğer aynı gün uygulanan hacizlerde saat ve dakika olarak hangisinin daha önce uygulandığı tesbit edilemezse, paylaşırma alacaklıların aynı derecede hacze katılmış oldukları kabul edilerek-garantemeten yani, alacaklılar arasında, alacakları oranında, aynı derecede yapılır. Yüksek mahkeme;

Birden fazla alacaklının haciz işlemlerinin aynı gün Tapu'ya işlenmiş olmaları ve hacizin işleme saatlerinin belli olmaması halinde, satış bedelinin bu alacaklılar arasında garantemeten paylaşılması gerekeceğini, hacizlerin yevmiye

numaralarına göre bir alacaklının haczinin daha önce olduğu sonucuna varılamayacağını,

Tapu kaydına işlenmesi için aynı gün icra dairesine gönderilen iki alacaklıya ait haciz teskeresinin (yazısının), Tapu dairesince aynı gün tapuya işlenmiş olması halinde, taşınmazın satış bedelinin iki alacaklı arasında garameten paylaşılması gerekeceğini,

Aynı memur tarafından aynı gün, aynı yerde, aynı eşyalar üzerinde haciz konulması halinde, alacaklıların aynı derecede hacze iştirak edeceğini (birinin diğerine önceliğı bulunmayacağını),

Borçlunun maaşına aynı tarihte (aynı haciz müzekkeresi ile) haciz koyan alacaklıların birbirine karşı önceliğı olmayacağından, paylaşırmanın alacaklılar arasında garameten yapılması gerekeceğini, belirtmiştir.

İİK. mad. 100/I, c: 1'deki ilk haciz kesin haciz'i ifade etmektedir. Başka bir deyişle ne ihtiyati haciz ve ne de geçici haciz ilk haciz olamaz. Çünkü, İİK. mad. 100/I'deki satılan malın tutarı vermeye girinceye kadar denilmiştir. Bu tür hacizlerde ise alacaklının satış isteminde bulunma hakkı yoktur.

Hacze katılmak isteyen alacaklının alacağı 100 üncü maddenin 1-4'üncü bentlerinde sayılan belgelere dayanmalıdır. Başka bir deyişle hacze katılmanın ikinci koşulu olan öncelik koşulunun yasanın, 100 üncü maddede öngördüğü belgelerden biri ile isbat edilmesi gerekir.

Bu belgeler şunlardır:

İlk haciz ilâmsız takibe dayanıyorsa, takip talebinden, ilâma dayanıyorsa, dâva açılmasından önce yapılan takip üzerine (kesin) aciz belgesi (İİK. mad. 143, 105/I, 251). Burada aciz belgesinin (borç ödemedi aciz belgesinin) de takip veya dâva tarihinden önce alınmış olması gerekli değildir. Sadece, o aciz belgesinin alınmış olduğu icra takibinin, ilk haciz sahibi alacaklının takip veya dâva tarihinden önce yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Kesin aciz belgesinden farklı olarak geçici aciz belgesi (İİK. mad. 105/II), hacze katılma olanağı sağlamaz. Çünkü, İİK. mad. 105/II'de, bu belgenin sadece alacaklıya İİK. mad. 277'ye göre tasarrufun iptali davası açma hakkını vereceğı öngörülmüştür.

Hem haciz ve hem de iflâs takibi sonunda alınan aciz belgesi hacze katılma olanağı verir. Hatta maddede geçen aciz belgesi sözcüğü rehin açığa belgesini de içerir. Eğer rehin açığa belgesi buraya yani; İİK. mad. 100/1'e dahil sayılmazsa, İİK. mad. 100/4 anlamında resmi dairelerin yetkileri dahilinde ve usulüne göre verdikleri belge olarak kabul edilmelidir.

Burada şu hususu belirtmek gerekir ki, iflas takibi sonunda verilen aciz belgesinde; hacze katılma konusunda, aciz belgesinin alındığı iflâsın açıldığı tarih esas alınır. Aynı tarihlerden (takip talebi veya dava ikamesi) önce açılmış bir dava üzerine alınmış ilâmdır. Burada, ilamın verildiği davanın, ilk haczi koyduran alacaklının takip veya dava tarihinden önce açılmış olması yeterlidir, ayrıca ilamın da ilk haczi koyduran alacaklının takip veya dava tarihinde önce alınmış olması gerekli değildir.

Ayrıca belirtelim ki; burada sözü geçen ilam, İİK. mad. 38'deki ilam niteliğindeki belgelerin tümünü kapsamaz. Bunardan sadece mahkeme huzurundaki sulh ve kabuller (HUMK. mad. 95) buraya girebilir.

Hacze katılma olanağı sağlayan takibin, ilamla takibin ilamlı takip olarak başlaması zorunluluğu bulunmadığından, koşulların oluşması halinde, itirazın iptali davası sonucunda alınan ilamla da hacze katılmak mümkün olabilir.

Aynı tarihlerden (takip talebi veya dâva açılması) önceki tarihli resmî veya tarih ve imzası tasdikli bir senet.

Maddede sözü geçen resmî senetlerden maksat, tapu memurları tarafından düzenlenen tapu ve ipotek senetleri ile noterler tarafından re'sen düzenlenen(1512 sayılı Noterlik Kanununun 84-89, 60/1, 11 maddeleri) borç ikrarını içeren senetlerdir.

Tarih ve imzası tasdikli senetler ise, ilgililerce dışarıda hazırlanıp notere imza ve tarihin tasdiki için ibraz edilen senetlerdir. Noter, kendisine ibraz edilen böyle bir âdi senedi huzurunda ilgililere imzalatır ve imzanın kendi huzurunda atıldığını, imzayı atan kimseye ait olduğunu belirterek imzayı tasdik eder.(1512 sayılı Noterlik Kanununun 60/IV, 90-93 maddeleri) Bu işlemlerdeki imza ve tarih, sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olur.(1512 sayılı Noterlik Kanununun 82. Maddesinin III. Bendi)

Kambiyo senedine dayanılarak, İİK. mad. 100 uyarınca hacze iştirak tarihinde bulunulamayacağını, Faturaların İİK'nun 100. maddesinde öngörülen belgelerden

olmadığını, Genel kredi sözleşmesinin, İİK'nun 100/I-3. maddesinde öngörülen belgelerden olmadığını, belirtmiştir.

Aynı tarihlerden (takip talebi veya dâva açılması) önceki tarihli resmî dairelerin veya yetkili makamların yetkileri dahilinde ve usulüne göre verdikleri bir makbuz veya belge. Bu belgeler, resmi daireler veya yetkili makamlar tarafından verilmiş olduklarından, bunlarda alacaklı ve borçlunun imzası bulunmaz. Bu belgelere örnek olarak; rehin açığa belgesi kesin borç ödemedi aciz belgesi (İİK. 105/I, 143) (İİK. mad. 152) gösterilebilir.

Maddede öngörülen bu durumlar sayılarak belirtilmiş (tahdidî) olup genişletilemez. Böyle bir düzenlemeye gerek duyulmuş olmasının nedeni, gerçek olmayan (muvazaalı) alacakların ortaya çıkarılmasını ve dolayısı ile hacze katılmaya hakkı olan gerçek alacaklıların bundan zarar görmelerini önlemektir. Bu sebeple; noterden onaylı dahi olsa ticari defterlere dayanarak hacze katılma isteminde bulunulamaz. Aynı şekilde, âdi senetlere dayanarak da, hacze iştirak edilemez. Ancak, âdi senedin tarihi, HUMK. mad. 299/II'ye göre kesinleşmişse, artık bu senetlere dayanarak da tarih ve imzası tasdikli bir senette olduğu gibi hacze katılmak mümkün olmalıdır. Çünkü bundan sonra, alacaklı ile borçlunun anlaşarak senedin tarihine tesir etmeleri imkansızdır. Bu halde alacağın hiç olmazsa âdi senedin tarihinin kesinleştiği tarihten önce doğmuş bulunduğu sâbittir. Burada şu hususu da belirtelim ki, İcra ve İflâs Kanununda yapılması gereken değişiklikleri hazırlamak için görevlendirilen komisyonda, 100 üncü maddeye; Aynı tarihlerden mukaddem tarihli olduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 299 uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre kesinleşen, gayri resmi senetlere istinat eden alacaklar, şeklinde, âdi senetli alacakların da hacze katılmasını mümkün kılacak bir fıkra eklenmesi teklif edilmişse de, bu teklif tasarıya girememiştir.

Karşılıksız olduğu bankaya yazdırılmış olan çekin, İİK'nun 100/I-4. maddesinde sayılan belgelerden olmadığını, Banka kredi sözleşmelerinin İİK'nun 100/I-4. maddesinde sayılan belgelerden olmadığını, İcra kefaletnamelerinin, İİK'nun 100/I-4. maddesinde sayılan belgelerden olmadığını, belirtmiştir.

Hacze katılmak için sonuncu koşul; hacze katılmak isteyen alacaklının hacedilen malın bedeli vezneye girinceye kadar, hacze katılma isteminde bulunmasıdır.

Doktrinde bu koşulun, maddede yazılı olduğu Şekilde ifade edilmesinin hatalı olduğu belirtilmiştir.

- a) Katılmanın, «satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar» olabileceğine dair ifade Şekli, yasanın diğer maddelerindeki ifade Şekli ile uyumlu değildir. Gerçekten, iflâs bahsinde İİK. mad. 186/I'de konkordato bahsinde İİK. mad. 304'de hep «paraya çevrilme» deyimini geçmekte, daha sonraki bir aşama olan «paranın vezneye girme»sinden bahsedilmemektedir.
- b) Ayrıca; «paranın vezneye girmesi» ne demektir? Memur tarafından paranın alınması mı, kaydedilmesi mi yoksa kasaya konulmasıdır?
- c) Haczedilen mal, para olduğu takdirde, bu para tahsil edildiği gün veya saatte kasaya konabileceğinden ve konması da gerektiğinden, başka alacaklılar için bir iştirak fırsatı kalmayacaktır. Bu gibi durumlarda hacze katılabilme «paranın icra kasasına girmesine kadar» olmalıdır. Alacak hacizlerine katılmada da aynı çözümler Şekli benimsenebilir.
- d) Satış tutarının vezneye girmesi, alıcının satış bedelini erken veya geç ödemesine ve icra memurunun tahsil ettiği parayı erken veya geç olarak icra veznesine yatırmasına göre değişen bir durumdur. Bu husustaki gecikmelerden, sonradan haciz koyduran alacaklıların yararlanmaları gerekir.

Bu gerekçelerle, maddedeki «satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar» deyiminin kaynak yasada olduğu gibi- «mal paraya çevrilinceye kadar» Şeklinde anlaşılması gerekeceği belirtilmekte ise de, maddenin mutlak ifadesi karşısında, bu görüşün uygulamada benimseneceği kuşkuludur. Ayrıca şu hususu da belirtelim ki; İcra ve İflâs Yasasında yapılması gereken değişiklikleri hazırlamak için -1962 senesinde- görevlendirilen komisyonda, 100 üncü maddenin birinci cümlesinin; «haczedilen mal paraya çevrilinceye kadar»... Şeklinde değiştirilmesine ilişkin teklif benimsenmemiştir.

