

**Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

# **KAMU ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKI**

## **KAMU ALACAKLARINA TANINAN ÖNCELİK (RÜÇHANİYET)**

- 6183 sayılı AATUHK madde 21 ve 69
- Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları
- Kamu alacağına karşı teminat hükmünde olan eşya
- Kamu alacaklarının hacze iştiraki
- Sonraki hacizlerin, kamu alacağından dolayı konulan ilk haciz karşısında durumu
- Kamu idareleri arasında hacze iştirak
- Kamu alacaklarının rehin karşısındaki durumu
- Rehinden önceki hacizlere kamu alacaklarının iştiraki
- İhtiyatî hacizlerin durumu
- Kamu alacaklarının iflâs sıra cetvelindeki yeri
- Konkordato ve iflâsın ertelenmesinin kamu alacaklarına olan etkisi
- TMSF alacaklarının durumu
- Kamu alacaklarının yeniden tasnifinin gerekliliği



Legal  
Hukuk Kitapları Serisi: 231

**Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**

**Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

**Birinci Baskı: Nisan 2013**

ISBN: 978-605-4354-83-2

Yayıncı: Legal Yayıncılık A.ş.  
(Sertifika No: 27563)

Genel Yayın Yönetmeni: Lütfü Başöz

Mizanpaj: Elif Dağıdır

Basım ve Cilt: Net Kirtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic.  
Ltd. Şti (Net Copy Center)

(Sertifika No: 13723) Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer: İnönü Cad. Beytölmacı Sk. No: 23/A  
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Yönetim Yeri: Bahariye Cad. No: 63/6 Kadıköy/İstanbul

Yayın Türü: Hukuk Kitabı

*Copyright © 2013*

*Bu kitabın tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.ş. 'ne aittir. Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve yayınlanamaz.*

**LEGAL YAYINCILIK A.ş.**

Bahariye Cad. Çam Apt. No: 63 D. 6 Kadıköy – İstanbul

Tel: (216) 449 04 85 –86 Faks: (216) 449 04 87

İnternet adresi: [www.legal.com.tr](http://www.legal.com.tr)

E-mail: [legal@legal.com.tr](mailto:legal@legal.com.tr)

*Eşim ile Kızlarıma,  
Doçentliğe hazırlıkta beraber çektiğimiz sıkıntılara karşı,  
Anlayış ve destekleri için sevgiyle...*



## ÖNSÖZ

Kamu alacakları üzerinde çokça durulan, devletin faaliyetlerini sürdürbilmesi için hayatî öneme sahip bir konudur. Sahip oldukları önem dolayısıyla bu alacakların özel alacaklara nazaran daha hızlı ve kolay usûllerle tahsilinin gerçekleştirilmesi genel kabul görmektedir. Kamu alacaklarına bir takım imtiyazlar tanınmaktadır. Bu imtiyazların başında rüçhan hakkı gelmektedir. Genel olarak, diğer alacaklar karşısında tanınan öncelik hakkını ifade eden rüçhan hakkıyla aslında kamu alacaklarına çok geniş bir alanda imtiyaz tanınmış olmaktadır.

Kamu alacaklarına ayrıcalık tanımının temel hareket noktasını kamu yararı oluşturmaktadır. Kamu yararı adeta sihirli bir değnek gibi muamele görmekte ve bu sayede kamu alacaklarına geniş ölçüde imtiyaz tanınmaktadır. Ancak bu şekilde geniş öncelikler tanındığında, diğer alacaklar karşısında den-geli ve âdil olmayan sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Bu yüzden kamu alacaklarına tanınacak rüçhan hakkının kapsamının ve sınırlarının, kamu alacakları ile özel alacaklar arasında âdil bir dengeyi sağlayacak tarzda yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Kamu alacaklarına tanınacak rüçhan hakkının çerçevesi çizilirken, kamu yararı kavramının da yeni bir bakış açısıyla değerlendirilmesi zarurîdir. Kamu yararı net bir şekilde ortaya konulmalıdır. Uygulamada hazine yararının kamu yararı ile karıştırıldığı ortadadır. Kamu borçlusunun yararının da göz ardı edilmemesi gerekir. Ayrıca kamu borçlusunun diğer alacaklılarının da dikkate alınması şarttır. Kamu yararı bütün bu yararların hepsini kapsayan, hepsinin üzerinde yer alan üstün bir yarardır. Kamu alacaklarına öncelik tanınırken bütün bu menfaatlerin hepsi birden dikkate alınıp bunların ideal noktası yani kamu yararının gerçekleştiği nokta dikkate alınmak suretiyle düzenlemeler yapılmalıdır.

Kamu alacakları her ne kadar vergi hukukçuları tarafından çok geniş şekilde incelense de, kamu alacaklarına tanınan rüçhan (öncelik) hakkı ve bu bağlamda hacze iştirak hususu, iflâs aşamasındaki imtiyaz durumu üzerinde detaylı duran çalışma sayısı çok azdır. İcra İflâs Hukuku alanında çalışanlar bu konuları İcra ve İflâs Kanunu kapsamında ele almaktadır. Bu çalışmalarda kamu alacaklarının durumu ikincil planda kalıp yüzeysel olarak incelenmektedir. Bu eserde kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı, bütün durumlarıyla birlikte ele alınacaktır. Gerek teorik gerekse uygulama bakımından bu konudaki boşluğu doldurabilmek için yargı kararlarına mümkün olduğunca fazla yer verilmeğe çalışılmıştır.

Çalışmada kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının sınırlarının çok geniş olduğu, bunun için bu hakkın sınırlandırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bunu sağlayabilmek için kamu alacaklarının yeniden sınıflandırılması dâhil olmak üzere çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir.

Doçentlik takdim tezi olarak hazırlanan bu çalışmanın, gerek İcra ve İflâs Hukuku, gerekse de Vergi Hukuku alanlarında yeni açılımlar getirerek sonraki çalışmalara öncelik etmesi en büyük dileğimdir.

Kendisinin *Hacze İştirak* isimli doçentlik tezi bulunan Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku öğretim üyesi Prof. Dr. Recep AKCAN'a, çalışmamla ilgili görüş ve önerileri için teşekkürlerimi sunarım. Uygulamayla ilgili bilgilerinden istifade ettiğim İzmir 25. İcra Müdürü Hüseyin KURU'ya da ayrıca teşekkür ederim.

Hayattan adeta soyutlanarak hazırlanan doçentlik sınavına yönelik çalışmalarda, kopukluğa uğrayan ilişkilerde gösterdikleri anlayış için aileme teşekkür borçluyum. Başta eşim ve kızlarım olmak üzere, annem ve babama ve tüm aileme minnettarım. Üzerimdeki emeklerini asla ödeyemeyeceğim anneannem, babaannem ve dedelerimi bu vesileyle tekrar rahmet, şükran ve hasretle anıyorum.

Kitabımın yayına hazırlanmasında emeği geçen Elif DAĞIDIR ile Belgin GERÇEK'e ve onların nezdinde Legal Yayıncılık'a ayrıca teşekkür ederim.

Her türlü görüş ve önerileriniz, bu kitabın yeni baskılarla birlikte daha da mükemmel hale gelmesini sağlayacaktır. Ayıracağınız vakit için şimdiden teşekkürlerimi sunarım.

