

H EŞYA VE GAYRİMENKULÜN AYNINDAN DOĞAN KAMU ALACAKLARININ ÖNCELİĞİ

*Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

I. Giriş

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları, bütün kamu alacaklarının içinde en fazla imtiyazlı olan ve rehinden de önce gelen rüçhanlı alacak grubudur¹. Adından da anlaşıldığı üzere, ilişkili olduğu eşyanın/gayrimenkulün aynından/kendi varlığından kaynaklanmaktadır.

Bu alacaklar, bütün alacaklardan (tüm kamu ve özel alacaklardan <kamu hukuku ve özel hukuktan doğan tüm alacaklardan>) önce gelmektedir. Gerek haciz ve gerekse iflâs aşamasında en başta karşılanması gereken alacak grubudur. Rehinli alacaklardan da önce gelmektedir.

Hangi kamu alacaklarının, eşya ve gayrimenkulün aynından doğduğu net olarak ortaya konulmalıdır. Aksi halde hazırlanan sıra cetvellerinde de yanlışlıklar olacağı tabiidir.

Bu çalışma kapsamında eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının özellikleri üzerinde durulacak ve bu alacakları nelerden ibaret olduğu yargı kararları çerçevesinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

II. Eşya ve Gayrimenkulün Aynından Doğan Kamu Alacaklarının Genel Özelliği

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları, bütün kamu alacaklarının içinde en fazla imtiyazlı olan ve rehinden de önce gelen rüçhanlı alacak grubudur. Adından da anlaşıldığı üzere, ilişkili olduğu eşyanın/gayrimenkulün aynından/kendi varlığından kaynaklanmaktadır.

Doktrin ve yargı kararlarında rüçhanlı kamu alacakları olarak adlandırılan bu alacaklar, “*gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan*” vergi alacaklarıdır. Bu kamu alacakları, ilgili

^H Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir.

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Malî Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi. (sustun@selcuk.edu.tr).

¹ Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı ve bu bağlamda eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının diğer kamu alacakları da dâhil olmak üzere tüm alacaklar karşısında sahip olduğu rüçhaniyet hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 96 vd.

eşya ve gayrimenkulün aynî değerlerinin varlığı sonucu tahakkuk etmektedir². Burada, hacze konu (veya iflâs masasına giren) mal ile doğrudan ilgili aynî vergilerin tahsilinde rüçhan hakkı tanınması durumu söz konusudur³. Kamu alacağının diğer alacaklardan önce gelmesi yalnız, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için kabul edilmiştir⁴. Bu alacakların en büyük özelliği, bunların rehinli alacaklardan da önce gelmeleridir.

Rehinli alacaklar, kural olarak diğer alacaklara karşı önceliğe sahiptir. Diğer bir ifadeyle rehinli alacakların rüçhan hakkı vardır⁵. Rehlinli alacakların bu önceliği, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları bakımındandır. Dolayısıyla eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan bir kamu alacağından dolayı konulan haczin, kendinden önce konulan bir rehne karşılığı önceliği bulunmamaktadır⁶. Dolayısıyla, kural olarak önce rehinli alacak karşılanır, daha sonra kamu alacağı tatmin edilmeye çalışılır⁷. Ancak eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları rehinden de önce

² KOÇAK Muhsin, Vergi – İcra Hukuku (Mukayeseli), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 96; Kanun gerekçesinde de bu husus şu şekilde ifade edilmektedir: “Kamu alacağı o malın aynına taallük ediyorsa nevama mal borçlu durumda olduğundan bu münasebetle doğan kamu alacağı rehinli alacağa da tercih olunmaktadır. (Bina Vergisi, Gümrük Vergisi gibi)”. AATUHK Gerekçesi, s. 782.

³ ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 166.

⁴ AKCAN Recep, *Hacze İştirak*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005. s. 135.

⁵ “Davacı vekili ... Vergi Dairesine pay ayrılmamasının 6183 sayılı Yasanın 21/2. Maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir... Satışa konu aracın 3.12.1998 tarihinde Vergi Dairesinin uyguladığı hacizden önce 21.4.1998 tarihinde davalı bankaya rehnedilmiş olmasına ... göre davacı vekilinin yerinde görülmeyen bütün temyiz itirazlarının reddi...”. Y.19.HD, 23.09.1999 gün ve E. 4486, K. 5102, DEYNEKLİ Adnan/KISA Sedat, Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s. 307, no. 255.

⁶ “Davacı vekili, vergi dairelerinin alacakları için konulan hacizlerin davalı lehine tesis edilen ipoteye garameten iştirak etmesi gerektiğini ... sıra cetvelinin hatalı olduğunu ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir... Eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan vergi alacağından dolayı konulan haczin daha önce tesis edilen ipoteye karşı önceliğinin bulunmamasına göre, davacı vekilinin yerinde görülmeyen bütün temyiz itirazlarının reddi...”. Y.19.HD, 14.09.2006 gün ve E. 2006/6986, K. 2006/8349, BİLGİN Mahmut, İcra ve İflas Hukukunda Sıra Cetveli, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s. 227; BİLGİN Mahmut, İflâsın Ertelenmesi, Konkordato, Sıra Cetveli – İhalenin Feshi, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s. 771.

⁷ BAYRAKLI H. Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon 2000, s. 68.

gelmektedir⁸. Bu durumda, rüçhan hakkına sahip olan eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergi alacağı karşılandıktan sonra sıra rehinli alacağa gelir.

Rehinli alacakların, karşısında önceliğe sahip olmadığı tek alacak grubu, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan rüçhanlı kamu alacaklarıdır. AATUHK'un 21/2. maddesinde bu durum şu şekilde hükme bağlanmıştır: "*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*". AATUHK'taki bu hüküm, aslında İİK'daki hükme uygun olarak geçici komisyonca son haline getirilmiştir⁹.

Önce bir rehin akdi ile temin edilmiş bir alacak varsa ve kamu alacağı da üzerinde rehin bulunan eşya veya gayrimenkulün aynından doğmuşsa, satış bedelinden önce bu kamu alacağı ödenecek daha sonra rehinli alacak için ödeme yapılacaktır. Bu durum İİK'nın 206. maddesindeki sıralama bakımından da aynen böyledir.

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının hacizde sahip olduğu öncelik benzer şekilde iflâs aşaması bakımından da geçerlidir. Dolayısıyla bu alacaklar hem haciz hem de iflâsta tartışmasız önceliğe sahip alacak türüdür.

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları iflâs masasına rüçhanlı alacak olarak kaydedilir¹⁰. İflâstaki adi ve imtiyazlı alacakların sırasını gösteren ve İİK'nın 140. maddesine göre hacizdeki sıra cetvelinin oluşumunda da dikkate alınan İİK'nın 206. maddesinin 1. fıkrasında da benzer hüküm yer almaktadır. Maddenin başlığı "Adi ve Rehlinli Alacakların Sırası"dır. Maddenin ilk fıkrasında eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergilerin ve rehinli alacakların rüçhan hakkına sahip olduğu belirtilmiştir: "*Alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde, gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi o akar veya eşya bedelinden istifa olunduktan sonra rüçhan hakları vardır*".

⁸ Bu durumda, rehinli alacaklar bu vergilerden sonraki sırayı alacaklarıdır. ÇELİK Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 2000, s. 132; Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, s. 98 vd.

⁹ Geçici komisyon raporunda şu şekilde ifade edilmektedir: "*Hükümet tasarısında amme alacağının o malın aynına taallük etmesi halinde düşünülen ve bugün İcra ve İflâs Kanunumuzda da mevcut olan rüçhan hükmü İcra ve İflâs Kanunundaki metne uygun bir şekilde ifade edilerek (Malın aynına taallük etmek) gibi bir ifadenin kastedtiği mânaya vuzuh verilmiştir*". AATUHK Gereğiçesi, s. 795.

¹⁰ DEYNEKLİ/KISA, s. 733.