Yasanın bugün için yürürlükte bulunan çözümler Şekli benimsenince, haczedilen para veya ilk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girdikten sonra ileri sürülen katılma istemleri süre bakımından kabul edilemeyecektir. Bunun gerekçesi, bu suretle vezneye giren paraların, ilk haczi koyduran alacaklı nam ve hesabına vezneye

alınmış ve bundan böyle bu alacaklının malvarlığına dahil edilmiş olmasıdır.. Bu suretle ilk haczi koyduran alacaklı adına vezneye giren satış tutarı, bu alacaklının alacaklıları tarafından haczedilebilir. Bu nedenle hacze katılma isteminin süresinin, «ilk haciz üzerine satılan malın tutarının vezneye girdiği tarihe kadarki» zaman ile sınırlanmış olması, ilk haczi koyduran alacaklıda alacağı bulunan üçüncü kişilerin, bu alacaklı adına vezneye yatırılan parayı haczettirebilmeleri ve bu haklarının korunması bakımından da rol oynar.

Borçlunun icra veznesindeki parasının örneğin; satış bedelinden, alacaklıların alacakları ödendikten sonra (borçluya geri verilmek üzere) artmış olan paranın-borçlunun başka alacakları tarafından haczedilmesi halinde, hacze katılmada zaman koşulunun aranmaması başka bir deyişle, paralar paylaştırılincaya kadar hacze katılma istemlerinin kabul edilmesi uygun olur. Çünkü bu durumda para zaten icra veznesinde bulunmaktadır.

Maddede sayılan ve buraya kadar açıklanan dört koşula durulmaları uyan alacaklılar, konulan ilk hacze aynı derecede katılırlar. Bu sayılan koşullara durumları uymayan alacaklılar, ilk haczi koyduran alacaklının derecesinde, onunla birlikte hacze katılamazlar. Bu alacaklılar ancak, önceki dereceden artacak bedeller için hacze katılabilirler. Yani, hacze katılmada, ikinci dereceyi teşkil ederler (mad. 100/son).

Haczedilen şeyin kıymeti, hacze katılan bütün alacaklıların alacaklarına yetmezse, icra memuru alacaklıların istemi üzerine, «ilave hacizler» yapar (mad. 100/II).

İlave haciz, bağımsız bir haciz olmayıp, asıl; (önce yapılan) hacize bağlıdır ve onun âkibetine tâbidir. Asıl haciz düşerse, ilave haciz de düşer. İlave hacizler, ilk haciz tutanağının altına yazılır ve haciz sahipleri ile borçlulara bildirilerek, «üç gün içinde bir diyecekleri varsa, bunu icra dairesine bildirmeleri» gereği kendilerine duyurulur (İİK. mad. 104/III). İlave hacizlere, asıl hacizden bağımsız olarak katılmak mümkün değildir.

Hacze katılma isteminin ilk haczi koyan icra dairesine bildirilmesi gerekir. Çünkü, sıra cetveli (derece kararı) ilk haczi uygulayan (koyan) icra dairesince yapılır. Bu uygulanan ilk haczin kesin (icrai) haciz olması gerektiğini tekrar belirtelim. Bu nedenle, ilk uygulanan haciz ihtiyati haciz ise, bunu uygulayan icra dairesi, sıra

cetveli düzenleyemez.

Yüksek mahkeme başkası tarafından haczedilen mallara daha sonra haciz koymuş olan alacaklının, ayrıca ‘hacze katılma talebinde bulunmasına gerek olmadığını belirtmiştir...

İcra memuru, hacze katılma koşullarının gerçekleşmiş olup olmadığını inceleyerek, katılma istemi hakkında bir karar verir. İcra memurunun kararı olumsuz ise, hacze katılma isteminde bulunan alacaklı, buna karşı şikâyet yoluna gidebilir. İcra memurunun kararı olumlu ise, yani icra memuru hacze katılma istemini kabul etmişse, diğer alacaklılar buna karşı şikâyet yoluna gidebilirler mi? Doktrinde bu konuda iki görüş ile sürülmüştür. Bir görüşe göre, icra memurunun bu kararına karşı da diğer alacaklılar şikâyet yoluna başvurabilirler. Diğer bir görüşe göre ise, diğer alacaklıların bu aşamada şikâyet hakkına sahip oldukları biraz şüphelidir. Gerçekten, hacze katılmaya rağmen diğer alacaklılar, alacaklarını tamamen alabiliyorlarsa, şikâyet yoluna başvuramamaları gerekir. Bu alacaklılar, ancak «pay cetveli» düzenlendikten sonra hacze katılma isteminin kabulü kararını şikâyet konusu yapabilirler.(İcra İflas Kanununun 142. Maddesi)

Yüksek mahkeme, herhangi bir ayırım yapmadan, alacaklıların, icra memurunun hazırladığı derece kararına karşı şikâyet yoluna başvurabileceğini kabul etmiştir. İcra mahkemesinin şikâyet üzerine vereceği red veya kabul kararı ise temyiz edilebilir (İİK. mad. 363/8). Hacze katılma istemi kabul edilirse, hacze katılanlar bir derece oluştururlar.

Hacizli malın satılmasından elde edilen paradan önce birinci derecede hacze katılan alacaklılara alacakları ödenir. Geriye para artarsa, bu ikinci derecede hacze katılmış olan alacaklılar arasında paylaşılır. Bu alacaklıların da alacaklarını tamamen almalarından sonra, geriye para artarsa bu da üçüncü derecede hacze katılmış olan alacaklılar arasında paylaşılır. Paylaştırma bir şekilde paylaşılacak para bitinceye kadar devam eder.

Hacizli malın değerinin, hacze katılan bütün alacaklıların alacaklarını karşılamaması halinde, icra memuru ek (ilave) hacizler yapar (İİY. mad. 100/II).

Hacze katılan tüm alacaklıların alacaklarını, satılan hacizli malların tutarı karşılayamazsa, icra memuru, İİY. mad. 140’a göre bir sıra cetveli düzenler. Buna uygulamada derece kararı da denilmektedir.

Satılan malların tutarı, bütün alacaklıların alacaklarına yetmiyorsa önce birinci derece, artan para sonra ikinci derece, artan para daha sonra üçüncü, dördüncü, beşinci derece alacaklılara alacakları ödenir.

Satılan malların tutarı, birinci derecedeki alacaklılara bile yetmiyorsa, icra memuru İİK. mad. 206'ya göre birinci derecedeki alacaklılar arasında sıra cetveli düzenler ve dağıtımını buna göre yapar.

Hacze katılma sonucunda katılma dereceleri ve gerekiyorsa; her derece içinde de İİK. mad. 206'ya göre düzenlenecek sıra cetvelleri bulunur. Bu şekilde yapılan dağıtım sonucunda, alacağını alamamış olanlar bulunursa, bunlara borçlar ödemedi aciz belgesi (İİK. mad. 143) verilir.

2.3.1.3.Üçüncü Şahıslar Tarafından Hacedilen Mallara Rehinli Alacaktan Sonra Hacze İştirak Eden Amme Alacağının; Genel Bütçeye Kaydedilen Vergi, Resim, Harç ile Vergi Cezaları ve Bunlara Bağlı Zam ve Faizlerden Oluşması

Üçüncü şahıslar tarafından hacedilmiş mallara, yukarıda belirtilen amme alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü şahıslar tarafından tatbik edilmiş olan hacizlere iştirak edecektir.

Örnek 1: Amme borçlususu Kerem ÖZTÜRK adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir.

1. Sıra: Kemal DİYAR şahsının haczi 250.000 TL
2. Sıra: Ceren DOĞRAMACI şahsının haczi 100.000 TL
3. Sıra: Dursun MİHMANDAR şahsının **rehini** 1.500.000. TL
4. Sıra: Ula Vergi Dairesinin Gelir Vergisi için haczi 450.000 TL
5. Sıra: Muğla Belediyesinin Emlak Vergisi için haczi 500 TL

Söz konusu gayrimenkul İcra Dairesince satılmış olup masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 1.002.500 TL dir.

Buna göre, gayrimenkulün satış bedelinden öncelikle, aynından doğan Emlak Vergisi için pay ayrılacak, Vergi Dairesinin Gelir Vergisi için tatbik ettiği haciz tutarı, birinci sırada yer alan hacze, satış bedelinden arta kalan tutar üzerinden garameten iştirak edecektir.

Bu durumda, 1.002.500 TL tutardan; 500 TL Emlak Vergisi ayrıldıktan sonra kalan 1.002.000 TL birinci sırada yer alan Kemal DİYAR şahsının 250.000 TL alacağı Vergi Dairesinin alacağı olan 450.000 TL arasında garameten taksim edilecektir.

Satış Bedelinden kalan tutar x Amme Alacağı Tutarı

Üçüncü Şahsın Haciz Tutarı + Amme Alacağı Tutarı

Formülü ile amme alacağına karşılık ayrılacak tutar tespit edilecektir.

Buna göre, 450.000 TL Gelir Vergisi için hacze iştirak nedeniyle alınacak tutar;

$$\frac{1.002.000 \times 450.000}{250.000 + 450.000} = 644.143 \text{ TL olmalıdır.}$$

Böylece, Vergi Dairesinin 450.000 TL tutarındaki Gelir Vergisi alacağı için, gayrimenkul satışından 644.143 TL pay ayrılması gerekmektedir.

Bu örnekte, Vergi Dairesinin haczinden önce **rehinli alacak** bulunmakla birlikte, Vergi Dairesi haczinin, genel bütçe vergi gelirlerinden olan Gelir Vergisi için tatbik edilmiş olması nedeniyle, 6183 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca rehinden önceki hacze iştirak edebileceği gösterilmiştir.

Örnek 2: Amme Borçlusunu Ender TÜRKÜCÜ adına kayıtlı taşıt üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dâhil olmak üzere aşağıdaki gibidir. Ayrıca, borçlunun Taşıtlar Vergi Dairesine söz konusu taşıt nedeniyle Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Gecikme zammından toplam 200 TL borcu

olduğunu İcra M¼d¼rl¼đ¼ tespit etmiştir.

1. Sıra: Necmettin SAYAR şahsının haczi 5.000 TL
2. Sıra: H¼seyin ZAMAN şahsının haczi 1.200 TL
3. Sıra: Davut YAZICI şahsının **rehini** 4000 TL
4. Sıra: Menderes Vergi Dairesinin Gelir Vergisi için haczi 3.000 TL
5. Sıra: Mehmet DURAN şahsının haczi 500 TL
6. Sıra: Gaziemir Vergi Dairesinin Gelir (Stopaj) Vergisi için haczi 4.000 TL

Söz konusu taşıt İcra Dairesince satılmış olup, masraflar d¼ř¼ld¼kten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 8.600 TL dir.