**Konya, Mart 2013.**

**Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

**Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

**Mafî Hukuk Anabilim Dalı**

**sustun@selcuk.edu.tr**

## KISALTMALAR

|               |                                                  |
|---------------|--------------------------------------------------|
| <b>AATUHK</b> | : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| <b>AİHM</b>   | : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi                 |
| <b>AyM.</b>   | : Anayasa Mahkemesi                              |
| <b>BK</b>     | : Borçlar Kanunu                                 |
| <b>Bkz.</b>   | : Bakınız                                        |
| <b>C.</b>     | : Cilt                                           |
| <b>Çev.</b>   | : Çeviren                                        |
| <b>D.</b>     | : Daire                                          |
| <b>DD</b>     | : Danıştay Dergisi                               |
| <b>dn.</b>    | : Dipnot                                         |
| <b>Dş.</b>    | : Danıştay                                       |
| <b>E.</b>     | : Esas                                           |
| <b>ET.</b>    | : İnternet kaynağına erişim tarihi               |
| <b>EVK</b>    | : Emlâk Vergisi Kanunu                           |
| <b>HD</b>     | : Hukuk Dairesi                                  |
| <b>HGK</b>    | : Hukuk Genel Kurulu                             |
| <b>İİD</b>    | : İcra İflâs Dairesi                             |
| <b>İİK</b>    | : İcra ve İflas Kanunu                           |
| <b>İÜHFM</b>  | : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası |
| <b>K.</b>     | : Karar                                          |
| <b>Karş.</b>  | : Karşılaştırınız                                |
| <b>KDVK</b>   | : Katma Değer Vergisi Kanunu                     |
| <b>md.</b>    | : Madde                                          |
| <b>MTV</b>    | : Motorlu Taşıtlar Vergisi                       |
| <b>Mük.</b>   | : Mükerrer                                       |
| <b>RG.</b>    | : Resmi Gazete                                   |

|             |                                  |
|-------------|----------------------------------|
| <b>S.</b>   | : Sayı                           |
| <b>s.</b>   | : Sayfa                          |
| <b>TMK</b>  | : Türk Medenî Kanunu             |
| <b>TMSF</b> | : Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu |
| <b>vb.</b>  | : ve benzeri                     |
| <b>vd.</b>  | : ve devamı                      |
| <b>VUK</b>  | : Vergi Usul Kanunu              |
| <b>Y.</b>   | : Yargıtay                       |
| <b>YKD</b>  | : Yargıtay Kararları Dergisi     |



# İÇİNDEKİLER

|                  |     |
|------------------|-----|
| ÖNSÖZ.....       | V   |
| KISALTMALAR..... | VII |
| GİRİŞ .....      | 1   |

## BİRİNCİ BÖLÜM KAMU ALACAKLARININ TANIMI, TAŞIDIĞI ÖNEM VE TAHSİLİNİN ÖZEL HÜKÜMLER ÇERÇEVESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

|                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. GENEL OLARAK KAMU ALACAKLARININ TANIMI VE<br>TAŞIDIĞI ÖNEM.....                      | 5  |
| A. KAMU ALACAKLARININ TANIMI.....                                                       | 5  |
| B. KAMU ALACAKLARININ TAŞIDIĞI ÖNEM.....                                                | 7  |
| II. KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN ÖZEL<br>HÜKÜMLER ÇERÇEVESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ..... | 11 |
| III. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI.....                                                    | 24 |
| A. GENEL OLARAK .....                                                                   | 24 |
| B. KAMU ALACAKLARININ TASNİFİ .....                                                     | 25 |
| 1. Aslı Kamu Alacakları .....                                                           | 26 |
| a. Vergi .....                                                                          | 31 |
| b. Resim .....                                                                          | 33 |
| c. Harç.....                                                                            | 33 |
| d. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafı .....                                | 34 |
| e. Vergi ve Para Cezası .....                                                           | 35 |
| 2. Fer'î Kamu Alacakları .....                                                          | 36 |
| a. Gecikme Zammı .....                                                                  | 37 |
| b. Gecikme Faizi .....                                                                  | 38 |
| c. Tecil Faizi.....                                                                     | 40 |
| d. Haksız Çıkma Zammı .....                                                             | 41 |
| e. Pişmanlık Zammı .....                                                                | 41 |
| 3. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları .....                           | 42 |
| 4. Kamu Alacaklarının Takip Masrafları .....                                            | 45 |

|                                                                                |    |
|--------------------------------------------------------------------------------|----|
| 5. Özel Kanunlarında AATUHK'a Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Alacaklar ..... | 46 |
|--------------------------------------------------------------------------------|----|

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI BAKIMINDAN RÜÇHAN HAKKI, YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI VE İİK'DAKİ BENZER MÜESSESELERİN İNCELENMESİ

|                                                                                         |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI .....</b>                                            | <b>53</b> |
| <b>II. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI BAKIMINDAN RÜÇHAN HAKKI .....</b>                   | <b>56</b> |
| A. GENEL OLARAK .....                                                                   | 56        |
| B. RÜÇHAN HAKKININ TANIMI VE KAPSAMI .....                                              | 58        |
| C. KAMU ALACAKLARINA ÖNCELİK TANINMASININ SEBEPLERİ .....                               | 61        |
| <b>III. YABANCI ÜLKE UYGULAMALARINDA KAMU ALACAKLARINA RÜÇHAN HAKKI TANINMASI .....</b> | <b>66</b> |
| A. GENEL OLARAK .....                                                                   | 66        |
| B. ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARINDA KAMU ALACAKLARINA RÜÇHAN HAKKI TANINMASI .....          | 71        |
| 1. İngiltere .....                                                                      | 71        |
| 2. Almanya .....                                                                        | 72        |
| 3. Fransa .....                                                                         | 73        |
| 4. Amerika Birleşik Devletleri .....                                                    | 74        |
| 5. Avustralya .....                                                                     | 77        |
| 6. Kanada .....                                                                         | 78        |
| 7. Japonya .....                                                                        | 79        |
| <b>IV. İCRA VE İFLÂS KANUNU'NDAKİ BENZER MÜESSESELER .....</b>                          | <b>80</b> |
| A. GENEL OLARAK .....                                                                   | 80        |
| B. İCRA VE İFLAS KANUNU'NDA HACZE İŞTİRAK .....                                         | 82        |
| 1. Genel Olarak .....                                                                   | 82        |
| 2. Yabancı Ülke Uygulamalarında Hacze İştirak .....                                     | 83        |
| a. Alman Hukuku .....                                                                   | 83        |
| b. Fransız Hukuku .....                                                                 | 83        |

|                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------|----|
| c. İsviçre Hukuku .....                                              | 83 |
| 3. Hacze İştirakin Kapsamı .....                                     | 84 |
| a. Hacze Takipli (Adi)İştirak.....                                   | 84 |
| aa. Takip şartı .....                                                | 86 |
| bb. Öncelik şartı .....                                              | 86 |
| cc. Belgelendirme şartı .....                                        | 87 |
| dd. Süre şartı .....                                                 | 88 |
| b. Hacze Takipsiz (İmtiyazlı)İştirak .....                           | 89 |
| 4. Hacze Takipli İştirak Usûlü (Paraların Paylaştırılması) .....     | 90 |
| C. İCRA VE İFLÂS KANUNU'NDA İFLÂS HALİNDE<br>ALACAKLARIN SIRASI..... | 92 |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKI

|                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. GENEL OLARAK .....                                                                                       | 95  |
| II. HEM HACİZ HEM DE İFLÂSTA GEÇERLİ OLAN<br>RÜÇHAN HAKKI.....                                              | 97  |
| A. EŞYA VE GAYRİMENKULÜN AYNINDAN DOĞAN KAMU<br>ALACAKLARI.....                                             | 98  |
| 1. Genel Olarak .....                                                                                       | 98  |
| 2. Eşya Ve Gayrimenkulün Aynından Doğan Kamu Alacaklarının<br>Kapsamı .....                                 | 102 |
| a. Gümrük Vergisi .....                                                                                     | 103 |
| b. Bina ve Arazi vergisi .....                                                                              | 105 |
| c. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....                                                                            | 106 |
| d. Veraset ve İntikal Vergisi .....                                                                         | 108 |
| e. Eşya ve Gayrimenkulün Aynından Doğan Kamu Alacaklarına<br>İlişkin Cezalar ve Fer'î Kamu Alacakları ..... | 109 |
| B. KAMU ALACAĞINA KARŞI TEMİNAT HÜKMÜNDE<br>OLAN EŞYALAR .....                                              | 111 |
| 1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 55. Maddesindeki<br>Düzenleme .....                                       | 111 |
| 2. AATUHK'un 12. Maddesindeki Düzenleme .....                                                               | 114 |

|                                                                                                                     |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>III. HACİZDE RÜÇHAN HAKKI.....</b>                                                                               | <b>121</b> |
| A. İLK HACZİN KAMU ALACAĞINDAN DOLAYI SONRAKİ<br>HACZİN ÖZEL ALACAKTAN DOLAYI KONULMASI .....                       | 121        |
| B. İLK VE SONRAKİ HACİZLERİN KAMU ALACAĞINDAN<br>DOLAYI KONULMASI (KAMU İDARELERİ ARASINDA<br>ÖNCELİK).....         | 126        |
| <b>IV. HACZE İŞTİRAKTE RÜÇHAN HAKKI .....</b>                                                                       | <b>134</b> |
| A. GENEL OLARAK .....                                                                                               | 134        |
| B. KAMU ALACAKLARININ HACZE İŞTİRAKİNİN<br>ŞARTLARI.....                                                            | 135        |
| 1. Daha Önceden Üçüncü Şahıslar Tarafından Özel Alacak İçin<br>Haciz Konulmuş Olmalı .....                          | 136        |
| a. Daha Önce Özel Alacak İçin Haciz Konulmuş Olmalı .....                                                           | 136        |
| b. Özel Alacak İçin Konulmuş Olan Haciz Kesin Olmalı .....                                                          | 141        |
| aa. Genel Olarak .....                                                                                              | 141        |
| bb. Özel Alacaklardan Dolayı Konulan İhtiyatî Hacizlerin<br>Kamu Alacaklarından Dolayı Konulan Hacizlere İştiraki . | 142        |
| aaa. 4949 Sayılı Kanun'dan Önceki Düzenleme .....                                                                   | 144        |
| bbb. 4949 Sayılı Kanun'dan Sonraki Durum .....                                                                      | 148        |
| 2. Daha Sonra Kamu Alacağından Dolayı da Aynı Mal İçin Haciz<br>Konulmuş Olmalı .....                               | 151        |
| a. Kamu Alacağından Dolayı da Aynı Mal İçin Haciz<br>Konulmalı .....                                                | 151        |
| aa. Genel Olarak .....                                                                                              | 151        |
| bb. Kamu Alacağından Dolayı Kanunî Temsilci ve Diğer<br>Kişiler Hakkında Haciz Uygulanması .....                    | 158        |
| cc. Haciz Aynı Mal Üzerine Konulmalı .....                                                                          | 160        |
| b. Kamu Alacağından Dolayı Konulan Haciz Kesin Olmalı.....                                                          | 161        |
| 3. Haczedilen Mallar Paraya Çevrilmeden Önce Kamu Alacağından<br>Dolayı Haciz Konulmuş Olmalı .....                 | 162        |
| C. KAMU ALACAKLARININ REHİN KARŞISINDAKİ<br>DURUMU.....                                                             | 166        |
| 1. Rehnin Önceliği.....                                                                                             | 167        |
| 2. Kamu Alacağının Rehinden Önceki Hacze İştiraki .....                                                             | 169        |
| a. 4949 Sayılı Kanun'dan (30.07.2003'den) Önceki Dönem .....                                                        | 169        |

|                                                                                                                  |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| b. 4949 Sayılı Kanun ile 5479 Sayılı Kanun Arasındaki Dönem<br>(30.07.2003 – 08.04.2006 Arası).....              | 170        |
| c. 5479 Sayılı Kanun Sonrası (08.04.2006’dan İtibaren Mevcut<br>Uygulama).....                                   | 171        |
| D. GARAMETEN PAYLAŞTIRMA USÛLÛ .....                                                                             | 174        |
| E. SIRA CETVELİNE KARŞI BAŞVURU YOLLARI .....                                                                    | 183        |
| <b>V. İFLÂS, MİRASIN REDDİ VE TEREKENİN TASFİYESİ<br/>HALİNDE RÜÇHAN HAKKI.....</b>                              | <b>186</b> |
| A. GENEL OLARAK .....                                                                                            | 186        |
| B. KAMU ALACAKLARININ İFLÂSTA SIRA CETVELİNDEKİ<br>YERİ.....                                                     | 195        |
| 1. 4949 sayılı Kanun’dan (30.07.2003’dan) Önceki Dönem .....                                                     | 196        |
| 2. 4949 Sayılı Kanun’la 5479 Sayılı Kanun Arasındaki Dönem<br>(30.07.2003 – 08.04.2006 Arası).....               | 197        |
| 3. 5479 Sayılı Kanun Sonrası (08.04.2006’dan İtibaren) Mevcut<br>Uygulama.....                                   | 199        |
| C. KAMU ALACAKLARININ İFLÂSTAKİ SIRASI İLE İLGİLİ<br>ÖZEL DURUMLAR .....                                         | 200        |
| 1. TMSF Alacaklarının İflâs Sıra Cetvelindeki Yerine Bağlı Olarak<br>Kamu Alacaklarının Durumu .....             | 200        |
| a. 4389 Sayılı Mülga Bankalar Kanunu Kapsamında Fon<br>Alacaklarının Sıra Cetvelindeki Yeri.....                 | 201        |
| b. 4949 Sayılı Kanun ve 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu<br>Kapsamında Fon Alacakları ile Kamu Alacaklarının Durumu | 203        |
| 2. Kamu Alacaklarında Halefiyet Durumu .....                                                                     | 209        |
| D. İFLÂSIN ERTELENMESİ VE KONKORDATO HALİNDE<br>KAMU ALACAKLARININ DURUMU .....                                  | 216        |
| 1. İFLÂSIN ERTELENMESİ.....                                                                                      | 216        |
| 2. KONKORDATO.....                                                                                               | 220        |
| a. Konkordato Mühletinin Kamu Alacakları Üzerindeki Etkisi ...                                                   | 221        |
| b. Tasdik Edilen Konkordatonun Kamu Alacakları Üzerindeki<br>Etkisi.....                                         | 224        |