Kanunlardaki bu düzenlemelerle, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergiler bakımından, ilgili eşya ve gayrimenkul “*teminat olarak*” kabul edilmiş bulunmaktadır¹¹. Bu düzenleme, özel hukuktaki aynî sorumluluğun vergi hukukundaki görünümünü niteliğindedir¹². Aynî sorumlulukta vergiden sorumlu tutulan eşyanın kime ait olduğunun önemi bulunmamaktadır. Vergi idaresi alacağın tahsili için ilgili eşyanın hâlihazırdaki malikine yönelir¹³. Ancak aynî sorumluluk şahsî sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır. Bu yüzden, kendisine teminat oluşturan eşyadan, o eşyanın aynına ilişkin kamu alacağının tamamının tahsil edilememesi halinde, alınamayan kısım bakımından borçlunun sorumluluğu devam eder¹⁴. Yani ilgili eşyanın paraya çevrilmesi, o eşyanın aynından kaynaklanan kamu alacağını karşılayamazsa, karşılanamayan kısım için artık kamu alacağının önceliği kalmamaktadır. Bu durumda örneğin iflâs halinde, karşılanamayan kısım imtiyazlı alacaklar arasında 3. sırada yer alır¹⁵.

İflâs halinde, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının rüçhanlı olabilmesi için bu eşyaların veya bu eşyalar satılmış ise satış bedellerinin iflâs masasında bulunması şarttır¹⁶. Diğer malların satış bedelinden,

¹¹ DEYNEKLİ Adnan, *İflâsın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, Yetkin Yayınları, Ankara 1998, s. 114; Kamu alacağı için teminat hükmünde kabul edilen eşya için ayrıca bkz ÜSTÜN, s. 111 vd.

¹² DEYNEKLİ, s. 114.

¹³ “Aynî sorumlulukta eşya kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı bir vergi borcuna güvence [tutulmaktadır]”. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 80; DEYNEKLİ, s. 114.

¹⁴ DEYNEKLİ, s. 115.

¹⁵ Karş. DEYNEKLİ, s. 115; “Eğer bir aracın satışından elde edilecek para, o aracın MTV borcunu karşılamıyorsa, MTV alacağının geri kalanı diğer adi alacaklar gibi 4. sırada karşılanacaktır. Zira eşyanın aynından doğan alacaklar, sadece o eşyanın bedelinden öncelikle ödenirler; bakiye borç, müflise ait başka malların satış bedelinden ve 4. sırada karşılanır”. Y.19.HD, 19.01.2006 gün ve 2005/9266, K. 2006/180, BİLGİN, s. 551, BİLGİN, İflâs, s. 773. (NOT: Mahkeme kararının verildiği tarih itibarıyla kamu alacaklarının imtiyazı kaldırılmış bulunmaktaydı. Kamu alacakları adi alacaklarla birlikte işleme tabi tutulmaktaydı. Mevcut düzenleme itibarıyla kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin 3. sırasında yer almaktadır).

¹⁶ “Bu nedenle gümrük vergisinden doğan alacağın rüçhanlı olabilmesi için, gümrüğe tâbi eşyanın veya bu eşya satılmışsa, satış bedelinin iflâs masasında olması şart olup, diğer malların satış bedelinden gümrük vergilerinin ödenmesi mümkün değildir”. Y.19.HD, 02.11.2007, E. 2007/6982, K. 2007/9470, BİLGİN, s. 539; BİLGİN, İflâs, s. 766; Y.19.HD, 19.02.2009 gün ve E. 2009/85, K. 2009/1297, BİLGİN, s. 537; BİLGİN, İflâs, s. 764; Y.19.HD, 15.02.2008 gün ve E. 2007/9175, K. 2008/1286, BİLGİN, s. 538; BİLGİN, İflâs, s. 765.

ilgili kamu alacağının bu mânada bir önceliği bulunmamaktadır, diğer malların satışından ilgili kamu alacakları karşılanamaz¹⁷. Kısaca kamu alacağının buradaki rüçhan hakkı, aynından doğmuş olduğu eşya ve gayrimenkul açısından söz konusu olmaktadır.

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergi alacağı için, hacze iştirak söz konusu değildir, ayrıca buna gerek de yoktur¹⁸. Çünkü bu alacaklar rüçhanlı alacak olarak en öne geçip satış bedelinden öncelikle ödeneceklerdir. Bu alacakların sahip olduğu rüçhan hakkı dolayısıyla, bunlar için ayrıca takip yapılması ve haciz konulması zorunlu değildir¹⁹.

Yargıtay'ın kararlarında da, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarında hacze iştirakin söz konusu olmadığı, bunlar için ayrıca takip yapılmasına ve haciz konulmasına da gerek bulunmadığı vurgulanmaktadır. Nitekim Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında bu husus şu şekilde belirtilmiştir: "*Kamu alacağı eşya veya gayrimenkulün aynından doğuyor ise hacze iştirak söz konusu olmayacağı gibi, ayrıca bir haciz kararı da aranmayacak, bu tür alacakların, diğer alacaklardan, hatta rehinli alacaklardan da önce ödenmesi gerekecektir*"²⁰. Bu alacaklar doğrudan eşya

¹⁷ "Gümrük vergilerinden doğan alacağın rüçhanlı olabilmesi için, gümrüğe tâbi eşyanın veya bu eşya satılmışsa, satış bedelinin iflâs masasında olması şarttır. Diğer malların satış bedelinden gümrük vergisinin ödenmesi mümkün değildir". Y.19.HD, 02.11.2007, E. 2007/6982, K. 2007/9470, BİLGİN, s. 539.

¹⁸ AKCAN, s. 150, 152.

¹⁹ İPEKÇİ Nizam, *Haciz İhtiyati Haciz Sıra Cetveli*, Adil Yayınevi, Ankara 2006, s. 294; AKCAN, s. 137.

²⁰ Y.HGK, 31.03.2004 gün ve E. 2004/19-181, K. 2004/195, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; "*Malın aynından doğan vergi alacağı için ayrıca takip yapılması ve mala haciz konulması gerekli değildir*". Y.19.HD, 13.09.1995 gün ve E. 1995/7341, K. 1995/7301, BİLGİN, *İflâs*, s. 773, *YKD*, Yıl 1996, S. 3, s. 442 vd.; "*Motorlu Taşıtlı Vergisi aracın aynından doğan bir vergi olup ayrıca takip yapıp haciz uygulanması gerekmeden bu vergi alacağı için pay ayrılmalıdır*". Y.19.HD, 03.02.2000 gün ve E. 8339, K. 629, DEYNEKLİ/KISA, s. 298-299, no. 238; "*Bedeli paylaşımına konu taşınmanın aynından doğan emlak vergisi için ayrıca haciz konulmasına gerek bulunmaksızın taşınmaza haciz uygulayan alacaklılar ve rehinli alacaklılardan önce pay ayrılmalıdır*". Y.19.HD, 18.06.1998 gün ve E. 3208, K. 4312, DEYNEKLİ/KISA, s. 314-315, no. 270; "*Emlak vergisi alacağı için ayrıca takip yapılması ve haciz konulmasına da gerek bulunmamaktadır*". Y.19.HD, 03.07.1997 gün ve E. 4752, K. 6971, DEYNEKLİ/KISA, s. 1049, no. 414; Y.19.HD, 03.07.1997 gün ve E. 4752, K. 6971, DEYNEKLİ/KISA, s. 322, no. 283; "*Bu miktarın derece kararına alınması için ayrıca haciz işlemine gerek yoktur*". Y.12.HD, 16.04.1986 gün ve E. 2025, K. 448, DEYNEKLİ/KISA, s. 1066, no. 436; "*Motorlu taşıtlı vergisi malın aynından kaynaklanan bir vergi olması nedeniyle bu*

ve gayrimenkulün aynıyla ilişkili olduklarından, söz konusu eşya veya gayrimenkulün satışından, bu alacaklar için (daha önce takip yapılmasına gerek bulunmadan) pay ayrılmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca çıkarılan 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi'nde de eşya ve gayrimenkulün aynından doğan alacakların sıra cetvelini hazırlayan icra müdürlüğünce tespit edileceği belirtilmektedir²¹. Yargıtay'ın bir kararında da, İcra Müdürlüğü'nce gayrimenkulün satışından sonra, ilgili gayrimenkulün bağlı olduğu belediyeye emlak vergisi borcu bulunup bulunmadığının sorulması gerektiği ifade edilmiştir²². Yargıtay'ın kararları ve bu alacakların rüçhan hakkı göz önünde bulundurulduğunda, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için ayrı bir takip yapılmasına ve haciz konulmasına gerek olmadığı anlaşılmaktadır. Bu alacaklara tanınan rüçhan hakkı, bunlar için ayrıca takip yapılmamasını da kapsamaktadır.