Satış bedelinden taştın aynından doğan 200 TL Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Gecikme zammı ayrıldıktan sonra kalan 8.500 TL birinci haczin alacaklısının alacağı ile devlete ait amme alacaklarının takip ile g¼revli 4¼nc¼ ve 6 sıradaki yer alan Vergi Dairelerinin hacze konu toplam alacakları arasında, 6183 sayılı Kanununun 21 inci maddesi uyarınca, garameten taksim edilecektir.

Buna g¼re,

Satış Bedelinden kalan tutar x Amme Alacağı Toplamı

Necmettin SAYAR şahsın Haciz Tutarı + Amme Alacağı Tutarı

Form¼l¼ ile her iki Vergi Dairesinin alacağına karşılık ayrılması gereken toplam tutar belirlenecek, daha sonra bu tutar Vergi Dairelerinin alacaklarına garameten dağıtılacaktır.

Bu itibarla toplam,

$$\frac{8.500 \times 7.000}{5.000 + 7.000} = 4.958,3 \text{ TL Vergi Dairelerinin alacaklarına karşılık ayrılması gerekmektedir.}$$

Buna göre, amme alacaklarına aktarılabacak olan 4.958,3 TL tutarın Menderes ve Gaziemir Vergi Daireleri arasında garemten taksim edilmesi gerekmektedir. Her bir Vergi Dairesine düşecek olan pay,

Her bir amme alacağına yapılacak mahsup tutarı =

Her bir amme alacağı tutarı x Yapılan ödeme

Toplam Amme Alacağı Tutarı

formülü ile bulunacaktır. Buna göre,

- Takyidat listesinin 4 üncü sırasında yer alan Menderes Vergi Dairesi;
- Takyidat listesinin 6 ncı sırasında yer alan Gaziemir Vergi Dairesine de

$$\frac{3.000 \times 4.958,3}{3.000 + 4.000} = 2125 \text{ TL Menderes Vergi Dairesinin}$$

$$\frac{4.000 \times 4.958,3}{3.000 + 4.000} = 2833,3 \text{ TL Gaziemir Vergi Dairesine ayrılması gerekmektedir.}$$

2.3.1.4. Borçlunun Malları Üzerinde İlk Önce Rehinli Alacak İçin Haciz Konulması Ve Bundan Sonra Üçüncü Şahısların Ve Ardından Amme Alacağı İçin Haciz Konulması Hali

Örnek: Amme borçlusu Cemalettin IRMAKLI adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir. Ayrıca, borçlunun Kartal Belediyesine söz konusu gayrimenkul

nedeniyle emlak vergisi ve gecikme zammından toplam 400 TL borcu olduğunu İcra Müdürlüğü tespit etmiştir.

1. Sıra: Derman AHMETOĞLU şahsının **rehini** 14.000 TL
2. Sıra: Yavuz MEKTEPÇİ şahsının haczi 5.000 TL
3. Sıra: Alper DEMİR şahsının haczi 10.000 TL
4. Sıra: Kartal Vergi Dairesinin Gelir Vergisi için haczi 20.000 TL

Söz konusu gayrimenkul İcra Dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 35.400 TL dır.

Satış bedelinden gayrimenkul aynından doğan 400 TL Emlak Vergisi ve gecikme zammı ayrıldıktan sonra kalan 35.000 TL; birinci sırada rehin alacaklısına 14.000 TL ayrıldıktan sonra arta kalan 21.000 TL ikinci sıra da yer alan haciz alacaklı ile dördüncü sırada yer alan Kartal Vergi Dairesi arasında garameten taksim yapılacaktır.

Bu itibarla,

$$\frac{20.000 \times 21.000}{20.000 + 5.000} = 16.800 \text{ TL Menderes Vergi Dairesinin alacağına karşılık ayrılması gerekmektedir.}$$

2.3.1.5. Üçüncü Şahıslar Tarafından Hacedilen Mallara Rehinli Alacakların İştirak Etmesi Ve Ardından Genel Bütçeye Kaydedilen Vergi, Resim, Harç İle Vergi Cezaları Ve Bunlara Bağlı Zam Ve Faizlerin Haricindeki Kamu Alacakları İçin Hacze İştirak Edilmesi

Örnek 1: Amme borçlusu Alaz REYHAN adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dâhil olmak üzere aşağıdaki gibidir.

1. Sıra: Meral RÜZGARLI şahsının haczi 20.000 TL
2. Sıra: Rahmi KÜÇÜK şahsının **rehinli alacağı** 32.000 TL
3. Sıra: Kartal Vergi Dairesinin Gelir Vergi için haczi 15.000 TL
4. Sıra: Berk YİĞİTLİ şahsının haczi 25.000 TL
5. Sıra: İstanbul SGK İl Müdürlüğünün prim alacağı için haczi 10.000 TL
6. Sıra: Meltem TURAN şahsının 8.000 TL

Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 56.000 TL dir.

6183 sayılı Kanununun 21 inci maddesi hükmü uyarınca, amme alacakları için tatbik edilen hacizlerden önce bir rehinli alacağın bulunması halinde, amme alacağının rehinden önceki hacze iştirak edebilmesi için, bu alacağın genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizlerden olması gerekmektedir.

Bu itibarla, İstanbul SGK İl Müdürlüğünün takip ettiği prim alacağı genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizlerden olmaması nedeniyle rehinli alacaktan önce olan hacze iştirak etmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Kartal Vergi Dairesinin takip etmiş olduğu amme alacağı, genel bütçeye kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizlerden olması nedeniyle rehinli alacaktan önce hacze iştirak etmesi mümkündür.

Buna göre,

Satış Bedelinden kalan tutar x Amme Alacağı Tutarı

Rahmi KÜÇÜK Şahsın Haciz Tutarı + Amme Alacağı Tutarı

Formülü ile birinci sırada yer alan Rahmi KÜÇÜK'ün alacağı ile Kartal Vergi Dairesinin takip ettiği amme alacağı garameten pay alacaktır.

Bu itibarla, 56.000 TL satış bedeli birinci sıra haciz alacaklısı olan Rahmi KÜÇÜK' ÜN 32.000 TL alacağı ile Kartal V.D. nin 15.000 TL alacağına garameten paylaşılacaktır.

Buna göre,

$$\frac{56.000 \times 15.000}{20.000 + 15.000} = 24.000 \text{ TL}$$

Menderes Vergi Dairesinin alacağına karşılık ayrılması gerekmektedir.

Örnek 2: Yukarıdaki Örnek deki takyidat listesinin üçüncü sırasında yer alan Menderes Vergi Dairesinin takip ettiği alacak türünün ecrimisil olması halinde, gayrimenkulün satışından elde edilecek bedelin dağıtımını aşağıdaki şekilde olacaktır.

AATHUK un 21. maddesi hükmü uyarınca, amme alacakları için tatbik edilen hacizlerden önce bir rehinli alacağın bulunması halinde, amme alacağının hacze iştirak edebilmesi için, bu alacağın genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler olması gerekmektedir.

Bu itibarla, Kars SGK İl Müdürlüğü ile Menderes Vergi Dairesinin takip ettiği alacaklar (prim, ecrimisil alacakları) genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizlerden olmaması nedeniyle rehinli alacaktan önce olan hacze iştirak etmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, satış bedelinden birinci haciz alacaklısı ile rehin alacaklısının alacaklarına pay ayrıldıktan sonra kalan $[56.000-(20.000+32.000)]=4.000$ TL, Menderes Vergi Dairesinin takip ettiği alacağa karşılık ayrılması gerekmektedir.

Yukarıda verilen örnekler ile amme alacakları için haczedilen malların satışı halinde, satış bedelinin dağıtımında uyulması gereken esaslar açıklanmıştır.

Hacizli malların alacaklı tahsil dairelerince satılması halinde, satılan malın bedeli tahsil edildikten ve itiraz süreleri geçtikten sonra satışı yapan tahsil dairelerinin alacaklılara pay dağıtımını sonucunu beklemeksizin, satılan malı alıcıya teslim etmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, satılan malın tescile tabi bir mal olması halinde, alıcı adına tescili için malın sicil kaydının tutulduğu ilgili sicillere durumun bildirilmesi ve bu bildirimde malın üzerindeki tüm takyidatların kaldırılmasının istenmesi icap etmektedir.

2.3.1.6. Borçlunun Malları Üzerinde İlk Önce Kamu Alacağı İçin Haciz Konulup Ardından Üçüncü Şahıs Ve Diğer Kamu Alacakları Tarafından

Kamu alacağının önceki hacze katılıp satış bedelinden aynı sırada garameten pay alabilmesi için, kamu idaresince konulmuş (uygulanmış) geçerli bir haciz bulunmalıdır. Bu nedenle, kamu idaresinin icra dairesine gönderdiği haciz bildirisi başlıklı maktu (basılı) yazıya dayanılarak -ayrıca, kamu idaresi tarafından, özel kişilerce haciz edilip sattırılan taşınır üzerine fiilen haciz konulduğu, bu konuda düzenlenmesi gereken haciz tutanağı getirtilip incelenmeden kamu idaresinin önceki hacze iştirak ettirilemez. Aynı şekilde, kamu idaresi, tapu kaydına haciz koydurmadığı taşınmazın satış bedelinden sadece icra dairesine yazı gönderip, satış bedelinden kendisine pay ayrılmasını bildirerek yararlanamaz (hacze katılamaz). Garameten taksim olunur deyimi, aynı dereceye kayıtlı alacakların tamamını ödemeye para yetmezse, satış bedelinden elde edilen paranın, alacaklıların alacakları oranında taksim edilmesini ifade etmektedir.

Yüksek mahkeme, kamu alacaklarının önceki hacze garameten katılması (AATUHK. mad. 21/I) ile ilgili olarak; Fon tarafından yapılan takipler sırasında hacizlerin de AATUHK. mad. 21/I uyarınca ilk hacze katılma imkanı vereceğini. Borçlunun taşınmazı üzerine ilk haczi koymuş olan alacaklının bu haczinden sonra, aynı taşınmazın hem nafaka alacaklısı ve hem de vergi dairesince haczedilmesi halinde, önce nafaka alacaklısına alacağının tamamının ödenmesi, ve artan paranın da diğer iki alacaklı(ilk haczi koyan alacaklı ile vergi dairesi arasında garameten paylaştırılması gerekeceğini. İflas idaresince düzenlenen sıra cetvelleri hakkında kamu alacaklarının sırası yönünden Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 21/1 değil, 21/3 fıkrası hükümlerinin uygulanacağını.