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM****KAMU ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKININ  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

|                                                                                                                       |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>I. KAMU ALACAKLARINA ÖZEL ALACAKLARA<br/>NAZARAN BİR TAKIM İMTİYAZLAR TANINMASININ<br/>DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b> | <b>229</b> |
| A. KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN AYRI BİR<br>KANUNDA DÜZENLENMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....                           | 229        |
| B. KAMU ALACAKLARINA RÜÇHAN HAKKI<br>TANINMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....                                              | 232        |
| <b>II. ÖZEL ALACAKLILAR İLE KAMU ALACAKLISI<br/>ARASINDAKİ EŞİTLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....</b>                   | <b>234</b> |
| <b>III. KAMU ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKININ<br/>KAMU YARARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>                      | <b>236</b> |
| A. GENEL OLARAK .....                                                                                                 | 236        |
| B. HAZİNE YARARI İLE BİREY YARARI ARASINDAKİ<br>DENGİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME (KAMU<br>YARARININ GERÇEKLEŞMESİ).....  | 238        |
| <b>IV. KAMU ALACAKLARININ YENİDEN TASNİFİNİN<br/>GEREKİLİĞİ .....</b>                                                 | <b>243</b> |
| <b>SONUÇ.....</b>                                                                                                     | <b>249</b> |
| <b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>                                                                                   | <b>255</b> |

## GİRİŞ

Kamu alacakları, devletin yüklendiği görevlerin yerine getirilmesinde, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde hayati öneme sahiptir. Bunlar, devlet egemenliğinin ön şartı niteliğinde olan vergilendirme yetkisine dayanılarak alınmaktadır. Kamu giderlerinin finansman kaynağını teşkil etmeleri hasebiyle, kamu alacaklarının gerek nitelikleri, gerekse de tahsilleri büyük önem arz etmektedir.

Kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesi, kamu alacaklarının zamanında ve tam olarak tahsiliyle doğrudan ilgili bulunmaktadır. Bu yakın ilgi dolayısıyla kamu alacaklarının tahsili konusu ön plana çıkmaktadır. Kamu hizmetlerinin aksamadan sunulabilmesi için, kamu alacaklarının tahsilinin, özel alacaklardan farklı usûller dâhilinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Kamu alacaklarına özel alacaklardan farklı muamele yapılmaması, aynen özel alacaklar gibi tahsil edilmesi yönünde görüşler bulunsun da, bu konudaki genel kabul, kamu alacaklarının daha hızlı ve kolay bir şekilde tahsil edilmesi yönündedir. Gerçekten de kamu alacaklarının sadece cebri icra yetkisiyle değil, aynı zamanda vergilendirme yetkisi ile olan sıkı bağı, bu alacakların ayrı ve özel usûllere göre tahsil edilmesini gerektirmektedir.

Kamu alacaklarının taşıdıkları önem ve ayrı tahsil usûlünün düzenlenmiş olması, bunlara diğer alacaklara nazaran bir takım ayrıcalıklar tanınmasını gerektirmiştir. Bu ayrıcalıkların en başında rüçhan hakkı gelmektedir. Öncelik hakkı anlamına gelen rüçhan hakkı genel itibariyle, kamu alacaklarının tahsil aşamasında diğer alacaklardan önce gelmesi, bunlardan daha önce tatmin edilmesi anlamına gelmektedir. Bu sayede, kamu alacakları çok daha kolay şartlarla kendilerinden önce konulan hacizlere iştirak edebilmekte ve satış bedeli üzerinde önceki hacizle paylaşımına girebilmektedir. Ayrıca iflâs aşamasında imtiyazlı alacak olarak ön sıralarda yer almaktadır.

Kamu alacaklarına öncelik tanınmasının tüm toplumu ilgilendiren yönü bulunmaktadır. Bu alacaklara tanınan öncelikler dolayısıyla özel alacaklıların alacaklarını kısmen ya da tamamen elde edememeleri onları zor duruma düşürecektir. İflâs aşamasında bu etki çok daha belirgin hale gelmektedir. Diğer alacakların zor duruma düşmeleri ve belki onların da iflâsla yüz yüze kalabilme ihtimalleri, kamu alacaklarına öncelik tanınması hususunu ve tanınacak önceliğin boyutunu çok önemli hale getirmektedir. Bu bakımdan kamu alacaklarına tanınacak rüçhan hakkının devlete olan güven ve vergiye gönüllü uyum ile de yakından ilgisi bulunduğu rahatlıkla söylenebilir.

Vergi hukuku alanında kamu alacakları konusu çok fazla araştırmaya konu olmasına rağmen, rüçhan hakkı konusu fazla detaylı incelenmemiştir.

Doktrinde bu konuda kapsamlı ve bütün rüçhan hallerini detaylı bir şekilde inceleyen çalışma bulunmamaktadır. İcra İflâs Hukuku alanındaki çalışmalarda ise hacze iştirak ve iflâs konusunda çok ayrıntılı eserler bulunmasına rağmen, bu hallerde kamu alacaklarının durumu üzerinde fazla derinlemesine durulmadığı görülmektedir. Hâlbuki kamu alacaklarının gerek hacizde ve gerekse iflâs aşamasındaki durumu, sıra cetvelinin doğru bir şekilde hazırlanması bakımından büyük önem arz etmektedir. Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı tam olarak saptanıp ortaya konulamadıkça, hazırlanan sıra cetvelleri ve yapılan paylaşımlar hatalı olacaktır.

Çalışma kapsamında konuyla ilgili Yargıtay kararlarına mümkün olduğunca fazla yer verilmeye gayret edilmiştir. Bu kararlar incelendiğinde, uygulamada kamu alacaklarıyla ilgili olarak basit sayılabilecek çok fazla sayıda yanlışlığın yapıldığı anlaşılmaktadır. İşte bütün bu durumlar göz önüne alınarak kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı, her durum için ayrı ayrı tespit edilme ve özellikli durumlar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde kamu alacaklarının tanımı ve bunların tahsilinin özel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmesinin sebepleri üzerinde durulacaktır. Bu noktada kamu alacaklarının vergilendirme yetkisi ile olan yakın ilişkisi ortaya konulacaktır. Daha sonra kamu alacaklarının kapsamı ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Hangi alacakların kamu alacağı olduğunun belirlenmesi, bunlara rüçhan hakkı tanınıp tanınmadığının ortaya konulmasında önemlidir.