Doktrinde, kamu alacağının önceki hacze iştirak etmesi ve satış işleminin de kamu idaresi tarafından yapılması durumunda, kamu idaresinin kendi payını dahi almadan satış bedelinden masrafları düşüp kalan tutarı ilk haczi koyan icra dairesine sıra cetvelini ve paylaştırmayı yapmak üzere gönderdiği

alacak için ayrıca haciz uygulaması gerekmeksizin öncelikle pay ayrılmalıdır". Y.19.HD, 15.03.2001 gün ve E. 2001/619, K. 2001/1816, DEYNEKLİ/KISA, s. 294, no. 228; Y.19.HD, 13.09.1995 gün ve E. 7341, K. 7301, DEYNEKLİ/ KISA, s. 342, no. 315; BİLGİN, s. 552.

Ancak, Yargıtay'ın daha önce vermiş olduğu bir karara dayanarak, hacizli malın aynından doğan vergilere sıra cetvelinde pay ayrılması için, hacizli malın satışından önce bu tür malın aynından doğan vergiler dolayısıyla mal üzerine haciz konulmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. Bu konuda bkz. COŞKUN Mahmut, *Açıklamalı – İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 206; "Kamu alacağının malın aynından doğması halinde, malın paraya çevrilmesinden önce usulüne uygun konulan bir haciz yoksa hacze iştirak söz konusu olmaz". Y.19.HD, 13.10.1994 gün ve E. 7318, K. 9371, COŞKUN, s. 206, dn. 83.

²¹ "Vergi Dairesince satış bedelinden kendi alacağının tamamı tahsil edildikten sonra bu durum da belirtilerek, takyidat listesi ile satış bedelinden kalan tutar, sıra cetveli dağıtımı yapılmak üzere, bu vergi dairesinden sonra ilk haczi koyan icra dairesine gönderilecektir". Bkz. 13.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.36/3676-302/53388 Sayılı, 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi, örnek 4.

²² "İcra Müdürlüğünce taşınmazın satışından sonra taşınmazın bağlı bulunduğu Belediyeden emlak vergisi borcu bulunup bulunmadığı sorularak, varsa öncelikle emlak vergisi borcu satış bedelinden ayrılacak, kalan bakiye ise paylaşılacaktır". Y.19.HD, 03.07.1997 gün ve E. 4752, K. 6971, DEYNEKLİ/KISA, s. 322, no. 283.

belirtilmektedir²³. Satış tutarının icra dairesine gitmesi, sıralama ve paylaşırma yapıp alacaklı kamu idaresine düşen payın gönderilmesi çok uzun bir zaman alacağından, alacaklı kamu idaresinin satışı gerçekleştirdikten sonra kendi ve varsa diğer kamu idarelerinin payını ayırıp kalan tutarı icra dairesine göndermesi gerektiği vurgulanmaktadır²⁴. Öneriye göre, satış işlemi yapan kamu idaresinin sıra cetvelini ve garameten taksimi yapması gerekmektedir.

Bu öneriyi eleştiren diğer bir görüşte ise, sıra cetvelini düzenleme görevinin icra dairelerine verildiği, kamu idarelerinin kanundan almadığı bir yetkiyi kullanamayacağı belirtilmekte ve uzmanlık gerektiren bir konu olan sıra cetvelini hazırlama işinin kamu idarelerince yapılamayacağı haklı olarak vurgulanmaktadır²⁵.

Sıra cetvelinin ilk haczi uygulayan icra dairesince yapılacağında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Gerçekten de sıra cetvelini hazırlama görevinin kamu idarelerine verilmesi, gerek kanun hükmü, gerekse uzmanlık gerektiren bir alan olması itibarıyla mümkün değildir. İç Genelge'de de belirtildiği üzere satış kamu idaresince yapılıyorsa, kamu idaresinin kendi alacağını öncelikle ayırıp kalanı icra dairesine göndermesi gerekir. Böyle bir uygulama, kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsil edilmesinin gerekliliğine de uygundur. Ancak bunun için kamu alacağının miktarının ve öncelik durumunun tereddüde yer vermeyecek şekilde açık olması gerekir. Örneğin ilk haczi koyanın kamu idaresi olması ya da eşya veya gayrimenkulün aynından doğan vergi alacağının bulunması durumlarında olduğu gibi, kamu alacağına tahsis edilecek miktar konusunda kesinlik bulunması gerekir. Zaten kamu idaresince satış yapılması durumunda kural olarak kamu alacağına ayrılacak pay konusunda bir kesinlik bulunmaktadır. Kamu alacağına ne kadar pay ayrılacağı kesin olarak belli olmadığı durumlarda, satış bedelinin elbette ki icra dairesine gönderilmesi gerekecektir²⁶.

Sıra cetveli hazırlanırken, ilgili kamu alacağının, eşya ve gayrimenkulün aynından doğup doğmadığı dikkate alınmalıdır²⁷. Eşya ve gayrimenkulün

²³ Bkz. ACAR Mustafa Gürhan/YİĞİT Hasan, "Amme Alacaklarında Rüçhan (Öncelik) Hakkı", *Vergi Dünyası*, S. 318, Şubat 2008, s. 81.

²⁴ ACAR/YİĞİT, s. 81.

²⁵ COŞKUN, s. 210.

²⁶ ÜSTÜN, s. 182-183.

²⁷ "Davacı vekili ... gümrük vergi ve resimlerinin imtiyazlı alacaklardan olduğu, bu nedenle 3. sırada işlem görmesi gerektiğini ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir... İİK.nun 206.maddesinin 1. fıkrasına göre gümrük resmi rehinli alacaklardan önce ödenmesi gereken alacaklardır. Somut olayda davacı Vergi Dairesinin alacağının anılan hüküm kapsa-

aynından doğmadığı anlaşılan kamu alacaklarının önceliği bulunmamaktadır. Bu takdirde söz konusu alacaklar, haciz yoluyla takipte şartları varsa hacze iştirak edebilir, iflâs yoluyla takipte ise imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin 3. sırasında yer alır²⁸. Bu yüzden ilgili alacakların eşya veya gayrimenkulün aynından kaynaklanıp kaynaklanmadığının iyi tespit edilmesi gerekir. Konu yargıya intikal ettiğinde ise bu tespit mahkemece yapılmalıdır²⁹.

III. Eşya ve Gayrimenkulün Aynından Doğan Kamu Alacaklarının Kapsamı

AATUHK'un 21/2. maddesinde "gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi" eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarından bahsedilmiştir. Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları sadece burada sayılan vergilerle sınırlı olmayıp, benzeri nitelikteki vergiler de bu kapsama girmektedir³⁰. Bu kapsama girdiği kabul edilen vergiler şunlardır:

A. Bina ve Arazi vergisi

Emlâk Vergisi Kanunu'nun (EVK) içinde bu iki vergi türü de düzenlenmiştir. Bina vergisinin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalardır

mında bulunup bulunmadığı üzerinde durularak ... karar verilmelidir". Y.19.HD, 30.03.2006 gün ve E. 2005/1937, K. 2006/3293, BİLGEN, s. 540.