SGK' nın ancak kamu alacağı niteliğindeki alacaklarının AATUHK. uyarınca önceki hacizlere iştirak edebileceğini, buna karşın sebepsiz zenginleşme, haksız fiil

ve sözleşmelerden doğan alacakları için konulan hacizlerin, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 21/I maddesi uyarınca ilk hacze iştirak edemeyeceğini ve bu alacakların ilk hacze iştirak edip edemeyeceğinin, İİK'nun 100. maddesine göre belirleneceğini. İlk haczin dayandığı alacak hangi sebepten doğmuş olursa olsun, kamu alacağı için haciz konulması halinde, kamu alacağının ilk hacze iştirak edeceğini. AATUHK.'nun 77. maddesine göre haczedilen taşınır malların cinsi ve nev'inin niteliğinin, sayısının, tahmin edilen değerinin, haciz tutanağında belirtilmemiş olması halinde haczin geçerli olmayacağını. Aracın aynından doğmayan vergi alacağından dolayı satıştan önce konulan haczin garameten paylaşma olanağı sağlayacağını. İhtiyati haciz kesin hacze dönüştükten sonra, kamu alacağı için konulan haczin, İİK'nun 100. maddesindeki koşullar aranmaksızın, ilk hacze katılacağını, hacizli aracın sicil kaydına paraya çevrilmeden önce kamu alacağından dolayı haciz konulması halinde, İİK'nun 100. maddesindeki koşullar aranmaksızın, kamu alacağının da hacze katılacağını ve satış bedelinin garameten paylaşılması gerekeceğini, Kurumlar vergisinden doğan alacağın imtiyazlı alacak durumunda bulunmaması nedeniyle, vergi dairesinin hacziyle diğer alacaklı bankanın haczinin aynı tarihte yapılmış olması halinde, satış tutarının garameten paylaşılması gerekeceğini belirtmiştir.

4958 s. Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun 21. maddesi ile 1479 s. Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanununun 17. maddesinde Kurumun alacaklarının Devlet alacağı derecesinde imtiyazlı olduğu öngörüldüğünden gerek SSK ve gerekse Bağ-Kur prim alacaklarından dolayı AATUHK.'nun 21/2. maddesi çerçevesinde, yani İİK. mad. 100'deki koşullar aranmadan ve hacizli mal paraya çevrilinceye kadar hacze katılabilir (506. s. kanun mad. 80/IV).

İİK'na göre icra dairesince haczedilmiş olan mala, birden fazla kamu idaresi tarafından, kamu alacağından dolayı haciz konulmuş olursa, bu kamu alacaklarının hepsi hacze katılır ve satış bedeli hepsi arasında garameten paylaşılır.

İİK'na göre icra dairesince konulmuş olan haciz, imtiyazlı bir alacak örneğinin; işçi alacağı için konulmuş dahi olsa, kamu alacağı yine bu hacze katılır ve satış bedeli imtiyazlı alacak ile kamu alacağı arasında garameten paylaşılır.

Dikkat edileceği üzere; burada, kamu alacağına hacze katılma olanağı, İİK.

mad. 100’de olduğu gibi satış bedelinin vezneye girmesine kadar değil, satış tarihine kadar tanınmıştır. Ayrıca, kamu alacağına tanınan ayrıcalık, hacze katılmasını sağlamak bakımındandır. Yoksa, kamu alacağı âdi alacaktan önce sırada yer alacak değildir. Kamu alacağının diğer alacaklardan önce gelmesi, yalnız; gümrük resmi, bina ve arazi vergisi, veraset ve intikal vergisi, eşya ve taşınmazın aynından doğan vergi cezaları, motorlu taşıtlar vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için kabul edilmiştir. Hatta bu takdirde, bunların rehinli alacaklılardan dahi önce gelecekleri belirtilmiştir. (AATUHK.’nun md. 21/II). Bunların dışında; gelir vergisi, kurumlar vergisi, kıymet artış vergisi, mâli denge vergisi, gibi kamu alacakları imtiyazlı alacak sayılmazlar ve kamu idaresi, bu alacaklarından dolayı daha önce konulan hacze aynı derecede katılır yani, hacizli malın satış bedeli, ilk önce haciz koyan alacaklı ile daha sonra aynı hacze, aynı derecede katılan alacaklı arasında garameten paylaşılır. Ayrıca; katma değer vergisi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 55. maddesinde belirtilen mallarla sınırlı olarak, bu mallar rehinli olsa bile, cebri icra satış bedelinden zam ve cezaları ile birlikte öncelikle ödenir.

Buna karşılık, kamu alacağından dolayı AATUHK. gereğince konulan hacze, alacağı özel hukuktan doğan alacaklıların âdi ve imtiyazlı alacakları için katılması kabul edilmemiştir. Bu nedenle, AATUHK.’ya göre konulmuş olan hacze, âdi (özel) alacaklılar, İİK. mad. 100’deki koşullar çerçevesinde dahi katılamazlar. Yüksek mahkeme, Sosyal Sigortalar Kurumunun prim alacaklarının ‘kamu alacakları’ gibi işlem göreceğini bu nedenle, prim alacağından dolayı haczedilen malların, daha sonra üçüncü kişiler tarafından haczedilmesi halinde, üçüncü kişilerin önceki Kurum’un haczine katılamayacaklarını, satış bedelinden, önce Kurum’un alacağının ödenmesi gerekeceğini belirtmiştir.

Aynı borçlunun (aynı) malları üzerine, birden fazla kamu idaresi tarafından farklı tarihlerde kamu alacağından dolayı haciz konulmuş olursa, kamu alacağının bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmesi koşuluyla hacizli malın satış bedelinden önce ilk haciz koyan daire yararlanır yani önce onun alacağı ödenir, para artarsa, bu artan para, daha sonra haciz koydurmuş olan daireye -hacze iştirak tarihine göre- ödenir (AATUHK. md. 69).

Örnek: Amme borçlusu Cenabettin KÖRFEZ inn adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dâhil olmak üzere aşağıdaki gibidir.

1. Sıra: Mevlana Vergi Dairesinin haczi 35.000 TL
2. Sıra: Dilan MERSİN' in haczi 12.000 TL
3. Sıra: Özcan KARAKAYA' nın haczi 30.000 TL
4. Sıra: Konya Vergi Dairesinin Katma Değer Vergisi için haczi 5.000 TL

Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 60.000 TL dir.

Satış bedelinden birinci sırada yer alan Mevlana Vergi Dairesi alacağının tamamına karşılık 35.000 TL ayrıldıktan sonra kalan, 25.000 TL ikinci sıradaki haciz alacaklısı Dilan MERSİN ile dördüncü sıradaki Konya Vergi Dairesinin alacağı arasında garameten taksim edilecektir.

Bu itibarla,

$$\frac{25.000 \times 5.000}{12.000 + 5.000} = 7.353 \text{ TL}$$

Mevlana Vergi Dairesinin alacağına karşılık ayrılması gerekmektedir.

Bu örneklere devam ettiğimizde;

Örnek Olay:

Alacaklı Kamu İdaresi, Kamu borçlusunu 400 YTL tutarındaki alacağı için 05.02.2010 tarihinde A şahsının mallarına haciz uygulamıştır. A şahsının üçüncü kişi B şahsına 250 YTL borcu vardır ve ödememiştir. B şahsında haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce 10.05.2010 tarihinde hacze iştirak etmiştir. Haczedilen malların satışından 420 YTL elde edilmiştir. Satış işlemi için 20 YTL masraf yapılmıştır. Bu olayda alacağını tahsil etmek için ilk haczi koyduran kamu idaresidir.

Kamu alacakları sıra cetvelinde imtiyazsız adi alacaklardan önce gelen imtiyazlı alacaklar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla hacizli malların satışından elde edilen tutardan öncelikli olarak masraflar daha sonra ise kamu idaresinin alacağı karşılanacaktır. Geriye kalan bir tutar olması halinde imtiyazsız adi alacakların tahsili söz konusu olabilir¹⁰⁴.

Masrafların tutarı 20 YTL dir., Kamu alacakları ise 400 YTL dir. (Satış tutarı – masraflar) = (420-20) = 400 YTL, 400-400 (Kamu alacağı)= 0 yani B şahsına dağıtılacak para olmadığından, B şahsı alacağının karşılığını hiçbir şekilde alamayacaktır.

Örnek :

Vergi Dairesine Borcu olan (A) şahsı'nın 400 YTL ödemesi gerekmektedir. B şahsına olan 250 YTL borcu nedeniyle arabasına haciz konulmuştur. Arabası satılmadan alacaklı tahsil dairesi bu hacze iştirak etmiştir. Arsanın satışından 500 YTL elde edilmiştir. Toplam satış masrafı 60 YTL'dir. (500-60)= (satış bedeli – masraf)= 440 YTL, 440 YTL Vergi Dairesiyle B şahsı arasında garameten taksim edilir. $X = 440 * 250/400 = 275 =$ (Tahsil Dairesine Ödenecek Para)

2.3.2. Borçlunun İflası, Mirasın Reddi Ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulması Hallerinde

AATUHK.'nun 21. maddesinin son fıkrasında düzenlenen hükme göre borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206.maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206.maddesine göre alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet

¹⁰⁴ Çelik,s.128.

tekliflerinden muayyen eşya ve akardan (taşınmaz mal; kiraya verilen ve gelir sağlayan şeyler) alınması lazım gelen resim ve vergi o akar veya eşya bedelinden istifa olunduktan sonra rüçhan hakları vardır.

İcra ve İflas Kanununun aynı maddesindeki “Teminatlı olup da rehinle kapatılmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından, aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunur.” hükmü ile altı (6) sıra düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemenin ilk üç sırası aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır:

Birinci sıra:

- İflasın açılmasından evvelki bir yıl için hizmetçi ücretleri;
- İflasın açılmasından evvelki bir yıl için yazıhanenin memur, katip ve müstahdemleri ile müessesede daimi çalışan memur ve müstahdemlerin ücretleri;
- İflasın açılmasından evvelki bir yıl için gündelik veya parça üzerine çalışan fabrika işçileri ile sair işçilerin kanun ve sözleşmelerden doğan ücret ve para ile ölçülebilen hak ve menfaatleri;
- Cenaze masrafları;
- İlama müstenit ve paylaştırmaya kadar işleyecek karı, koca ve çocuk nafakaları;
- İşçi ihbar ve kıdem tazminatları.

İkinci sıra:

- Vesayet ve velayet hasebiyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu yüzden alacakları;

Ancak bu alacaklar iflas, vesayet veya velayeti devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden sene içinde açılırsa imtiyazlı olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam eylediği müddet hesaba katılmaz. Borçlunun vesayet dairesi azası sıfatıyla mesuliyetinden doğan alacaklar vesayetten doğan alacaklar gibidir. Yalnız yukarıda zikrolunan müddetle tahdit, burada cari değildir.

- Patronların, müstahdem ve işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım

teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve hükmi şahsiyet kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları.

Üçüncü sıra:

İflasın açılmasından bir evvelki yıl için hükümet tarafından ruhsatnameli doktor, eczacı ve ebelerin alacakları ve borçlu ile ailesi efradının tedavi ve bakım masrafları, acentelerin iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde acentelik mukavelesinden doğmuş olan alacakları.

Buna göre amme borçlusunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206.maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulacaktır

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RÜÇHAN HAKKI TANIMI VE RÜÇHAN HAKKININ TÜRKİYE UYGULAMALARI

3. TANIM VE ÖNEMİ

Amme alacaklarında rüçhan hakkı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 21.maddesinde düzenlenmiştir.