İkinci bölümde kamu alacaklarının korunmasının sebepleri üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda kamu alacaklarının korunmasına yönelik müesseselerden birisi olan rüçhan hakkının kapsamı belirtilecektir. Daha sonra yabancı ülkelerdeki durum hakkında bilgi verilecektir. Ardından İİK'daki benzer müesseseler ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde ise ana inceleme konusu olan rüçhan hakkı ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Bu bölümde kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı, niteliklerine göre sınıflandırılacaktır. Rüçhan hakkının şartları ve özellikleri yargı kararlarıyla birlikte ayrıntılı olarak incelenecektir. Bu bağlamda ilk önce hem haciz ve hem de iflâs aşamasında önceliğe sahip olan kamu alacakları konusu ele alınacaktır. Bu başlıkta eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları ile teminat hükmünde sayılan eşyalar yer almaktadır. Daha sonra haciz aşamasında tanınan rüçhan hakkı başlığında ilk haczin kamu alacağından dolayı konulması duruma değinilecektir. Bu hacizlere özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerin iştirak edemeyeceği, kamu alacaklarından dolayı konulan sonraki hacizlerin ise AATUHK'un 69. maddesine göre hacze katılacağı belirtilecektir.

Hacze iştirak konusu AATUHK'un 21. maddesindeki şartlar çerçevesinde detaylı olarak anlatılacaktır. Kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerin daha önce özel alaktan dolayı konulan hacizlere hangi şartlar altında



hangi süreler içinde iştirak edebilecekleri belirtilecektir. Özellik arzeden durumlara da işaret edilecektir. Bunlar, ihtiyatî hacizlere kamu alacaklarının iştiraki ile rehinden önce konulmuş bulunan hacizlere iştirak konularıdır. Üçüncü bölümde son olarak iflâs aşamasındaki rüçhan hakkı ele alınacaktır. Bu bağlamda kamu alacaklarının iflâstaki sırası, bu konudaki kanun değişiklikleri ve TMSF'nin alacaklarının durumu gibi özellikli konular ayrıntılı bir şekilde işlenecektir.

Son bölüm, konunun değerlendirilmesine ayrılmıştır. Bu bölümde kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınıp tanınmaması konusu üzerinde değerlendirmelerde bulunulacaktır. Öncelikle kamu yararı noktasından hareket edilecek, özel alacaklarla kamu alacakları arasındaki denge de incelenecektir. Kamu alacaklarına öncelik hakkı tanınmasında kamu yararı kavramının nasıl yorumlanması gerektiğine değinilecektir. Son olarak âdil ve dengeli bir uygulama sağlanabilmesi için, kamu alacaklarına tanınacak rüçhan hakkının kapsamının ne olması gerektiği konusunda yorum yapılacaktır. Bu bağlamda kamu alacaklarının yeniden tasnifi için öneriler getirilecektir.

Çalışma, yapılan inceleme ve değerlendirmeler çerçevesinde ulaşılan neticeleri içeren sonuç bölümü ile tamamlanacaktır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ TANIMI, TAŞIDIĞI ÖNEM VE TAHSİLİNİN ÖZEL HÜKÜMLER ÇERÇEVESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

#### I. GENEL OLARAK KAMU ALACAKLARININ TANIMI VE TAŞIDIĞI ÖNEM

##### A. KAMU ALACAKLARININ TANIMI

Kamu (amme) alacaklarının taşıdığı önemi, bu alacaklara imtiyaz tanınmasının gereklerini ortaya koyabilmek için öncelikle kamu alacaklarının tanımının yapılması gerekmektedir<sup>1</sup>. Kamu alacakları her şeyden önce, kamu gelirlerinin içinde yer almaktadır. Dolayısıyla kamu alacaklarının tanımını yapabilmek için öncelikle kamu geliri kavramını açıklamak gerekir. Kamu geliri, kamu alacağını da kapsayan geniş bir kavramdır. Amme geliri veya amme vâridatı<sup>2</sup> olarak da adlandırılan kamu gelirleri esas itibarıyla, devletin yerine getirmek zorunda olduğu kamu harcamalarının karşılanması için elde ettiği gelirleri ifade etmektedir. Kamu gelirleri, içerdiği unsurları da kapsayacak şekilde şöyle tanımlanabilir: Devletin yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirmek ve dolayısıyla kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının anayasal sınırlar içinde başvurduğu ve değerlendirildiği, çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne kamu geliri denir<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Bu bölümde sadece kamu alacaklarının genel bir tanımı yapılacaktır. Kamu alacaklarının kapsamı ise ayrıntılı olarak ilgili başlık altında ele alınacaktır.

<sup>2</sup> “«Âmme varidatı» veya yeni terimle «âmme geliri» ... devlet varidatından daha geniş bir mefhumdur. Amme varidatına devlet varidatı ve vilâyet, belediye ve köylere ait mahallî idareler varidatı dahil olmaktadır. Halbuki devlet varidatına, sadece merkezi hükûmete ait (genel ve katma bütçeler) dahildir”. TUNCER Selâhattin, “Türkiye’de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yıl 1960, S. 6, s. 140.

<sup>3</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2009, s. 101; ORHANER Emine, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2007, s. 131; TUNCER Selâhaddin, “İktisadî Kalkınma ve Âmme Varidatı”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yıl 1959, S. 5, s. 176.

Kamu gelirleri sağlandıkları kaynağın niteliği itibarıyla, kamu ekonomisi gelirleri ve özel ekonomi gelirleri olarak ikiye ayrılabilir<sup>4</sup>. Bu ayrımında devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu hukuku kurallarına göre elde ettiği gelirler kamu ekonomisi gelirleri olarak adlandırılır<sup>5</sup>. Kamu gelirlerinin önemli bölümü kamu hukuku kurallarına göre (cebir unsuru altında)<sup>6</sup> elde edilirken, bir kısmı ise özel hukuk kuralları çerçevesinde sağlanmaktadır. Devletin özel hukuku kurallarına uyarak piyasa ekonomisi kuralları içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerinden sağladığı gelirler, özel ekonomi gelirleri olarak adlandırılmaktadır<sup>7</sup>. Kamu alacakları ise, kamu ekonomisi gelirlerini ifade etmektedir<sup>8</sup>.

Kamu alacaklarını esas itibarıyla, devletin ve diğer kamu idarelerinin kamu gücüne dayanarak idarî işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlamak mümkündür<sup>9</sup>. Bu bağlamda kamu alacaklarının, kamu hukuku karakterli olduğu, kamu gücüne göre alındıkları açıktır. Nitekim bir başka tanımda kamu alacaklarının, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan ayrıcalık ve özellik taşıyan alacakları olduğu vurgulanmaktadır<sup>10</sup>.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda kamu alacağı, devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının egemenlik gücüne dayanarak, kamu hukuku kuralları çerçevesinde cebren elde ettiği kamu gelirleri olarak tanımlanabilir.

<sup>4</sup> ÇELİK Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ankara 2000, s. 4-5; AKDOĞAN, s. 116; Devletin egemenlik gücüne dayanan gelirlerle egemenlik gücüne dayanmayan gelirleri şeklindeki adlandırma için bkz. ULUATAM Özhan/METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara 1999, s. 11.

<sup>5</sup> AKDOĞAN, s. 117; Ayrıca bkz. ÖZER İlhan, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, Ankara 1979, s. 17.