²⁸ "Bir malın aynından kaynaklanan ... nitelikte olmayan kamu alacakları ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21 nci maddesinin son fıkrası hükmüne göre sıralamaya tabi tutulur". Y.19.HD, 18.10.2007 gün ve E. 2007/4338, K. 2007/8937, BİLGEN, İflâs, s. 770, BİLGEN, s. 540; "Satışa ve bedeli paylaşımına konu mallar ... eşyalardan olmadığından bu mallar üzerinde Vergi Dairesinin bir önceliği bulunmamaktadır. Malların satımından önce haciz konulması halinde 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca ilk hacze iştiraki mümkündür". Y.19.HD, 15.05.1997 gün ve E. 2737, K. 4979, DEYNEKLİ/KISA, s. 326, no. 289, s. 105, no. 416.

²⁹ "Bu durumda mahkemece davacı yanın alacaklarının iflâs masasındaki malların aynından kaynaklanıp kaynaklanmadığının saptanması ve eğer bu tür alacaklar söz konusu ise, ilgili oldukları malların satış bedelinden öncelikle ödenmek üzere, iflâs sıra cetvelinde rüçhanlı sıraya yazılmaları noktasında şikâyetin kabulüne karar vermek gerekir". Y.19.HD, 18.10.2007 gün ve E. 2007/4338, K. 2007/8937, BİLGEN, İflâs, s. 770, BİLGEN, s. 540.

³⁰ "6183 sayılı Yasanın 21/2. maddesinde gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarının gayrimenkul bedelinden öncelikle tahsil edileceği belirtilmiştir. Buradaki sayılan vergi nitelikleri tadadi olmayıp, benzeri vergiler için de uygulanır". Y.19.HD, 28.06.1994 gün ve E. 4582, K. 6936, DEYNEKLİ/KISA, s. 345, no. 321.

(EVK md. 1). Arazi vergisinin konusu ise benzer şekilde, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalardır (EVK md. 12).

Bina ve arazi vergisi, gayrimenkulün aynından doğan vergi türüdür. Gerek haciz ve gerekse iflâsta rüçhan hakkına sahip olup rehinli alacaklardan da önce gelmektedir. Yargıtay kararlarında da emlak vergisinin hem haciz hem de iflâsta rehinli alacaklardan da önce geldiği vurgulanmaktadır: “*Emlak vergisi alacağı taşınmazın aynından kaynaklanan bir vergi olması nedeniyle İİK.nun 206/1. maddesi ve 6183 sayılı Yasanın 21/2. maddesi uyarınca rehinli alacaklardan da önce ödenmesi gerekir*”³¹. Belediyelerin aldığı diğer vergilerin bu mânâda önceliği olmadığı için, bunların toplu olarak bildirilmesi halinde, emlak vergisine ilişkin alacak miktarının ayrıca tespiti gerekir³².

Haciz yoluyla takip yapılıyorsa, gayrimenkulün satış bedelinden tapu harcı ile birikmiş emlak vergisi ve cezaları öncelikle ödenecektir³³. Rüçhan hakkı, iflâs yoluyla takipte, gerek iflâsın açılmasından önceki dönemdeki emlak vergisi ve gerekse tasfiye sürecinde masada bulunan gayrimenkullerin emlak vergisi bakımından geçerlidir³⁴.

³¹ Y.19.HD, 03.07.1997 gün ve E. 4752, K. 6971, DEYNEKLİ/KISA, s. 1049, no. 414; “*Emlak Vergisi, İİK.nun 206/1. maddesi uyarınca vergi konusu malın satışı halinde satış bedelinden rehinli alacaklardan önce pay alır. Bedeli paylaşımaya konu taşınmazın aynından doğan emlak vergisi için ayrıca haciz konulmasına gerek bulunmaksızın taşınmaza haciz uygulayan alacaklılar ve rehinli alacaklılardan önce pay ayrılmalıdır*”. Y.19.HD, 18.06.1998 gün ve E. 3208, K. 4312, DEYNEKLİ/KISA, s. 314-315, no. 270; Y.19.HD, 03.07.1997 gün ve E. 4752, K. 6971, DEYNEKLİ/KISA, s. 322, no. 283.

³² “*Emlak Vergisi alacağı taşınmazın aynından doğan bir alacak olup, öncelikle ödenir; fakat çevre temizlik vergisi bu kapsamda değildir. Somut olayda davacı Belediyenin alacağının toplu olarak bildirildiği görülmüştür. Bu durumda mahkemece Emlak Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi alacakları tutarlarının ve dönemlerinin ayrı ayrı tespiti ve yukarıda gösterilen ilke çerçevesinde şikayetin incelenmesi gerekir*”. Y.19.HD, 24.06.2009 gün ve E. 2009/5068, K:2009/6185, BİLGİN, s. 546; “*Mahkemece, sıra cetvelinde paylaştırılan paranın, eşyanın aynından doğan vergi borcuna konu malların satış bedelinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da araştırılır, tüm deliller birlikte değerlendirilmek suretiyle varılacak uygun sonuç çerçevesinde karar verilmesi gerekir*”. Y.19.HD, 24.11.2009 gün ve E. 2009/10759, K. 2009/11116, BİLGİN, s. 548.

³³ KARMIŞ Enver, “İmtiyazlı İşçi Alacağı, Kamu Alacağı, Üçüncü Şahıstaki Alacak ve TMSF ile Kamu Bankalarının Amme Alacağı Takibinde Sıra Cetveli”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Yıl 2005, C. 79, S. 2, s. 374.

³⁴ DEYNEKLİ, s. 118.

B. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusu düzenlenmiştir. Buna göre kanunda yazılı tarifelerde yer alan ve ilgili müdürlük, şube veya bürolara kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterler, motorlu taşıtlar vergisine tâbidir.

Motorlu taşıtlar vergisi, aracın aynından doğan bir vergi olup rüçhan hakkına sahiptir. Aracın üzerinde rehin bulunsa dahi, satış bedelinden önce motorlu taşıtlar vergisi ödenir³⁵. Bu vergi ödenmeden taşıtın ihale alıcısı adına tescili mümkün değildir³⁶. Bu bakımdan icra müdürlüğünün ihale bedelinden, satışa konu araca ait motorlu taşıt vergisini kesip vergi dairesine ödemesi, kanuna uygundur³⁷.

İflâs durumunda ise, motorlu taşıt fiilen iflâs masasında bulunmasa dahi, bu alacak rüçhanlı olarak sıra cetveline kaydedilmelidir³⁸. Motorlu taşıtlar

³⁵ AKCAN, s. 140; KARMIŞ, s. 374; “Satışa konu aracın aynından doğan Motorlu Taşıtlar Vergisi alacağıın önceliği bulunmaktadır”. Y.19.HD, 18.12.2003 gün ve E. 2003/10817, K. 2004/12879, DEYNEKLİ/KISA, s. 281, no. 203; “Motorlu taşıtlar vergisi aracın aynından kaynaklanan bir vergi olması nedeniyle rehinli alacaklıdan önce pay ayrılmasında bir isabetsizlik bulunmamaktadır”. Y.19.HD, 23.10.2003 gün ve E. 2003/3257, K. 2003/10376, DEYNEKLİ/KISA, s. 283, no. 206; Y.19.HD, 15.03.2001 gün ve E. 2001/619, K. 2001/1816, DEYNEKLİ/KISA, s. 294, no. 228; Y.19.HD, 03.02.2000 gün ve E. 8339, K. 629, DEYNEKLİ/KISA, s. 298-299, no. 238; “Motorlu Taşıtlar Vergisi, satış ve bedelinin paylaşımına konu malın aynından doğan bir vergi olması nedeniyle, 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca rehinli alacaklılardan da önce ödenmesi gerekir”. Y.19.HD, 13.09.1995 gün ve E. 7341, K. 7301, DEYNEKLİ/KISA, s. 342, no. 315, BİLGİN, İflâs, s. 773; Y.19.HD, 23.01.1997 gün ve E. 8934, K. 282, DEYNEKLİ/KISA, s. 1051-1052, no. 418; Y.19.HD, 21.09.1195 gün ve E. 6756, K. 7290, DEYNEKLİ/KISA, s. 1055-1056, no. 424.