Rüçhan; kelime anlamı olarak öncelik, üstünlük, imtiyaz gibi anlamlara gelmektedir. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) bakımından rüçhanîyet, kamu alacakları dışındaki 3. şahıslara ait alacakların söz konusu olması durumunda amme alacaklarını korumak amacıyla düzenlenmiştir. Bu suretle amme alacakları için paraya çevrilmesinden önce fiilen haciz konulmak şartıyla bir üstünlük hakkı tanınmış olmaktadır.

3.1. Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı

Amme alacaklarının rüçhan hakkı, davacı alacaklının alacağını tahsil etmek amacıyla borçlunun aracına koydurduğu hacizlerin düşmesi üzerine yenilenen haciz tarihinin, idarenin amme alacağının tahsili amacıyla aynı araç üzerine koyulan haciz tarihinden sonra olması halinde, İdarenin üzerinde hiçbir rehin ve haciz bulunmayan araç üzerine haciz koyması ile birinci sırada bulunduğu, davacının haczini idarenin haczinden sonra yenilemesi ile ancak ikinci sırada yer alabileceği ve birinci sıradaki idarenin alacağı ödendikten sonra satıştan doğan bedelin artması halinde alacağını karşılayabileceği hakkına denir.¹⁰⁵

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 21. maddesine göre;”üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen

¹⁰⁵ Ahmet Güzel ve Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitapevi, 2007, s.41.

hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rehili alacakların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün ayından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.

Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabu tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.¹⁰⁶

Rüçhan hakkının kullanılabilirdiği amme alacaklarında; ihtiyati tahakkukta olduğu gibi belirli nitelikte olan alacakların tayin edilmesi yoluna gidilmemiştir. Bu sebeple rüçhan hakkının kullanımı genel mahiyette olup tüm amme alacakları için geçerli olduğu kabul edilecektir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesine göre İhtiyati Tahakkuk: ileride tahakkuk edecek olan amme alacağının daha önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk olarak tanımlanmıştır.

V.U.K. kapsamına giren vergi ve resimlerden bir kısmı için uygulanacağı öngörülen ihtiyati tahakkuk, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş borçları dolayısıyla; tarh, tebliğ, itiraz gibi tahakkuk için gerekli olan aşamaların sonuçlanmasını beklemeden yapılan tahakkuk işlemini ifade eder.

Rüçhan hakkı, İcra ve İflas Kanunu hükümlerinden bağımsız olarak üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce amme alacağının iştirak edebilmesine imkân sağlamaktadır.

3.2. Rüçhan Hakkının Geçerli Olduğu Haller

Rüçhan hakkı, İcra ve İflas Kanunu hükümlerinden bağımsız olarak üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce amme alacağının iştirak edebilmesine imkân sağlamaktadır.

AATUHK.'nın 21.maddesine göre üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa

¹⁰⁶ 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Md.21

bu alacak da hacze iştirak eder ve satış bedeli, aralarında garameten paylaşılır. Garameten taksim satış bedelinin amme alacağı dahil hacze iştirak etmiş tüm alacaklara yetmemesi durumunda söz konusu olabilecektir.

Buna çerçevede satış bedelinin alacakların toplam miktarına yetmemesi halinde satış bedelinin, her bir alacağın toplam alacak içindeki payı ile orantılı (garameten) olarak her bir alacaktan mahsup edilmesi gerekir.

Tahsil dairelerince hacze daha sonra iştirak etmiş olsa dahi amme alacağının diğer alacaklarla aynı ölçüde önemli kabul edilmesi ve hacizden elde edilen hasılatın amme alacağı ve diğer alacaklar arasında bunların toplam içindeki payları dikkate alınarak paylaşılması amme alacaklarında rüçhan hakkı uygulamasının esasını oluşturmaktadır¹⁰⁷.

Ancak hacizli malın satış bedelinin tüm alacakları karşılaması halinde; taksimat, garameten (alacağın toplam alacaklar içindeki payı oranında) değil iştirak sırasına göre yapılacaktır.

AATUHK.'nun 21.maddesine göre rüçhan hakkı uygulaması, tahsil dairesinin daha önce açılmış bir hacze iştirak etmiş olması durumunda söz konusu olabilecektir. Diğer bir ifade ile haczin tahsil dairesince açıldığı durumlarda sair amme alacaklıları dahil diğer tüm alacaklıların, satılan mal(lar)ın bedelinden amme alacağının haczi yapan amme idaresinin tamamının tahsil etmesinden önce bir pay almaları mümkün değildir¹⁰⁸.

AATUHK.'nun 21.maddesinde düzenlenen hüküm aşağıdaki gibidir:

“Amme alacaklarında rüçhan hakkı: Üçüncü şahıslar tarafından hacedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.

Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz¹⁰⁹.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve

¹⁰⁷ Burak İnam, **Vergi Alacağının İdarece Cebren Tahsili İle İlgili Diğer Korunma Hükümleri : Rüçhan Hakkının Kullanılması, İptal Davası Açılması Vb**, www.vergidegundem.com

¹⁰⁸ Ahmet Güzel, Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007, s. 41

¹⁰⁹ 5479 Sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük;08.04.2006

gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.

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 tutulur¹¹⁰.”

Yukarıda yağılan açıklamalara göre rüçhan hakkının söz konusu olabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmiş olması gerekir:

- a. Haciz üçüncü bir şahıs tarafından açılmış olması,
- b. Tahsil dairesince hacze iştirakin üçüncü şahıstan sonra yapılmış olması,
- c. Tahsil dairesinin tahsilini sağlamak için hacze iştirak ettiği alacak Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında olması.

Örnek :

(A) şahsı, 60.000 lira alacağı için (B) şahsının malları üzerinde haciz yaptırmıştır. (A) tahsil dairesi de 6183 sayılı Kanun kapsamındaki 275.000 lira amme alacağı için (B) şahsının malları üzerindeki hacze sonradan iştirak etmiştir. Hacedilen mallar, 210.000 liraya satılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde hacedilen malların paraya çevrilmesinden amme alacağına düşen pay şu şekilde hesaplanacaktır:

Tahsil Edilecek Amme Alacağı

$$= (\text{Toplam Amme Alacağı}/\text{Hacze İştirak Eden Topl.Borç}) * \text{Topl.Satış Bedeli}$$

$$= (275.000/(60.000+275.000))*210.000$$

$$= (275.000/335.000)*210.000$$

$$= 172.388,06 \text{ lira}$$

¹¹⁰ 5479 Sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değışen fıkra. Yürürlük; 08.04.2006

Eğer toplam satış bedeli 350.000 lira olsaydı; garameten taksim yapılmasına ihtiyaç kalmayacaktı.

Örnek Olay 1:

İstemin Özeti: Davalı İdarece haczedilen ve 21.12.2006 gününde satılan, davacının alacaklı olduğu (E)'ye ait olan aracın satışına ilişkin işlemin iptali ve uğradığı zararın kanuni faiziyle birlikte tahsili ile aracın aynından doğan borçlar düşüldükten sonra kalan miktarın garameten paylaşılması istemiyle dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi kararıyla; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21. maddesinde, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacağın da hacze iştirak edeceğinin ve aralarında satış bedelinin garameten taksim olunacağına hükme bağlandığı, davacının alacaklı olduğu (E)'den alacağını tahsil etmek amacıyla İcra Müdürlüğü'ne başvurarak 07.10.1999 gününde (...) plakalı araca konulan ve 1999/5971 sayılı dosyada üçüncü sırada bulunan haczin düştüğü, davacı vekilinin yenileme talebi üzerine 2006/5338 esasına kaydedildiği, davalı İdarenin ise amme alacağının tahsili amacıyla (A) Trafik Tescil ve Denetleme Şube Müdürlüğü'ne gönderdiği 06.05.2004 günlü haciz bildiriyle aynı araç üzerine haciz uyguladığı, 09.04.2005 gününde (...) Bölge Trafik Denetleme İstasyon Amirliğince yapılan trafik denetimleri sırasında aracın hacizli olduğunun anlaşılması üzerine, trafikten men edilen araç üzerindeki diğer hacizlerin düşmesi sebebiyle davalı idarenin birinci sırada bulunduğunu belirten 20.07.2006 günlü işlemle aracın satılarak aynından doğan borçların ödenmesinden sonra kalan miktarın alacağına yatırılmasını istediği ve aracın aynından doğan borç dışında satış bedelinin tamamını davalı idarenin aldığı anlaşıldığı, (E) adına kayıtlı araç üzerine davalı İdarece haciz uygulanmadan önce İcra Müdürlüğü'nün 1999/5971 esas numaralı dosyası ile konulan ancak takipsizlik nedeni ile düşen haczin 2006/5338 esas numarası ile yenilendiği, ilk sıradaki rehlin kaldırıldığı, ikinci, dördüncü ve beşinci sıradaki hacizlerin ise düştüğü dikkate alındığında satıştan elde edilen gelirin davacı ile davalı İdare arasında garameten taksim edilmesi gerektiği sonucuna varıldığı, bu durumda

gelirin tamamen İdarenin kendi hesaplarına yatırılmasının istenilmesine ilişkin 20.07.2006 günlü işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı, menkul mal satış ihalesinde 6183 sayılı Kanunda belirtilen prosedüre uyulduğu anlaşıldığından satış işleminin iptaline ilişkin istem ile yasal şartlar oluşmadığı gerekçesiyle faiz isteminin reddine karar vermiştir. Davalı İdare, yapılan işlemin hukuka uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Karar: Davalı İdarece haczedilen ve 21.12.2006 gününde satılan, davacının alacaklı olduğu (E)'ye ait olan aracın satışına ilişkin işlemin iptali ve uğradığı zararın kanuni faiziyle birlikte tahsili ile aracın aynından doğan borçlar düşüldükten sonra kalan miktarın garameten paylaşılması istemiyle açılan davayı kısmen reddeden Vergi Mahkemesi kararı davalı idarece temyiz edilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Amme alacaklarında rüçhan hakkı" başlıklı 21. maddesinde, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacağın da hacze iştirak edeceği ve aralarında satış bedelinin garameten taksim olunacağı, rehinli alacaklıların haklarının mahfuz olduğu, ancak gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarının o eşya ve gayrimenkul bedelinin tahsilinde rehinli alacaklardan evvel geleceği belirtilmiştir.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 106. maddesinde, alacaklının haczolunan mal menkul mal ise hacizden nihayet bir sene ve gayrimenkul ise nihayet iki sene içinde satılmasını isteyebileceği, borçlunun üçüncü şahıslardaki alacağının menkul hükmünde olduğu, aynı Kanun'un 110. maddesinde bir malın satılması kanuni müddet içinde istenmez veya talep geri alınıp da bu müddet içinde yenilenmezse o mal üzerindeki haczin kalkacağı hükme bağlanmıştır.