<sup>6</sup> “Kamu gelirleri nitelikleri itibarıyla da dar ve geniş anlamda incelenebilmektedir. Bu bakış açısına göre dar anlamda kamu gelirleri; devletin cebir unsuru altında elde ettiği olağan gelir kaynaklarını kapsamaktadır. Geniş anlamda ise; cebri nitelikte olsun veya olmasın tüm gelir kaynakları (mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanmaları vb. dahil) göz önünde bulundurulmaktadır”. AKDOĞAN, s. 102; ORHANER, s. 131; “Geniş mânadaki âmme varidatına âmme idarelerinin âdi ve fevkalâde tekmil gelir ve tahsilâtı girmektedir. Dar mânadaki âmme varidatına münhasıran devlete ait olmak üzere cebri mahiyetteki hakikî gelirler dahil olmaktadır”. TUNCER, *Amme Varidatı*, s. 140.

<sup>7</sup> ÇELİK, s. 5; AKDOĞAN, s. 116.

<sup>8</sup> ÇELİK, s. 4-5.

<sup>9</sup> ÇELİK, s. 4; “Kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Kuşkusuz devlet dışında bir kısım kamu otoritelerinin gelirleri de bu kavrama dahildir”. Bkz. ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 159; KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 571 vd.

<sup>10</sup> TUNCER Selahattin, “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul 1998, s. 148.

Kamu geliri, devlet açısından bir talep hakkı doğurması dolayısıyla “alacak” olarak kabul edilmektedir<sup>11</sup>. Aslında ilgili kamu gelirinin kanundaki şartların gerçekleştirilmesi suretiyle doğması halinde, kamu alacağından bahsedilecektir. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay tanımlanırken, kamu alacaklarının en önemli bölümünü oluşturan vergilerin devlet bakımından alacak niteliğinde olduğu vurgulanmaktadır: “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*”.

## **B. KAMU ALACAKLARININ TAŞIDIĞI ÖNEM**

Toplumsal birçok ihtiyacı bulunmaktadır. Tatmin edilmesi halinde tüm topluma fayda sağlayan ihtiyaçlara sosyal ihtiyaç denilmektedir<sup>12</sup>. Bu ihtiyaçların karşılanması devletin görevidir. Bu bakımdan toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak için devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak ifade edilmektedir<sup>13</sup>. Devlet sosyal ihtiyaçları, sunduğu kamu hizmetleriyle tatmin etmeye çalışmaktadır. Devlet başta kamu hizmetleri olmak üzere üstlenmiş olduğu diğer görevlerini yerine getirmek zorundadır.

Devletin kamu hizmetlerini ve diğer yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için yaptığı ödemeler ise kamu harcamaları (kamu gideri) olarak adlandırılmaktadır<sup>14</sup>. Kamu harcamalarının gerçekleştirilebilmesi için, finansman kaynaklarına ihtiyaç vardır.

Her ülkede temelde, özel ekonomi ve kamu ekonomisi olmak üzere iki ekonomi bulunmaktadır. Kamu ekonomisi, toplumun ihtiyaçlarının devlet tarafından siyasî ve idarî organların kararları altında sağlandığı, bütçe yoluyla organize edilen iktisadî faaliyet alanı olarak tanımlanabilir<sup>15</sup>. Kamu ekonomisinde, topluma götürülen hizmetlerden kamusal (kolektif) ve yarı kamusal (yari

<sup>11</sup> “*Kamu alacağı kavramı ile kamu geliri kavramı çoğu zaman aynı anlama gelmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak elde edilmesi gereken ekonomik değerler, Hazine adına hasılat/irat kaydedilmesi bakımından gelir; bir talep hakkı doğurması bakımından ise, alacak olarak ifade edilmektedir. Kamu alacağı kavramı çerçevesinde alacak hakkı, kural olarak, kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden doğmaktadır*”. Bkz. KARAKOÇ, *Vergi*, s. 591.

<sup>12</sup> AKDOĞAN, s. 37.

<sup>13</sup> AKDOĞAN, s. 39; ERDEM Metin/ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2006, s. 2.

<sup>14</sup> Bkz. AKDOĞAN, s. 62; “*Kamu ihtiyaçlarını karşılamak için yapılan harcamalara kamu giderleri denir*”. ORHANER, s. 103.

<sup>15</sup> EDİZDOĞAN Nihat, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2007, s. 7.

kolektif) mal ve hizmetlerin üretim süreci incelenir<sup>16</sup>. Faydanın, tam kamusal mal ve hizmetlerde tamamen ve yarı kamusal mal ve hizmetlerde ise kısmen bireysel olarak bölünememesi ve buna bağlı olarak tamamen veya kısmen fiyatlandırılmaması durumu söz konusudur. Bu da kamusal üretimin finansmanı sorununa yol açmaktadır<sup>17</sup>. Kamu harcamaları, ancak kamu gelirleriyle finanse edilebilecektir. İşte devletin, kamu harcamalarını yapabilmesi, diğer bir deyişle üstlenmiş olduğu fonksiyonları yerine getirebilmesi için kamu gelirlerine başvurusu bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan özellikle devletin egemenliğine dayanarak elde ettiği kamu gelirleri, aslında devletin varlığı ve devamı ile yakından ilgilidir.

Nelerin kamu hizmeti sayılacağı, kamu hizmetlerinin hangi boyutta sunulacağı, devletin sahip olduğu imkânlar ölçüsünde ve anayasal ilkeler doğrultusunda siyasî iktidarlarca kararlaştırılır. Kamu hizmetleri alanının genişletilip daraltılması, bir ülkede izlenen bu genel politikaya bağlı olarak şekillenmektedir<sup>18</sup>. Tarihî süreç incelendiğinde, kamu harcamalarının son yüzyıldan itibaren sürekli artış içinde olduğu görülmektedir. Toplumun sadece iç ve dış güvenliği ile adaletin sağlanması gibi çok sınırlı kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesini üstlenen koruyucu devlet (jandarma, polis devleti) anlayışı 20. yüzyılda yerini yavaş yavaş müdahaleci devlet (iktisadî, sosyal devlet) anlayışına bırakmıştır. Bu değişimle devlet daha önceden yerine getirmediği eğitim, sağlık, sosyal güvenlik, bayındırlık gibi hizmetleri de gerçekleştirmeye başlamıştır<sup>19</sup>. Aslında kamu hizmetlerinin bu şekilde genişlemesinin altında toplumun ekonomik ve sosyal açıdan gelişimine paralel olarak toplumsal ihtiyaçların artmış olması yatmaktadır<sup>20</sup>. Devletin niteliğindeki değişime bağlı olarak, kamu hizmetlerinin yapısında ve niteliğinde de değişim meydana gelmiş, kamu hizmetlerinin önemi artmıştır<sup>21</sup>. Günümüzde devlet, söz konusu hizmetlerin yanı sıra, ekonomik dengenin sağlanması, ekonomik kalkınma ve büyümenin gerçekleştirilmesi, âdil gelir dağılımının temini gibi hizmet alanlarında da (ekonomik ve sosyal hayata müdahalede bulunmak üzere) fonksiyon ifa etmeye başlamıştır<sup>22</sup>.

<sup>16</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 1; AKDOĞAN, s. 41; ERDEM/ ŞENYÜZ/ TATLIOĞLU, s. 22-25.

<sup>17</sup> AKDOĞAN, s. 12, 14; EDİZDOĞAN, s. 21, 23; ORHANER, s. 9-10; “*Kamu ekonomisi, finansman sorununu kamu gelirlerini inceleyerek çözmeye çalışır. Kamu giderleri çözümlemesiyle mal ve hizmetlerin arzı sorunu ele alınır*”. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 1.