³⁶ “Motorlu Taşıtlar Vergisi 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanun'unun 1 inci maddesinde yer alan taşıtların aynından doğan bir vergidir. Cebri artırmaya konu olan aracın motorlu taşıtlar vergisi borcu ödenmeden ihale alıcısı adına tescili dahi mümkün değildir”. Y.19.HD, 26.01.2011 gün ve E. 2010/14362, K. 2011/685, BİLGİN, s. 547.

³⁷ Y.12.HD, 25.04.2011 gün ve E. 2010/26855, K. 2011/7972, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

³⁸ “Mahkemece motorlu taşıtlar vergisinin eşyanın aynından kaynaklandığı kabul edilmişse de şikayete konu araçların iflas masasında fiilen olmaması nedeniyle şikayetin reddine hükmolunmuştur. Oysaki söz konusu taşıtların iflâs masasına sonradan fiilen girmesi ve satılması ihtimali bulunduğundan, bu araçların satış bedelinden öncelikle motorlu taşıtlar vergisine rüçhanlı olarak pay ayrılması

vergisinin önceliği, aracın satıldığı tarih itibariyle mevcut vergi alacağını kapsamaktadır. Aracın satıldığı tarihten sonra doğan motorlu taşıtlar vergisi borcunun satış bedelinden ödenmesi mümkün değildir³⁹.

Trafik cezaları, motorlu taşıtın aynından doğmamaktadır. Bu itibarla trafik cezalarının, motorlu taşıtın satış bedelinden tahsilinde rehinli alacaklar karşısında bir önceliği bulunmamaktadır⁴⁰. Trafik kurallarına aykırılık halinde uygulanan yaptırımın, motorlu taşıtın aynıyla ilgisi yoktur. Dolayısıyla bu gibi alacakların rehinli alacaklar karşısında rüçhan hakkı söz konusu değildir. Bu durumda trafik cezaları ancak, eşyanın aynından doğmayan kamu alacağı olarak işleme tâbi tutulacaktır. Buna göre trafik cezalarından dolayı konulan hacizler AATUHK'un 21. maddesindeki şartların varlığı halinde hacze iştirak edebilecektir. İflâs durumunda ise "*trafik para cezası gibi diğer kamu alacaklarının sıra cetvelinin 3'üncü sırasına kaydedilmesi*" gerekecektir⁴¹.

gerekir". Y.19.HD, 17.03.2010 gün ve E. 2010/929, K. 2010/2974, BİLGİN, s. 547-548.

³⁹ "Motorlu taşıt vergisi aracın aynından doğan bir vergi alacağı ise de aracın satıldığı tarih itibariyle mevcut Motorlu Taşıtlar Vergisi alacağının aracın satış bedelinden önceliği bulunmaktadır. Bu nedenle aracın satıldığı tarihten sonra oluşan 2004/2 ve 2005 yılı Motorlu Taşıtlar Vergisinin satış bedelinden ödenmesi mümkün değildir". Y.19.HD, 30.03.2006 gün ve E. 2006/1939, K. 2006/3295, BİLGİN, s. 553, BİLGİN, İflâs, s. 769; "Söz konusu alacağın, müflis şirket adına trafiğe kayıtlı toplam altı adet aracın 1999/2004 yılları arasındaki dönemlerde tahakkuk ettirilmiş olan Motorlu Taşıtlar Vergileri ile bunların gecikme zamlarının toplamından oluştuğunun açıkça anlaşılması karşısında, anılan alacağın 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/2. maddesi anlamında araçların aynından kaynaklandığının kabulü gerek[mektedir]". Y.HGK, 08.11.2006 gün ve E. 2006/19-693, K. 2006/688, BİLGİN, s. 549, BİLGİN, İflâs, s. 771.

⁴⁰ "Trafik cezası aracın aynından doğan bir alacak niteliğinde olmadığından önceliği bulunmamaktadır". Y.19.HD, 30.03.2006 gün ve E. 2006/1939, K. 2006/3295, BİLGİN, s. 553, BİLGİN, İflâs, s. 769; "Trafik cezaları taşıtın aynından kaynaklanan vergi borcu olmadığından satışa konu araçla ilgili olmayıp trafik kurallarını ihlal sonucu verildiğinden satış bedelinden mahsup edilmesi mümkün değildir". Y.12.HD, 04.07.2000 gün ve E. 2000/10474, K. 2000/11276, DEYNEKLİ/KISA, s. 295, no. 231; "Trafik para cezası ile bu cezaya ilişkin gecikme zammı eşyanın aynından doğan bir kamu alacağı olmadığından rehin hakkına göre önceliği bulunmamaktadır". Y.19.HD, 20.11.2008 gün ve E. 2008/9996, K. 2008/11252, BİLGİN, s. 552-553; BİLGİN, İflâs, s. 768.

⁴¹ "İflâs masasında bulunan araçlara ilişkin Motorlu Taşıtlar Vergisi ile bunların gecikme zamlarının bu araçların satış bedelinden öncelikli olarak ödenmesi gerekirken, trafik para cezası gibi diğer kamu alacaklarının sıra cetvelinin 3'üncü

C. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda⁴² düzenlenmektedir. Kanunun amacı, 1. maddede, “*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek*” olarak ifade edilmiştir. Kanunda gümrük vergilerinin konusu açık olarak gösterilmemiştir⁴³. Ancak gümrük vergisinin konusunu, gümrük bölgesinden geçirilen ve vergiye tâbi olduğu gümrük tarifesinde gösterilen eşya olarak tanımlamak mümkündür⁴⁴.

Gümrük Kanunu'nun 3/23. maddesinde, “eşya” deyiminin, “*her türlü madde, ürün ve değeri*” ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla gümrük bölgesinden geçirilen ve vergiye tâbi olduğu belirtilen her türlü madde, ürün ve değer, gümrük vergisinin konusuna dâhildir.

Gümrük Kanunu'nun 201. maddesine göre, “süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır”. 4458 sayılı mevcut Gümrük Kanunu'yla yürürlükten kaldırılan 1615 sayılı mülga Gümrük Kanunu'nun 72. maddesinde, gümrüğün denetlemesi altındaki yerlerde bulunan eşyanın, birinci derecede bu eşyaya ilişkin gümrük vergisi ile gümrüklerce alınan başka vergiler ve para cezalarından dolayı karşılık ve teminat hükmünde olduğu belirtilmişti⁴⁵. Mevcut kanunda bu hüküm yer almamaktadır.

AATUHK'un 21. maddesi ve İİK'nın 206. maddesi uyarınca gümrük vergisi, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergi alacağıdır ve rüçhanlı olup rehinli alacaklardan da önce gelmektedir⁴⁶. Yatırımı teşvik sebebiyle

sırasına kaydedilmesi gerekir”. Y.19.HD, 07.03.2008 gün ve E. 2008/26, K. 2008/2158, BİLGİN, İflâs, s. 817, BİLGİN, s. 598.

⁴² 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, RG. 4.11.1999, S. 23866.

⁴³ Ayrıntılı bilgi için bkz. TUNCER Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001, s. 201.

⁴⁴ TUNCER, s. 202.

⁴⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. DEYNEKLİ, s. 115-116; DEYNEKLİ/KISA, s. 65.

⁴⁶ AKCAN, s. 138; “*Gümrük vergi ve resimleri 6183 sayılı Yasanın 21/2. ve İİK'nun 206/1. maddesi uyarınca rüçhanlı olup, öncelikle ödenmesi gerekir*”. Y.19.HD, 15.05.1997 gün ve E. 2737, K. 4979, DEYNEKLİ, s. 117, dn. 19; “*Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yurda gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilen eşyaların Gümrük Kanunu'nda öngörülen sürelerden önce devredilmesi ve satılması halinde bu eşyayı satanlar veya alanlar ile devredenler eşyaya isabet eden gümrük vergisi ve resimlerden sorumludur. Söz konusu Gümrük Vergisi ve resimleri 6183 Sayılı Yasanın 21/2. ve İİK'nun 206/1. maddesi uyarınca rüçhanlı olup, ödenmesi gerekir*”. Y.19.HD. 22.02.2010 gün ve E. 60, K. 1733, COŞKUN, s. 219; Y.19.HD, 30.03.2006 gün ve E. 2005/1937, K. 2006/3293, BİLGİN, s. 540.

alınmayan gümrük vergilerinin, mevzuata aykırı davranılması dolayısıyla geri alınması durumunda, bu alacak da rüçhanlı olarak kabul edilmektedir. Bu vergi alacağı da rehinli alacaklardan önce ödenmelidir. Bunun için bedeli paylaşımına konu malların, yatırımı teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilen eşyalardan olması gerekmektedir⁴⁷.