Bu Kanun hükümlerine göre üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacağın da hacze iştirak edeceği ve satış bedelinin aralarında garameten taksim olunacağı düzenlenmiş olup, amme alacağı için konulan haciz paraya çevrilmeden üçüncü şahıslar tarafından o mal üzerine konulan hacze ilişkin düzenleme getirilmediği, ayrıca menkul mal niteliğinde olan araca konulan haciz üzerinden bir sene içinde satış istenmediğinde haczin kalkacağı düzenlenmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının alacaklı olduğu (E)'den alacağını tahsil etmek amacıyla İcra M¼d¼rl¼đ¼'ne başvurarak (...) plakalı araca konulan ve 1999/5971 sayılı dosyada ¼ç¼nc¼ sırada bulunan haczin d¼řt¼đ¼, davacı vekilinin yenileme talebi ¼zerine 2006/5338 esasına kaydedildiği, davalı İdarenin ise amme alacağının tahsili amacıyla (A) Trafik Tescil ve Denetleme Şube M¼d¼rl¼đ¼'ne g¼nderdiđi 06.05.2004 g¼nl¼ haciz bildirisiiyle aynı araç ¼zerine haciz uyguladığı, 09.04.2005 g¼n¼nde (...) B¼lge Trafik Denetleme İstasyon Amirliğince yapılan trafik denetimleri sırasında aracın hacizli olduğunun anlaşılması ¼zerine, trafikten men edilen araç ¼zerindeki diğer hacizlerin d¼řmesi sebebiyle davalı İdarenin birinci sırada bulunduğunu belirten 20.07.2006 g¼nl¼ işleme aracın satılarak aynından doğan borçların ¼denmesinden sonra kalan miktarın alacağına yatırılmasının istendiği, satış için ¼ıkılan birinci ve ikinci ihaleye katılan olmadığı, 21.12.2006 g¼n¼nde ise pazarlık usul¼yle aracın satıldığı, aynından doğan vergiler d¼ř¼ld¼kten sonra kalan miktarın davalı İdare hesabına yatırıldığı anlaşılmıştır.

Araç ¼zerinde birinci sırada bulunan rehin alacağı R.M. Anonim Őirketi tarafından tahsil edildiğinden rehlin devam etmediği, ikinci, ¼ç¼nc¼, d¼rd¼nc¼ ve beşinci sırada bulunan ve 1999 yılında konulan hacizlerin d¼řt¼đ¼, aracın ¼zerindeki rehlin kalkması ve hacizlerin d¼řmesi ile (E)'nin aracın ¼zerinde istediği gibi tasarruf etme imkânının olduğu ve istediği kişiye satış yapabileceği de g¼z ¼n¼nde bulundurulduğunda, davalı İdarenin 2004 yılında ¼zerinde hiçbir rehin ve haciz bulunmayan araç ¼zerine haciz koymasđı ile birinci sırada bulunduğu, davacının haczini 2006 yılında yenilemesi ile ancak ikinci sırada yer alabileceği ve birinci sıradaki davalı idarenin alacağı ¼dendikten sonra satıştan doğan bedelin artması halinde alacağını karşılayabileceği g¼r¼lmektedir.

Bu durumda, aracın satılarak aynından doğan bedel, ilgili vergi dairesine yatırıldıktan sonra kalan miktarın birinci sırada bulunan davalı İdarenin alacağına yetmediğinden bedelin tamamını davalı İdarenin alması gerekirken garameten paylaşılması gerektiği y¼n¼nde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık g¼r¼lmemiřtir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle, Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına oyçokluğuyla karar verildi.¹¹¹

Örnek Olay 2:

Kanuni temsilcinin takibini gerektiren hukuki koşullar oluşmadan amme alacağının ödenmesinden kanuni temsilci olan davacı sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinde ve bu ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın vergi mahkemesince reddine karar verilmesinde hukuki isabet bulunmadığı.

İstemin Özeti: Davacı adına 2000/Ocak, Şubat, Temmuz dönemlerine ait katma değer vergisinin tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden davacının kuruluşundan 19.09.2003 tarihine kadar kanuni temsilcisi olduğu şirketin ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı adına dava konusu ödeme emrinin düzenlendiğinin anlaşıldığı, olayda beyan üzerine tahakkuk eden ve ödenmeyen vergilerin tahsilinin asıl borçlu şirketten tahsil imkânı kalmaması üzerine kanuni temsilcinin görevde olduğu dönemlerle sınırlı olarak ödeme emri düzenlenmesinde isabetsizlik örülmediği öte yandan aynı şirketin diğer yöneticisi adına düzenlenen ödeme emrine karşı Vergi Mahkemesinde açılan davadan getirtilen belgelerin mahkemelerince de incelenmesi sonucu şirkete ait iki adet binek araç için hacizli yakalama şerhi konulduğu halde bu araçlara ulaşılmadığı ve şirket hakkında yeterince araştırma yapıldığı halde malvarlığına ulaşılmadığı gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesinin kararının; halen faal olan ve adı değişen şirketteki hisselerin tüm hak ve borçlarıyla birlikte devredildiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Karar: (YD) Ltd. Şti. (YD Ltd. Şti)'nin 2000/Ocak, Şubat, Temmuz dönemlerine ait katma değer vergisi borcunun tahsili için uyuşmazlık konusu dönemlerde kanuni temsilci olan davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

Dava dosyanın incelenmesinden; uyuşmazlık konusu dönemde kanuni temsilcisi olduğu, (YD) Ltd. Şti. (YD Ltd. Şti) adına 2000/Ocak, Şubat, Temmuz

¹¹¹ Danıştay 4. Dairesi Tarih: 03.06.2008 Esas No : 2007/5820 Karar No : 2008/2157 AATUHK Md.

dönemlerine ait kesinleşen katma değer vergisi borçlarının şirketten tahsili için bu kurum nezdinde mal varlığı araştırması yapıldığı, yapılan araştırma sonucunda şirkete ait iki adet hacizli yakalama şerhi bulunan binek aracı tespit edildiği, ancak borcu karşılayacak miktarda olmadığı kabul edilerek davacı adına şirket borçlarının tahsili amacıyla dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Davacının, şirketin iki adet aracı bulunduğu, isim değişikliği olduğu ve halen faal olduğu halde bunlar hakkında araştırma yapılmadığını, iddia etmesi nedeniyle Dairemizce verilen 19.06.2008 tarihli ara kararma cevaben ibraz edilen mal varlığı araştırmasıyla ilgili yazışmalar ve cevaplardan; davalı idarece hakkında mal varlığı araştırması yapılması gerekli olan mükelleflerin listeler halinde hazırlanarak malvarlığı araştırması yapıldığı, bu araştırmanın farklı tarihlerde bahsolunan şirketin her iki ismi belirtilerek yapıldığı, sonuç itibariyle (YD) Ltd. Şti. (YD Ltd. Şti) adına T.Garanti Bankası A.Ş ... Şubesinde 17.860,06 YTL bakiyeli hesabının bulunduğu, 23.3.2007 tarihli dava konusu ödeme emrinin düzenlenmesinden sonra 01.05.2007 tarihinde ad, geçen banka nezdinde yapılan araştırmayla belirtilen hesaptan haberdar olduğu, ayrıca 11.05.2007 tarihli araştırma üzerine saptanan hacizli yakalamalı şerhli araçlara davalı idare tarafından haciz şerh, konulduğu hususlarının anlaşılması karşısında dava konusu vergi borçlarının malvarlığı bulunan şirketten tahsil imkânının kalmadığından söz edilemeyeceği açıktır.

Bu durumda, olayda kanuni temsilcinin takibini gerektiren hukuki koşullar oluşmadan amme alacağının ödenmesinden kanuni temsilci olan davacı sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinde ve bu ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın vergi mahkemesince reddine karar verilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, oybirliği ile karar verildi.¹¹²

¹¹² 9. Dairesi, Tarih : 21.10.2008, Esas No : 2008/2671, Karar No : 2008/4808, VUK Md. 10, AATUHK Mük. Md. 35

3.2.1. Genel Bütçeye Gelir Kaydedilen Amme Alacaklarında Durum

5479 sayılı yasa ile AATUHK'nun 21.maddesinin birinci fıkrasının sonuna eklenen hükme göre "Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268.maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz¹¹³."

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268.maddesine göre;

"261.maddeye göre ihtiyaten haczedilen mallar haciz yolu ile takip hükümlerine göre icrai hacze inkılap etmezden evvel bir diğer alacaklı tarafından haczedilirse, ihtiyati haciz sahibi bu hacze kendiliğinden ve muvakkaten iştirak eder. Rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez. İhtiyati haciz masrafları satış tutarından alınır.

İhtiyati haciz diğer rüçhan hakkını vermez."

Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu uyarınca haczedilen mal üzerine rehin konulmuş olsa bile söz konusu amme alacakları hacze iştirak ederse satış bedeli de rehinli alacaklarla birlikte garameten taksim olunacağı, bu düzenleme ile genel bütçeye giren ve madde metninde sayılan alacakların, rehinli alacaklar ile eşit duruma getirildiği ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen madde hükümlerine göre genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları, bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde; ihtiyati haciz sahibi amme alacaklıları bu hacze kendiliğinden ve muvakkaten iştirak etme söz konusu olmayacak; bu amme alacakları, rehinli alacaklar ile eşit kabul edilecektir. Dolayısıyla hacizli malların satış bedeli rehinli alacaklarla beraber garameten (payları oranında) dağıtılacaktır

¹¹³ 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı RG'de

3.2.2. Rehinli Alacaklarda Rüçhan Hakkı

Rüçhaniyet uygulaması ile amme alacaklarına bir imtiyazlık ve öncelik statüsü kazandırılmış olmaktadır. Ancak AATUHK.'nun 21. maddesinin ikinci fıkrası hükmü ile bu hususta bir istisna düzenlenmiştir.

Anılan fıkrası hükmüne göre rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Yani rehinli alacakların mevcut bulunması halinde amme alacağı, rehinli alacak mahsup edildikten sonra tahsil edilebilir. Diğer bir ifade ile garameten taksim rehinli alacak mahsubundan sonra bakiye satış bedeli bulunması durumunda yapılacaktır.

Ancak üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar üzerinde rehin olsa dahi gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce gelir. (AATUHK. madde 21/2.f) Ancak mahiyeti ne olursa olsun genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu uyarınca haczedilen mal üzerine rehin konulmuş olsa bile söz konusu amme alacaklarının hacze iştirak etmesi durumunda satış bedeli rehinli alacaklarla birlikte garameten taksim olunacaktır.

Medeni Kanunun taşınır rehninin anlatıldığı üçüncü bölümünün Rehnin hükümleri kısmının “Alacaklının hakkı” başlıklı 946.maddesine göre “Alacaklı, ödenmeyen alacağının rehnin paraya çevrilmesi yoluyla ödenmesini isteyebilir. Rehin hakkı, alacaklıya asıl alacak ile birlikte sözleşme faizlerinin, takip giderlerinin ve gecikme faizinin güvencesini sağlar.”

Buna göre rehin hakkının kapsamına asıl alacak ile birlikte sözleşme faizleri, takip giderleri ve gecikme faizi de girmektedir. Dolayısıyla bu alacaklar da rehin kapsamında değerlendirilecek ve bu alacaklar da düşüldükten sonra amme alacağının rüçhaniyeti söz konusu olabilecektir¹¹⁴.