<sup>18</sup> ÇELİK, s. 3; AKDOĞAN, s. 39-40; TÜRK İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2006, s. 3.

<sup>19</sup> Bkz. AKDOĞAN, s. 38; ÇELİK, s. 3; ORHANER, s. 103.

<sup>20</sup> TÜRK, s. 3; AKDOĞAN, s. 5; Ayrıca bkz. ÖZER, s. 12.

<sup>21</sup> AKDOĞAN, s. 39.

<sup>22</sup> TÜRK, s. 31; AKDOĞAN, s. 40, 24-27; ORHANER, s. 276.

Devlet artık, malî (fiskal) görevlerin yanında bu şekilde malî olmayan (ekstra fiskal) görevleri de gerçekleştirmeye çalışmaktadır<sup>23</sup>.

Kamu hizmetlerindeki söz konusu artışlar, devletin daha önceden üstlenmediği fonksiyonları da yerine getirmeye başlaması, ister istemez kamu harcamalarının ve buna bağlı olarak kamu gelirlerinin de artmasına yol açmıştır<sup>24</sup>. Kamu harcamalarının artışında, para ekonomisine geçiş, para değerinin değişmesi, ülke sınırlarının ve nüfusun artması gibi görünürde artış sebepleri etkili olabilmektedir<sup>25</sup>. Ancak kamu harcamalarının gerçek artış sebepleri arasında yer alan ekonominin geliştirilmesine ilişkin ekonomik sebepler, teknolojinin gelişmesine bağlı olarak yeni hizmetlerin gerçekleştirilmesi, şehirleşme gibi sosyal sebeplerle askerî ve siyasî sebepler kamu harcamalarının artışında çok büyük rol oynamaktadır<sup>26</sup>.

Devletin görevlerine ilişkin alanın genişlemesi, ürettiği mal ve hizmet miktarlarının artması, ekonomideki toplam kaynakların önemli bir kısmının devlet tarafından kullanılmasına yol açmıştır. Bu da kamu ekonomisinin payını artırdığı gibi kamu harcamalarının miktarını ve etkisini de önemli ölçüde artırmıştır<sup>27</sup>. İşte, kamu hizmetleri alanının genişlemesine bağlı olarak kamu harcamalarında meydana gelen artışlar, kamu gelirlerini de artırmıştır. Böylelikle kamu ekonomisinin millî ekonomi içindeki payı da artmaktadır<sup>28</sup>.

Kamu gelirlerinin içinde en büyük paya sahip olan ve devletin egemenliğine, kamu gücüne dayanılarak elde edilen kamu alacakları, devletin fonksiyonlarının yerine getirebilmesi bakımından çok büyük bir önem taşımaktadır<sup>29</sup>. Kamu gelirlerinin içindeki en büyük pay kamu alacaklarına ve bunun içinde de vergilere aittir. Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergiler,

---

<sup>23</sup> “*Ekonomik ve sosyal gelişmeler, devletin; fiskal görevler yanında ekstra fiskal nitelikte görevler de yüklenmelerine neden olmuştur. Adalet, savunma, asayiş, eğitim gibi hizmetlerin gerçekleştirilmesi, yani fiskal görevler yanında, ekonomide dengenin sağlanması, ekonomik kalkınmanın ve tam istihdamın gerçekleştirilmesi ve sosyal açıdan ekstra fiskal nitelikte görevler ortaya çıkmıştır*”. AKDOĞAN, s. 5.

<sup>24</sup> AKDOĞAN, s. 24.

<sup>25</sup> AKDOĞAN, s. 77-78; TÜRK, s. 38-40; “*Kamu hizmetlerinde miktar ve nitelik yönünden herhangi bir değişiklik olmadığı halde kamu giderleri artmış gibi görünüyorsa bu artış, görünüşte bir artıştır*”. ORHANER, s. 106-108; EDİZDOĞAN, s. 60-64.

<sup>26</sup> AKDOĞAN, s. 79-82; TÜRK, s. 40-46; ORHANER, s. 108-112; EDİZDOĞAN, s. 64-72.

<sup>27</sup> Bkz. ORHANER, s. 276.

<sup>28</sup> ÇELİK, s. 3.

<sup>29</sup> İleride inceleneceği üzere, para ve vergi cezaları gibi bazı kamu alacaklarının temel amacı gelir elde etmek değildir. Fakat bu durum, kamu alacaklarının görmüş olduğu fonksiyonu kural olarak etkilememektedir.

maliye politikasının da önemli bir aracını oluşturmaktadır<sup>30</sup>. 1996'da yayımlanan bir istatistiğe göre ülkemizdeki kamu gelirlerinin ortalama % 80'i vergi gelirlerinden oluşmaktadır<sup>31</sup>. 2000'li yıllarda da aynı durum devam etmektedir. Buna göre vergi gelirleri, kamu gelirlerinin yaklaşık % 80'ini oluştururken, diğer gelirler kamu gelirlerinin çok küçük bir bölümünü teşkil etmektedir<sup>32</sup>. Örneğin 2005 yılında bütçe gelirlerinin % 80'i vergi gelirlerinden, % 17'si vergi dışı normal gelirlerden ve sadece % 3'ü özel gelirler ve fonlardan oluşmuştur<sup>33</sup>.

2010 yılı verilerine göre ise, bütçe gelirlerinin % 86'sı vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Para cezalarının oranı % 1,8'dir. Bunun dışında toplam bütçe gelirlerinin % 3,7'si teşebbüs ve mülk gelirlerinden, % 1,6'sı KİT ve kamu bankaları gelirlerinden, % 0,4'ü kira gelirlerinden, % 0,2'si diğer teşebbüs ve mülk gelirlerinden, % 0,4'ü bağışlardan, % 1,3'ü sermaye gelirlerinden, % 4,8'i faiz gelirleriyle kişi ve kurumlardan alınan paylardan meydana gelmiştir<sup>34</sup>. 2012 yılında ise, vergi gelirleri bütçe gelirlerinin % 88'ini oluşturmuştur. Aynı yıl mülk ve teşebbüs gelirlerinin oranı % 4, diğer gelirler (faizler, paylar, cezalar) ise % 7 civarındadır<sup>35</sup>. Bu veriler, kamu alacaklarının kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olduğunu göstermektedir. Kamu alacaklarının içinde de en büyük pay kuşkusuz vergilere aittir. Vergilerin ağırlığı günümüzde % 90 civarındadır.

Kamu alacaklarının kamu gelirleri içindeki payı, kamu alacaklarının önemini de göstermektedir. Çünkü devlet, yüklenmiş olduğu fonksiyonları, kamu gelirleri sayesinde yerine getirebilmektedir. Kamu harcamalarının finansmanı, ancak kamu gelirleriyle (esas itibarıyla kamu alacaklarıyla) sağlanabilmektedir. Kamu gelirleri içindeki en büyük pay kamu hukuku kuralları çerçevesinde elde edilen kamu gelirlerine yani, kamu alacaklarına aittir. Kamu alacakları, devletin üstlenmiş olduğu fonksiyonların yerine getirilmesinde hayati önem taşımaktadır. Kamu alacaklarının taşıdığı bu önem, doğal olarak bu alacakların tahsilini de kapsamaktadır. Dolayısıyla devletin görevlerini gerçekleştirebilmesi için kamu alacaklarını koymaya ilişkin yetkileri yanında, bu

<sup>30</sup> ORHANER, s. 283.