İflâsta gümrük vergisinin rüçhanlı olabilmesi için, gümrüğe tâbi eşyanın veya bu eşya satılmışsa eşyanın satış bedelinin iflâs masasında olması şarttır. Çünkü gümrük vergisi malın aynından doğan bir vergi olduğu için, ancak o malın satış bedelinden gümrük vergisinin ödenmesinde rüçhan hakkı bulunmaktadır. Başka malların satış bedelinden gümrük vergisinin rüçhanlı olarak ödenmesi mümkün değildir. Yargıtay kararlarında bu husus şöyle belirtilmektedir: “Gümrük alacağının rüçhanlı olabilmesi için, gümrüğe tâbi eşyanın veya bu eşya satılmışsa, satış bedelinin iflâs masasında olması şart olup, diğer malların satış bedelinden gümrük vergisinin ödenmesi mümkün değildir”⁴⁸. Bu yüzden mahkeme, sözkonusu eşyanın iflâs masasındaki durumunu

⁴⁷ “Muafiyete ilişkin hükümlere aykırı davranılması nedeniyle alınması gereken gümrük vergisi ve gümrüklerce tahsil edilen bütün vergiler gümrük muafiyeti tanınan malın bedelinden tahsil edilecektir... Bedeli paylaşımına konu mallar yatırımı teşvik belgesi kapsamında yurda gümrük vergi ve resimlerinden muaf olarak ithal edilen eşyalardan değilse, gümrük vergi ve resim alacağının önceliği bulunmamakta[dır]”. Y.19.HD, 26.04.2001 gün ve E. 2001/1706, K. 2001/3218, BİLGİN, İflâs, s. 820, DEYNEKLİ/KISA, s. 293, no. 227; Y.19.HD, 20.03.2003 gün ve E. 2002/8023, K. 2003/2454, DEYNEKLİ/KISA, s. 287, no. 215; “Kural olarak yatırımı teşvik nedeniyle alınmayan vergilerin mevzuata aykırı davranılması nedeniyle alınması gerekli hale gelirse bu vergi alacağı rehinli alacaklardan önce ödenmelidir. Ancak bunun için bedeli paylaşımına konu malın yatırımı teşvik mevzuatı uyarınca gelen mallardan olması gerekir. Somut olayda bedeli paylaşımına konu taşınmazla birlikte gümrük muafiyeti ile gelen bir malın satıldığı kanıtlanamadığından vergi alacağının ipotekli alacaklılara karşı bir önceliği bulunmamaktadır”. Y.19.HD, 07.06.2001 gün ve E. 2001/3045, K. 2001/4402, BİLGİN, İflâs, s. 819-820, DEYNEKLİ/KISA, s. 292-293, no. 226; Y.19.HD, 06.11.1997 gün ve E. 6764, K. 9293, DEYNEKLİ/KISA, s. 317-318, no. 276.

⁴⁸ Y.19.HD, 24.11.2010, E. 2010/9969, K. 2010/13210, BİLGİN, s. 533; “Gümrük vergi ve resimleri... rüçhanlı olup, gümrük vergisine tâbi eşyanın satışından elde edilen paradan öncelikle ödenir... Gümrük vergilerinden doğan alacağın rüçhanlı olabilmesi için, gümrüğe tâbi eşyanın veya bu eşya satılmışsa, satış bedelinin iflâs masasında olması şarttır. Diğer malların satış bedelinden gümrük vergisinin ödenmesi mümkün değildir”. Y.19.HD, 02.11.2007, E. 2007/6982, K. 2007/9470, BİLGİN, s. 539; BİLGİN, İflâs, s. 766; Y.19.HD, 19.02.2009 gün ve E. 2009/85, K. 2009/1297, BİLGİN, s. 537; BİLGİN, İflâs, s. 764; Y.19.HD, 15.02.2008 gün ve E. 2007/9175, K. 2008/1286, BİLGİN, s. 538; BİLGİN, İflâs, s. 765; Y.19.HD, 20.10.2010 gün ve E. 2010/8942, K.

iyi tespit etmelidir: “*O hâlde mahkemece yapılacak iş ... eşyanın iflâs masasında bulunup bulunmadığı ya da böyle bir eşyanın satışından elde edilen bedelin iflâs masasında olup olmadığının tespiti ile varılacak uygun sonuç çerçevesinde bir karar vermekten ibarettir*”⁴⁹.

D. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde verginin konusu, “*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların*” veraset veya ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğerine intikali olarak tanımlanmıştır.

Doktrinde veraset ve intikal vergisinin eşyanın aynından doğan bir kamu alacağı olmadığı yönünde görüş bulunsa da⁵⁰, çoğunluk görüşüne göre bu vergi eşyanın aynından doğmaktadır. Buna göre madde metnindeki “gibi” ibaresi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının sadece gümrük ve emlak vergileri ile sınırlı olmadığını göstermektedir⁵¹. Yargıtay içtihatlarında da veraset ve intikal vergisinin eşya ve gayrimenkulün aynından doğan bir vergi olduğu ve rehinli alacaklardan da önce ödenmesi gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, AATUHK’un “21/2. Maddesinde ... sayılan vergi nitelikleri tadadi olmayıp, benzeri vergiler için de uygulanır. Veraset ve İntikal Vergisinin gayrimenkulün aynıyla ilgili bulunmasına göre satılan o gayrimenkul yönünden ne miktar vergi isabet ediyorsa öncelikle tahsil edilmesi gerekir”⁵².

2010/11721, BİLGİN, s. 534; “*Gümrük vergisi malın aynından kaynaklanan vergilerden olup, iflas sıra cetvelinde bütün sıraların üstünde “rüçhanlı sıra” tabir olunan sıraya yazılır ve sadece vergiye konu maldan öncelikle tahsil edilir*”. Y.19.HD, 21.04.2010 gün ve E. 2010/2601, K. 2010/4849, BİLGİN, s. 534-535; ŞAMLIOĞLU Servet/ÖZBALCI Yılmaz, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanun Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara 1984, s. 162.

⁴⁹ Y.19.HD, 24.11.2010, E. 2010/9969, K. 2010/13210, BİLGİN, s. 533; “*Malın masada bulunmaması halinde rüçhanlı sıraya yazılmasının bir anlamı yoktur*”. Y.19.HD, 21.04.2010 gün ve E. 2010/2601, K. 2010/4849, BİLGİN, s. 534-535.

⁵⁰ ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 163.

⁵¹ DEYNEKLİ, s. 120; AKCAN, s. 140; KARMIŞ, s. 374.

⁵² Y.19.HD, 28.06.1994 gün ve E. 4582, K. 6936, DEYNEKLİ/KISA, s. 345, no. 321; “*Veraset ve intikal vergisi alacağı rüçhanlı olup, davacı idarenin diğer alacaklarının rüçhanlı alacak olarak kabul edilmemesinde bir usulsüzlük [bulunmamaktadır]*”. Y.19.HD, 16.05.2002 gün ve E. 2001/9795, K. 3705, UYAR Talih, Gereçeli – İçtihatlı İcra ve İflâs Kanunu Şerhi, C. 10, Ankara 2009, s. 16164, BİLGİN, İflâs, s. 819.