İcra-İflas Yasasının 4949 sayılı yasa ile değişmeden önceki haline göre, 268. madde hükmü, aynı yasanın 261. maddesine göre ihtiyaten haczedilen mallar haciz yolu ile takip hükümlerine göre icrayı hacze çevirmeden önce bir diğer alacaklı tarafından haciz edilirse, ihtiyati haciz sahibi bu hacze kendiliğinden ve muvakkaten iştirak eder şeklinde iken, 4949 sayılı yasa ile madde hükmünde bir dizi değişiklikler

¹¹⁴ Ahmet Güzel, Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007, s. 43

yapılmıştır. Maddenin yeni yasa şeklinde, 201. maddeye göre ihtiyaten haczedilen mallar, ihtiyati haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından yasaya veya diğer yasalara göre haczedilirse, ihtiyati haciz sahibi alacaklının bu hacze 100. maddedeki koşullar dahilinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak edeceği hükme bağlanırken rehinden önce ihtiyati ve icrai haciz bulunması durumunda kamu alacakları dahil hiçbir alacağın rehinden önceki hacizli alacaklar ve arkasından da rehinli alacaklar korunmuştur. Ancak bu değişiklik kamu alacaklarının korunmasını kaldırır nitelikte olduğundan kamu alacaklarının tahsilinde sıkıntı yaratmıştır.

Değişiklik öncesinde adi alacak için haczedilen mal üzerinde daha sonra rehin tesis edilir, bundan sonra da kamu alacağı için haciz uygulanırsa, rehinli alacak hacze iştirak edemezken, kamu alacağı 21. madde uyarınca hacze iştirak edebilir. Yargıtay 19. D. 18/2/1995 tarih ve E:718-K:1733 sayılı kararı da aynı yönde idi.

268. maddedeki değişiklikte ayırım yapılmaksızın rehinden önceki hacze rehinden sonraki hacizlerin iştirak edemeyeceği hükmü bu olanağı kaldırmıştır.

Bu korumanın amacı da madde gerekçesinde maddeyle, rehin tesisinden sonra haciz konulması halinde, konulan haczin rehini aşarak rehinin önündeki hacze veya ihtiyati hacze iştirak edemeyeceği esası getirilerek, tapu siciline güven ve aleniyet ilkesine uyum sağlanmasının amaçlandığı şeklinde belirtilmiştir.

Maddenin yeni şeklindeki birinci fıkranın son tümcesine göre rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması durumunda kamu alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemeyecektir. Dolayısıyla öncelikle, rehinden önceki hacizli alacaklar ödenecek, sonra rehinli alacaklar ödenecek daha sonra da rehinden sonraki hacizler ödenecektir. Kamu alacaklarının güçsüz kalması karşısında 5479 sayılı yasa ile 6183 sayılı yasanın 21. maddesi değiştirilmiş ve kamu alacakları rehinden önceki hacze iştirak bakımından ikiye ayrılmıştır.

Genel bütçeye dahil olan vergiler ve bunlara bağlı cezalar ve fer'ileri hakkındaki borçlar için, AATUHK.'nun 21. maddesine 5479 sayılı yasa ile eklenen hüküm ile söz konusu genel bütçeye dahil vergi alacakları için tatbik edilecek hacizlerde 2004 sayılı İİK 268/1 fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanamayacağı hükmü getirilerek, 2004 sayılı yasanın rehinden önceki hacizli alacakları koruyan hükmüne sınırlı bir istisna getirilmiştir.

“Rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez.” Hükmüne göre adi alacak için mal üzerinde ihtiyati veya icrai haciz tatbik edildikten sonra, mal bir başka alacaklıya rehin edilmiş ve rehinden sonra da genel bütçeye dahil olan bir vergi alacağı için mala haciz konulması durumunda maliye bu alacak için önceden yapılmış olan hacze iştirak edebilecektir.

Bu şekilde rehinden önceki hacizlerin önceliği genel bütçeye dahil vergi alacakları için kaldırılmıştır. Bu düzenleme bilhassa, çoğu zaman kamu ile aynı kişiden alacaklı bulunan ve takip yapan banka avukatları tarafından, kendilerinin maliyenin takip memuru gibi işlem yapmalarına neden olduğu, bütün takiplerin açılıp, borçlunun malını bulup paraya dönüştürme safhasında paranın maliye alacaklarına gideceği biçiminde yorumlanmaktadır. Bu görüşü savunan banka avukatlarının haklı oldukları söylenebilir.

Teşvikten sonra genel bütçeye dahil edilecek vergi alacaklarının garameten katılacakları tutar rehinden önceki haciz tutarı ile sınırlandırılmıştır. Kanımızca bu görüş “hacze katılmak” terimini önceden konulmuş olan haciz tutarına katılmak olarak anlamaktan kaynaklanmaktadır. Oysa hacze katılmak, haciz yoluyla yapılan satışın bedelinden pay almak anlamına gelir. Payın nasıl hesaplanacağı yada pay almada sıralamanın nasıl olacağı ise yine yasada belirlenmiştir ve “garameten”dir. Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde, kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İİK'nun 206. maddesinin 3. sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklarda dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur. (5479 sayılı kanunun 4. maddesi ile değiştirilen ve 8/4/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra hükmü gereği.).

3.2.3. Borçlunun İflası, Mirasın Reddi Ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulması Hallerinde Rüçhan Hakkı

AATUHK.'nun 21 inci maddesinin son fıkrasında düzenlenen hükme göre borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206.maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak

üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206.maddesine göre alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan (taşınmaz mal; kiraya verilen ve gelir sağlayan şeyler) alınması lazım gelen resim ve vergi o akar veya eşya bedelinden istifa olunduktan sonra rüçhan hakları vardır.

İcra ve İflas Kanununun aynı maddesindeki “Teminatlı olup da rehinle kapatılmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından, aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunur.” hükmü ile altı (6) sıra düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemenin ilk üç sırası aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır:

Birinci sıra:

- İflasın açılmasından evvelki bir yıl için hizmetçi ücretleri;
- İflasın açılmasından evvelki bir yıl için yazıhanenin memur, katip ve müstahdemleri ile müessesede daimi çalışan memur ve müstahdemlerin ücretleri;
- İflasın açılmasından evvelki bir yıl için gündelik veya parça üzerine çalışan fabrika işçileri ile sair işçilerin kanun ve sözleşmelerden doğan ücret ve para ile ölçülebilen hak ve menfaatleri;
- Cenaze masrafları;
- İlama müstenit ve paylaştırmaya kadar işleyecek karı, koca ve çocuk nafakaları;
- İşçi; ihbar ve kıdem tazminatları.

İkinci sıra:

- Vesayet ve velayet hasebiyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu yüzden alacakları;

Ancak bu alacaklar iflas, vesayet veya velayeti devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden sene içinde açılırsa imtiyazlı olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam eylediği müddet hesaba katılmaz. Borçlunun vesayet dairesi azası sıfatıyla mesuliyetinden doğan alacaklar vesayetten doğan alacaklar gibidir. Yalnız yukarıda zikrolunan müddetle tahdit, burada cari değildir.

- Patronların, müstahdem ve işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve hükmi şahsiyet kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları.

Üçüncü sıra:

İflasın açılmasından bir evvelki yıl için hükümet tarafından ruhsatnameli doktor, eczacı ve ebelerin alacakları ve borçlu ile ailesi efradının tedavi ve bakım masrafları, acentelerin iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde acentelik mukavelesinden doğmuş olan alacakları.

Buna göre amme borçlusunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206.maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulacaktır.

AATUHK.'nun 21.maddesinin son fıkrasında düzenlenen hükme göre borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206.maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur¹¹⁵.

¹¹⁵ Ahmet Güzel, Muharrem Özdemir, "İflasın, Mirasın Reddi Ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulması", **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007, sayfa. 43,44

3.3. Rüşhan Hakkının Mükellefler Üzerindeki Etkileri ve Uygulamada Yaşanan Zorluklar

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanununun 268.maddesinin birinci fıkrasına göre; “Bu kanunun 61.maddeye göre ihtiyaten haczedilen mallar, ihtiyati haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından bu Kanuna veya diğer kanunlara göre haczedilirse, ihtiyati haciz sahibi alacaklı, bu hacze 100. maddedeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak eder. Rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez” denilmektedir.

2004 sayılı kanundaki bu düzenleme ile, amme alacaklarının rüşhan hakkını etkilemiş ve üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş olan mallara, amme alacağından önce rehin tesis edilmiş olması halinde amme alacağının hacze iştirak hakkı ortadan kaldırılmıştır. 21. maddeye göre, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. (Ek cümle: 30/03/2006-5479 S.K./4.mad) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.

(Değişik fıkra: 30/03/2006-5479 S.K./4.mad) 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.

AATUHK.’nun 21 inci maddesinin birinci fıkrasının sonuna eklenen hükümle genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde, 2004 sayılı Kanunun 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmünün uygulanmayacağı belirtilerek, üçüncü

şahıslar tarafından haczedilmiş mallara, maddede belirtilen amme alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü şahıslar tarafından tatbik edilmiş olan hacizlere iştirak edilmesi imkanı sağlanmıştır¹¹⁶.

Üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerinde amme alacağı için tatbik edilmiş hacizden önce tesis edilmiş bir rehin bulunmadığı sürece nev'i sınırlaması olmaksızın hacze konu tüm amme alacaklarının ilk haciz alacaklısı üçüncü şahsın haczine iştirak edeceği tabiidir¹¹⁷.

Bu bilgiler ışığında İcra ve İflas kanununda rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil, hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez şeklinde olumsuz hüküm, AATUHK.'nun 21.maddesinde yapılan düzenleme ile hacizden pay alma bakımından bazı kamu alacakları diğer alacaklara göre daha öncelikli hale gelmiştir.

Rüçhan hakkı ile ilgili kanuni uygulamanın vergi mükellefleri üzerinde olan etkisi ile ilgili şöyle bir örnek verilebilir: 23.06.1992'de Uluslararası Çalışma Örgütü Konferansında kabul edilen ve 08.06.1995'te yürürlüğe giren 173 sayılı "İşverenin Ödeme Güçlüğüne Düşmesi Halinde İşçi Alacaklarının Korunması" adlı ILO sözleşmesi, onaylayan devletlere iki koruma sisteminden birini tercih veya her ikisini de benimseme konusunda seçim hakkı vermiştir. Bu sözleşme, ILO' nun 1949 tarih ve 95 sayılı Ücretlerin Korunmasına Dair Sözleşmesinin ilgili 11.maddesindeki ve 1925 tarihli 17 sayılı İşletme Kazalarında İşçilerin Tazminat Haklarına Dair Sözleşmenin 11.maddesindeki düzenlemenin yerini almıştır. Türkiye 173 sayılı sözleşmeyi onaylamamıştır. Bu yüzden 1949 tarih ve 95 sayılı sözleşme ülkemizde ilk hali ve içeriğiyle yürürlüktedir. 29.3.1961' de onaylanmıştır. Buna göre : 1. Bir müessesenin iflası veya mahkeme kararıyla tasfiyesi halinde bu müessesede çalışan işçiler, gerek iflasa veya mahkeme kararıyla tasfiyeye takaddüm edip milli mevzuatla tayin edilen müddet zarfında geçen bazı hizmetleri dolayısıyla kendilerine borçlanılan ve gerekse milli mevzuatla tayin edilen miktarı geçmeyen ücretler için, imtiyazlar alacaklı mevkiini işgal edeceklerdir. 2. İmtiyazlı bir alacak teşkil eden

¹¹⁶ 479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 8.4.2006 tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁷ 479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 8.4.2006 tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

cret, alelâde alacaklıların hisselerini almalarından evvel, tam olarak ödenecektir. 3.İmtiyazlı bir alacak teşkil eden ücretin, diğer imtiyazlı alacaklara nazaran 4. rüçhan sırası, milli mevzuatla tayin edilecektir(m.11). Böylece madur durumda kalan işçiler borçlarının tam karşılığını alamamaktadırlar. Ama bir yandan da 173 sayılı sözleşmenin, bunu onaylamış devlete, işçi alacaklarını koruma konusunda seçim olanağı vermekte olduğu ve ülkemizde uygulanmakta bulunan koruma sistemlerinde imtiyaz sisteminin de seçeneklerden biri olduğu belirtilmelidir. Esasen 173 sayılı ILO Sözleşmesinin onaylanmamış olmasının yaratacağı sakıncalar rüçhan hakkı uygulaması ile bir ölçüde giderilmiştir.

SONUÇ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 21. maddesinde kamu alacağının diğer alacaklıların haczine iştiraki, 69. maddesinde ise kamu alacağının diğer kamu idarelerinin haczine iştiraki düzenlenmiştir. Buna karşın diğer alacaklıların kamu alacakları dolayısıyla uygulanan hacze iştiraki düzenlenmemiştir. Bu nedenle de kamu alacakları için konulan hacze diğer kamu idareleri dışındaki alacaklıların iştirakinin mümkün olmadığı kabul edilmektedir. Yargı içtihadı da bu yönde devam etmektedir. Yargıtay 21. D. 16/10/2000 t, E:6376, K:6585 sayılı kararında İcra İflas Kanununun 206. maddesinde birinci sırada imtiyazlı alacak olarak düzenlenen işçi alacaklarının hacze iştirak durumunda daha önce uygulanmış olan kamu alacağına iştirak edemeyeceğine karar verilmiş bulunmaktadır.

Amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanununun 21. maddesinin 2. fıkrasında rehinli alacakların hakları saklı tutulmuştur. Bu alacaklarla ilgili olarak, İcra İflas Kanununun 206. maddesinde yer alan sıra cetveline de bakılması gerekmektedir. Söz konusu sıra cetvelinde, rehinli alacaklar, tüm diğer alacaklardan önce gelebilmektedir. Sıra cetvelinde, vergi alacakları, imtiyazlı alacak olarak, 5. sırada yer almasına karşın, rehinli alacaklar, ondan, hatta tüm imtiyazlı alacaklardan önce gelmektedir.

Kısacası kamu alacaklarının rehinli alacaklar karşısında, herhangi bir önceliği söz konusu değildir. Rehinle korunan alacaklının alacağı, satış bedelinden öncelikle ödenir, kalan miktar diğer alacaklılara sıralamadaki yerleri dikkate alınarak tevzii edilir. Bu kuralın tek istisnasında gümrük vergisi, emlak vergileri gibi hacze konu eşya yada gayrimenkulün aynından kaynaklanan kamu alacaklarıdır. Bu alacaklar, hacizli malın satış bedelinden, rehinli alacaklardan önce ödenecektir. Daha sonra bu alacaklar ödedikten bakiye bir miktar kalırsa rehinli alacaklara ödeme yapılır.

Amme alacaklarına öncelik veren AATUHK.'nın 21. maddesinde, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde amme alacağı için de haciz konusunda satış bedelinin ne şekilde dağıtılacağına ilişkin düzenlemeler yer almakta, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacağının sırası belirlenmektedir. 5479 sayılı Kanun ile 08.04.2006 tarihinden itibaren amme alacakları ikili bir ayrıma tabi

tutulmuş ve bunlardan; genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı feri alacaklar için rehinden önce konulmuş hacizlere iştirak edilebileceği, genel bütçeye dahil olmayan ancak amme alacağı statüsündeki diğer alacakların ise (idari para cezası, ecrimisil alacakları, prim alacakları, belediye gelirleri...) bu öncelik hakkından yararlanamayacağı belirterek AATUHK.'nın amme alacağını korumak için ne kadar dikkatli ve adil yapılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun genel hukuktaki icra hukukuna tekabül eder bir nitelik taşımaktadır. Ancak alacağın kamuya ait olması nedeniyle daha etkin hüküm ve müesseseleri içermektedir. Bu kapsamda amme alacağının tahsili ve korunmasına ilişkin hükümler, kendisinde amme alacağı olan borçluların önemli yaptırımlarla karşılaşmasına sebep olmakta ve hatta bazı durumlarda haklı olan amme borçlusunun hakkını savunmasında tanınan fırsatlar yetersiz kalmaktadır. 5479 GVK, AATUHK, ÖTV ve VUK da değişiklik yapılması hakkındaki kanun ile AATUHK. da yapılan en önemli değişiklik bu bağlamda 79 uncu maddede gerçekleşmiştir. AATUHK.'nın 79 uncu maddesinde kendisinde amme alacağı bulunan borçluya hakkını savunmasında tanınan imkanlar yetersiz kaldığından dolayı söz konusu durum 5479 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle giderilmeye çalışılmıştır. Diğer taraftan 5479 sayılı Kanun ile aynı maddede yapılan düzenleme ile günümüz teknolojisinin getirdiği bazı imkanların kullanılması hedeflenmiş ve banka genel müdürlüklerine doğrudan haciz bildirisi gönderebilme yetkisinin verilmesi amaçlanmıştır.

Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki kanunun aslında amme alacağını korumakta yeterli olduğu ve bazı teknolojik gelişmelere de hızlıca ayak uydurduğu yapılan düzenlemelerde görülmektedir. Bu düzenlemelere örnek olarak e-haczi örnek olarak verebiliriz.

Rüçhan Hakkı uygulaması sayesinde kamu alacağı etki bir şekilde korunmakta ve kamu alacaklı olduğu kişi veya kişilikten alacağını hacze iştirak etmesiyle sırası sonda bile olsa birinci alacaklı ile garameten taksim usulüne dayandırarak alacağını almaktadır. Bu uygulamada tabii ki devletin alacağı üçüncü şahıslardan fazla olduğu için devlet her zaman tahsil edilen paradan fazla olan kısmı olarak hacze iştirak eden üçüncü şahısların alacaklarını gasp etmektedir.

Ancak bu konu hakkında bir taraftan devlet haklı bir uygulama yaptığı konusu da gündeme gelebilir. Bunun sebebi ise üçüncü şahıs ile borçlu arasında gerçek bir alacak ilişkisi olmaması durumunu da göz önünde bulundurursak bu konuda önlem almak adında bu uygulamanın olduğu düşünülebilir. Fakat gerçek anlamda alacaklı olanlar mağdur olmaktadır. Devletin hukuk devleti olma görevini yerine getirerek daha eşit bir uygulamaya gitmesi önerilebilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 7. baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002.

Akmansu, Mehmet. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları**, Örnek Matbaası, Ankara, 1954.

Aksoy. Şerafettin. **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, 3. baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Aykaç, Kemal. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1976.

Bakır, Osman. **Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağının Tahsilini Güvenceye Alan Önlemler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.

Barlass, İrfan. **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No. 27, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000.

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş, Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 4. baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.

Candan, Turgut. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları Şefik Matbaası, İstanbul, 2002.

Eker, Tüğen. **Kamu Maliyesine Giriş**, 2. baskı, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989.

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Güzel, Ahmet ve Muharrem Özdemir. **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007.

Nadaroğlu Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. baskı Beta Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2000.

Onar, Sıddık Samiç. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: I-III., 3.baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 7. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.

Özbalcı, Yılmaz ve Servet Samlıoğlu. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988.

Özbalcı, Yılmaz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2005.

Özbudun Ergün. **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1986.

Özer, İlhan. **Kamu Alacaklarının Tahsili teorisi ve Türkiye' de Uygulaması**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını No: 187, Ankara, 1979.

Serozan, Rona. **Mirasçuya Geçen ve Geçmeyen Haklar Mirasçının Aslından Kazandığı Haklar ve Miras bırakanın Ölüm Sonrasına Uzanan Hakları**, İÜHF. Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayınları, İstanbul, 1999.

Sonsuzoğlu, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Fer' i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Gecikme Zammı-Tecil Faizi-Haksız Çıkma Zammı-Gecikme Faizi-Pişmanlık Zammı-İdarenin Mükellefe Ödemesi Gereken Faizler**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, GİM Matbaası, Ankara, 1999.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, İmaj Kitabevi, Ankara, 2003.

Yasar, Ercan. **Vergi Usul Kanunu**, İnkilap Kitabevi, İstanbul, 1991.

Yıldırım Tülay. **Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.

Makaleler

Bilgin Sibel. “**Verginin Hukuki Temeli**”, **Türk Hukuk Dünyası**, Yıl: 1, Sayı: 2, Ekim 2000, ss. 2-16

Yılmaz, **Ejder Hacze Takipli Katılma (Hacze Adi İştirak) AHFM**. 1973/1-4, ss: 272-294

Kanunlar ve Resmi Gazeteler

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

2007/4 Seri No’lu Tahsilât İç Genelgesi

08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete

5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu

Dan.3.D., 12.03.2003 tarih ve 2000/4685 E., 2003/1082 K. sayılı kararı, Kazancı Hukuk Otomasyon.

Yar. 2.H.D.,12.11.2003 tarih ve 2003/14125 E., 2003/15438 K. sayılı kararı, Kazancı Hukuk Otomasyon.

Dan.7.D., 19.11.2003 tarih ve 2000/8465 E., 2003/4830 K. sayılı kararı, Kazancı Hukuk Otomasyon.

Dan.11.D., 02.05.1995 tarih ve 1995/1713 E., 1995/1329 K. sayılı kararı, Kazancı Hukuk Otomasyon.

Dan. 9.D. 14.05.2002 tarih ve 2001/3191 E., 2002/2317 K. sayılı kararları, Kazancı Hukuk Otomasyon.

Tebliğ, Genelge v.b.

13.06.2007 tarih ve 2007/4 Seri Nolu Tahsilât İç Genelgesi
440 Seri No Tahsilât Genel Tebliği

İnternet Kaynakları

Rüçhan Hakkının Kullanılması, İptal Davası Açılması, www.vergidegundem.com
(19.07.2011)

İnam, Burak. **Vergi Alacağının Korunması Hakkında Makale**,
www.vergigundem.com (19.07.2011)