Buradaki rüçhan hakkı, diğer eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarında olduğu gibi, verginin konusunu oluşturan malla sınırlıdır. Örneğin bağışlanan bir menkul mala ilişkin intikal vergisinin, mükellefin başka bir gayrimenkulünün satılması halinde doğal olarak önceliği bulunmayacaktır⁵³. Ayrıca Yargıtay'ın bir kararında, mirasçılara intikal etmeyen malların satışında, veraset ve intikal vergisinin rüçhan hakkının bulunmadığı belirtilmiştir⁵⁴.

Birden fazla gayrimenkul dolayısıyla alınması gereken veraset ve intikal vergisinin tamamının, sadece satılan tek bir gayrimenkulden alınmasında rüçhan hakkı bulunmamaktadır. Sadece ilgili gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi bakımından rüçhan hakkından bahsedilebilir⁵⁵. Elbette burada kastedilen rüçhan hakkı rehinli alacaklardan da önce ödenmeye ilişkindir. İlgili gayrimenkule isabet etmeyen veraset ve intikal vergisi ise doğal olarak, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan (normal) kamu alacağı olarak işleme tâbi tutulacaktır.

E. Eşya ve Gayrimenkulün Aynından Doğan Kamu Alacaklarına İlişkin Cezalar ve Fer'î Kamu Alacakları

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının fer'îlerinin ve bunlarla ilgili cezaların da rüçhan hakkına sahip olup olmadığı hususu tartışmalıdır. Bu konuda verilecek cevabın olumlu olup olmaması, sıra cetvelindeki diğer alacaklıların durumunu etkileyecektir.

⁵³ DEYNEKLİ, s. 120.

⁵⁴ “Veraset ve İntikal Vergisinin konusu ivazsız her türlü tasarruflar olup, şirket ortağının ölümü ile şirketteki hissesi mirasçılara intikal etmişse de, ortağı bulunduğu şirketin malvarlığı bu arada satış ve paylaşımına konu menkul malların mirasçılara intikali söz konusu değildir. Bu durumda şirkete ait menkul malların satışından dolayı ortağın ölümü ile mirasçılardan sorumlu olduğu Veraset ve İntikal Vergisi'nin önceliği bulunmamaktadır”. Y.19.HD, 27.06.1995 gün ve E. 4955, K. 5908, DEYNEKLİ/KISA, s. 343, no. 317.

⁵⁵ “Veraset ve intikal vergisinin gayrimenkulün aynıyla ilgili bulunmasına göre, satılan o gayrimenkul yönünden ne miktar vergi isabet ediyorsa öncelikle tahsil edilmesi gerekir. Murisin ölümü nedeniyle tahakkuk ettirilen 1.283.000 TL. veraset ve intikal vergisinin yalnız bu gayrimenkulden kaynaklanmadığı anlaşılacakla vergi dairesinden bu konudaki beyannamenin celbedilip yapılan tahakkukla ilgili işlem de gözetilerek, satılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi bilirkişi marifetiyle saptanıp, bu miktarın anılan yasanın 21/2. maddesi hükmünce öncelikle tahsili ve bakiye satış bedeli yönünden diğer alacaklılar arasında sıra cetveli düzenlenmesi gerekir”. Y.19.HD, 28.06.1994 gün ve E. 4582, K. 6936, DEYNEKLİ/KISA, s. 345, no. 321, Aynı karar için ayrıca bkz. UYAR, s. 16165.

Bir görüşe göre, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarına ilişkin vergi cezalarının, gecikme zammının ve tecil faizinin aynından doğan alacak olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Buna göre, bu fer'î alacaklar ve cezalar eşya veya gayrimenkulün sahibine bağlı şahsî nitelik taşımaktadır⁵⁶. Bu görüşü destekleyen diğer bir görüşte de, söz konusu zam ve cezaların mal sahibinin şahsî kusurundan kaynaklanması sebebiyle şahsî nitelik taşıdığı belirtilmektedir. Buna göre, kanun koyucunun amacı zam ve cezaları da malın aynından doğan alacaklar olarak kabul etmek olsa idi, ilgili maddede aynen Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) madde 55'te olduğu gibi açıkça belirtmesi gerekirdi⁵⁷. Ancak bu görüşe katılmak pek mümkün değildir. Zam ve cezaların kusurdan kaynaklanıp tamamen şahsî nitelik taşıdığı, her durum için söylenemez. Nitekim vergi hukukunda gecikme faizi kusura bağlı değildir. Gecikme faizi cezaî bir müeyyide olmadığı için, kusursuzluk halinde de ödenmelidir⁵⁸. KDVK'nın 55. maddesinde katma değer vergisinden bahsedildiği için, cezaların da kapsama alınabilmesi için ayrıca belirtilmesi gerekmektedir. Oysa AATUHK'ta kamu alacakları ibaresinin kullanılması, aslî alacakların yanı sıra fer'î alacakları kapsamak için de yeterlidir.

Çoğunlukta olan görüşe göre ise, eşya ve gayrimenkulün aynından kamu alacaklarının fer'îleri olan gecikme zammı, gecikme faizi gibi alacaklarla ilgili kamu alacaklarının cezaları da rüçhan hakkına sahiptir⁵⁹. Yargıtay içtihatları da fer'î alacakların asıl alacağa bağlı olduğu, o alacağa tanınan imtiyazdan yararlanacağı doğrultusundadır. Nitekim Yargıtay'ın bir kararında fer'î kamu alacaklarının da vergi aslına tanınan rüçhan hakkından istifade edeceği şu şekilde belirtilmiştir: "*Davalı hazinenin vergi alacağı mahcuz malın aynından kaynaklanmakta olup 6183 sayılı Yasanın 21/2. maddesine göre rehinli alacaklardan önce ödenmesi gerekir. Vergi alacağı gecikme zammı ve diğer fer'îleri de kapsar. Bu durumda anılan yasa uygulamasında vergi alacağının aslı ile birlikte fer'î olan gecikme zammının da imtiyazdan*

⁵⁶ ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 162.

⁵⁷ "Kanun koyucu Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 55. maddesinde rehinli alacaklardan Katma Değer Vergisi (KDV) alacağı ile birlikte KDV ile doğan zam ve cezaların da öncelikle tahsil edilmesi amacını gütmüş, bu nedenle Kanun maddesinde bu durumu açıkça hüküm altına almıştır... Dolayısıyla Kanun koyucu böyle bir amaç gütmüş olsa idi 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde de benzer bir düzenlemeye yer vermesi gerekirdi". ARSLANER Hakan, 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s. 129, dn. 366.

⁵⁸ Bkz. SONSUZUĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer'î Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s. 93.

⁵⁹ DEYNEKLİ/KISA, s. 66; DEYNEKLİ, s. 122; AKCAN, s. 137, 141.

yararlandığının kabulü zorunludur”⁶⁰. Dolayısıyla rehinden önce gelecek kamu alacaklarının fer’ileri de bu ayrıcalık kapsamında yer alacaktır.

AATUHK’un 21. maddesinde herhangi bir sınırlama getirilmemiş, ilgili kamu alacaklarının önceliğinin bulunduğu belirtilmiştir. Bu bakımdan kamu alacakları içinde yer alan söz konusu alacakların da rüçhan hakkına sahip olduğunu kabul etmek gerekir. Ancak kamu yararı ve bireysel yarar arasında dengenin sağlanabilmesi bakımından, aslında bu fer’î alacaklara ve cezalara öncelik tanınmaması daha yerinde olacaktır⁶¹.

Gecikme zammı, AATUHK’un 52. maddesi gereğince iflâsın açıldığı tarihe kadar uygulanacağından, gecikme zammının önceliği de doğal olarak bu tarihe kadar olacaktır⁶².

IV. Sonuç

Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun’la, kamu alacaklarına, diğer alacaklar karşısında önemli bir imtiyaz niteliğinde olan rüçhan hakkı tanınmıştır. Bu rüçhan hakkı sayesinde kamu alacakları haciz aşamasında kendinden önce özel bir alaktan dolayı konulan hacze İİK’daki şartlar aranmadan iştirak edebilmektedir. Ayrıca iflâs aşamasında da imtiyazlı alacak olarak 3. Sırada yer almaktadır.

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları ise, diğer tüm kamu alacaklarından da önde gelecek şekilde, ilgili eşya ve gayrimenkulün satışından elden edilecek bedelden ilk önce karşılanmaktadır. Eşya ve gay-

⁶⁰ Y.19.HD, 12.04.1993 gün ve E. 1972, K. 2747, DEYNEKLİ/KISA, s. 347-348, no. 326, s. 1060, no. 428; “İcra memurluğunun 16.1.1985 tarihli kararında emlak vergisinden doğan amme alacağı olarak 10.200 lira nazara alınmış, ancak bu verginin gecikme zammı 11.644 lira göz ardı edilmiştir. Bu meblağın satışı yapılan gayrimenkulün aynından doğan vergi borcu olduğu tartışılmaz. 6183 sayılı kanunun 21. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre, gayrimenkulün aynından doğan – vergi gibi – amme alacağı, rehinli alaktan dahi evvel gelir”. Y.12.HD, 16.04.1986 gün ve E. 2025, K. 448, DEYNEKLİ/KISA, s. 1066, no. 436; “Söz konusu alacağın ... Motorlu Taşıtlar Vergileri ile bunların gecikme zamlarının toplamından oluştuğunun açıkça anlaşılması karşısında, anılan alacağın 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 21/2. maddesi anlamında araçların aynından kaynaklandığının kabulü gerek[mektedir]”. Y.HGK, 08.11.2006 gün ve E. 2006/19-693, K. 2006/688, BİLGİN, s. 549; “İflâs masasında bulunan araçlara ilişkin Motorlu Taşıtlar Vergisi ile bunların gecikme zamlarının bu araçların satış bedelinden öncelikli olarak ödenmesi gerekir”. Y.19.HD, 07.03.2008 gün ve E. 2008/26, K. 2008/2158, BİLGİN, İflâs, s. 817, BİLGİN, s. 598.

⁶¹ ÜSTÜN, s. 111.

⁶² DEYNEKLİ, s. 122.

rimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının hem haciz hem de iflâs aşamasında rüçhan hakkı bulunmaktadır. Bu alacaklar, rehinden dahi önce gelmektedir.

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları sadece AATUK'un 21. maddesinde sayılan vergilerle sınırlı olmayıp, benzeri nitelikteki vergiler de bu kapsama girmektedir. Bu alacaklar doğrudan eşya ve gayrimenkulün aynıyla ilişkili olduklarından, söz konusu eşya veya gayrimenkulün satışından, bu alacaklar için (daha önce takip yapılmasına gerek bulunmadan) pay ayrılmalıdır.

Sahip olduğu bu özellikler dolayısıyla, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının kapsamının ne olduğu, bunlara öncelik tanınması bakımından ne gibi özelliklerinin bulunduğu net olarak tayin ve tespit edilmelidir. Böylece uygulamada ortada çıkabilecek muhtemel duraksama ve aksaklıklar önlenebilecektir.

KAYNAKÇA

- AATUHK Gerekçesi, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları”:
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf (ET. 01.06.2014).
- ACAR Mustafa Gürhan/YİĞİT Hasan, “Amme Alacaklarında Rüçhan (Öncelik) Hakkı”, *Vergi Dünyası*, S. 318, Şubat 2008, ss. 77-82.
- AKCAN Recep, *Hacze İştirak*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.
- ARSLANER Hakan, 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.
- BAYRAKLI H. Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No: 27, Afyon 2000.
- BİLGEN Mahmut, *İcra ve İflas Hukukunda Sıra Cetveli*, Adalet Yayınevi, Ankara 2011.
- BİLGEN Mahmut, İflâsın Ertelenmesi, Konkordato, Sıra Cetveli – İhâlenin Feshi, Adalet Yayınevi, Ankara 2010 (İflâs).
- COŞKUN Mahmut, Açıklamalı – İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- ÇELİK Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 2000.
- DEYNEKLİ Adnan, *İflâsın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi*, Yetkin yayınları, Ankara 1998.
- DEYNEKLİ Adnan/KISA Sedat, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.
- İPEKÇİ Nizam, *Haciz İhtiyati Haciz Sıra Cetveli*, Adil yayınevi, Ankara 2006.
- KARMIŞ Enver, “İmtiyazlı İşçi Alacağı, Kamu Alacağı, Üçüncü Şahıstaki Alacak ve TMSF ile Kamu Bankalarının Amme Alacağı Takibinde Sıra Cetveli”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Yıl 2005, C. 79, S. 2, s. 365-414. Kazancı İctihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.
- KOÇAK Muhsin, *Vergi – İcra Hukuku (Mukayeseli)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.

ŞAMLIOĞLU Servet/ÖZBALCI Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1984.

TUNCER Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Yaklaşım yayınları, Ankara 2001

UYAR Talih, Gerekeçeli – İçtihatlı İcra ve İflâs Kanunu Şerhi, Cilt 10, Ankara 2009.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013.

2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi, <http://www.gib.gov.tr>

ANKARA ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ

**Prof. Dr. Ramazan ARSLAN'a
Armağan**

CİLT 2

ANKARA - 2015

ÖDEMELİ İSTEME VE GENEL DAĞITIM



YETKİN Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş.

Strasburg Caddesi No: 31/A 06430 Sıhhiye / ANKARA

Tel : 0 (312) 231 42 34 (35) – 232 03 43 Faks: 229 87 85

Şube: Abide-i Hürriyet Cad. No: 158 34381 Şişli / İSTANBUL

Tel: 0 (212) 234 50 56 (57) Pbx Faks: 0 (212) 234 50 58

e-mail: yetkin@yetkin.com.tr <http://www.yetkin.com.tr>

Yayınevi Sertifika No: 13974

Yayın Kodu: ISBN 978-975-464-994-9 (Takım)

978-975-464-996-3 (2. Cilt)

© Yetkin Yayınları 2015

“Armağanda yayınlanan makalelerin bilim, içerik ve dil bakımından sorumluluğu yazarlarına aittir.”

Dizgi: YETKİN Elektronik Yayıncılık Sistemleri

Baskı: YETKİN BASIMEVİ

Kâzım Karabekir Caddesi No: 95/7-8-10

Tel: 0 (312) 341 00 06 06060 ANKARA

Matbaa Sertifika No: 13989

- H İslam Muhakeme Hukukuna Özgü Bir Yöntem:
“Başkasından Naklen Tanıklık” (şehâdeale’ş-şehâde)**
Doç. Dr. Nevin Ünal ÖZKORKUT.....1755
- H Eşya ve Gayrimenkulün Aynından Doğan Kamu Alacaklarının
Önceliği**
Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN.....1767
- H -Karar İncelemesi-
İcra ve İflâs Kanunu’na Göre Taşınırın Açık Artırma Yoluyla
Satışında İhalenin Feshinin Ancak Kimlerce Talep Edilebileceğine
İlişkin Bazı Yargıtay Kararlarının Değerlendirilmesi (12. HD.,
15.12.2011, 10520/28799; 12. HD., 24.01.2006, 2005/23459-227
12. HD., 02.04.2004, 5278/8098)**
Yrd. Doç. Dr. Bilgehan YEŞİLOVA.....1787
- Kitap İncelemesi - Prof. Dr. Hans Jürgen Ahrens, Der Beweis im
Zivilprozess, Verlag Otto Schmidt Kg, Köln 2015.**
Prof. Dr. M.Kamil YILDIRIM.....1829
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İcra İflâs
Uyuşmazlıklarında Uygulanabilirliği**
Prof. Dr. Ejder YILMAZ.....1835
- Kredi Kuruluşlarının İİK m.68/b ve İİK m.150/ı Hükümlerinden
Yararlanması**
Prof. Dr. Ejder YILMAZ.....1867
- Osmanlı Hukukunda Şer’i Hukuk – Örfî Hukuk Ayrımı Üzerine**
Prof. Dr. Mehmet YÜKSEL.....1887