<sup>31</sup> Vergi Özel İhtisas komisyonu Raporu, Temmuz 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf>, s. 25-26, (ET. 04.04.2012).

<sup>32</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/iller/2000-2005\\_alanlar.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/iller/2000-2005_alanlar.pdf), s. 2, (ET. 04.04.2012).

<sup>33</sup> Bkz. SUSAM Nazan/OKTAYER Nagihan, "Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 21, Haziran 2007, S. 2, s. 111.

<sup>34</sup> Bkz. T.C. Maliye Bakanlığı, 2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara, Ekim 2011, s. 21.

<sup>35</sup> Genel Bütçe Gelirleri Tahsilâtı, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm) (ET. 31.01.2013).



alacakların korunması ve hızlı bir şekilde tahsiline ilişkin yetkilere de sahip olmasının gerekliliği aşîkârdır.

## **II. KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN ÖZEL HÜKÜMLER ÇERÇEVESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ**

Devletin üstlenmiş olduğu görevlerin aksamadan yerine getirilebilmesi, kamu hizmetlerinin zamanında ve tam olarak gerçekleştirilebilmesi için kamu alacaklarının tahsili büyük bir önem taşımaktadır. Kamu alacaklarının zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde cebren tahsil yoluna gidilmesi gerekmektedir. Bu noktada cebren tahsilin ne şekilde olacağı konusu üzerinde titizlikle durulmalıdır.

Alacaklar, esas itibariyle özel hukuktan doğan alacaklar ve kamu hukukundan doğan alacaklar olmak üzere, ikiye ayrılmaktadır. Kamu hukukundan doğan alacaklar yukarıda da belirtildiğı üzere, devletin ve diğerk kamu idarelerinin kamu gücüne dayanarak idarî işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir<sup>36</sup>. Bunlar kamu hukuku kurallarına dayandıkları için taraflar arasında dikey hukukî ilişkiler mevcuttur ve devlet, egemenliğine dayanarak bunları elde etmektedir. Özel hukuktan doğan alacaklarda ise taraflar eşit statüdedir ve özel hukuk kuralları çerçevesinde bu alacaklar doğmaktadır. Özel hukukta akit (sözleşme) serbestisi ve irade özgürlüğü bulunmaktadır. Taraflar bunlara dayanarak serbestçe alacak-borç ilişkileri meydana getirebilmektedir. Kamu alacakları kavramına kıyasla bunları “*özel alacak*”<sup>37</sup> olarak adlandırmak yanlış olmayacaktır.

Özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakların (özel alacakların) tahsili gerçekleşmediğinde, alacaklının alacağının cebren tahsili için icra dairelerine başvurusu gerekmektedir. Yani özel alacakların tahsilinde kamu gücü kendiliğinden devreye girmemektedir. Alacaklı ve borçlu eşit hukukî statüdedir. Alacak tahsil edilemediğinde, alacaklının başvurusu ile kamu gücü devreye girecek ve özel alacağın cebren tahsili için ilgili süreç işlemeye başlayacaktır. Özel ala-

<sup>36</sup> ÇELİK, s. 4; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 159; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 549, 568 vd; Ancak özel alacaklarla kamu alacakları arasındaki sınırın bazı durumlarda kolayca çizilemeyeceğı doktrinde belirtilmektedir: “*Örneğın, özel teşebbüse bırakılmasında hiçbir önemli sakınca düşünilemeyecek bir alanda devlet tekeli biçiminde çalışan, yani varlığı “kamu yararı” gibi sıkça kullanılan bir gerekçeyle haklı gösterilemeyecek bir kamu iktisadî teşebbüsünün elde edeceği yüksek kârlarını vergi ya da harçlardan ayırmak son derece güçtür. Bu halde teşebbüsün ticarî işletme oluşuna bakarak bu kârları egemenlik alanının tamamen dışında saymak yanlıltıcı olabilir*”. Bkz. ULUATAM/METHİBAY, s. 11-12.

<sup>37</sup> Karş. YILMAZ Ejder, “Hacze Takipli Katılma (Hacze Adi İştirak)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, yıl 1973, C. 30, S. 1-4, s. 306, dn. 95.

cakların tahsili ülkemizde İcra ve İflâs Kanunu<sup>38</sup> (İİK) hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir.

Kamu alacaklarının tahsili ülkemizde ayrı bir kanunda düzenlenmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>39</sup> (AATUHK), kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen özel bir kanun niteliğindedir. Devlet kural olarak kendisine ait olan bir alacağı, kamu gücü kullanarak bu kanuna göre tahsil etmektedir. Bu kanun kapsamında devlet veya diğer kamu kuruluşları hem alacaklı hem de kendine ait bu alacak için tahsil usûllerini re'sen uygulama yetkisine sahip taraf olarak ortaya çıkmaktadır<sup>40</sup>. Özel alacakların kamu gücüyle tahsili için alacaklının icra dairelerine başvurması gerekirken, kamu alacaklarının tahsilinde alacaklı kamu idaresi doğrudan kamu gücünü kullanmaktadır. Kamu alacaklarında alacaklı idarenin tahsil dairesi, AATUHK hükümlerine göre kamu alacağını tahsil etmektedir<sup>41</sup>. Bu durum da kamu alacaklarının özel alaklardan farklı niteliğe sahip olduğunu göstermektedir.

AATUHK, kamu alacaklarının tahsilinde özel nitelikte bir kanundur. Kanunilik ilkesi gereğince, atıfta bulunulmadıkça kamu alacaklarının tahsilinde İİK uygulanamaz<sup>42</sup>. Kamu alacaklısı, özel alacakların tahsilinden farklı olarak, önceden herhangi bir yargı kararı almaya ve icra dairelerine başvurmaya gerek olmaksızın, kamu gücünü kullanarak doğrudan harekete geçme yetkisine sahiptir<sup>43</sup>. Bu durum ise, idarenin kararlarını kendiliğinden icra edebilmesini

<sup>38</sup> 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu, RG. 19.06.1932, S. 2128.

<sup>39</sup> 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, RG. 28.07.1953, S. 8469.

<sup>40</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 572, 578, 583; DÖNMEZ, s. 27; DURSUN Hasan, “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re'sen İcrası”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2007, S. 72, s. 267.

<sup>41</sup> AATUHK **madde 5/1**: “Takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılır”.

<sup>42</sup> KARAKOÇ, *Kamu İcra*, s. 133; 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.

<sup>43</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 592; Diğer bir deyişle, özel alacakların cebren tahsilinde, alacaklının talep etmesi ilkesi geçerliiyken, kamu alacaklarının tahsilinde re'sen harekete geçme ilkesi geçerlidir. Bkz. KARAKOÇ, *Vergi*, s. 583; Re'sen harekete geçme yetkisini eleştiren bir görüşte bu husus şu şekilde ifade edilmektedir: “6183 sayılı Yasa'dan yararlanma olanağı bulunan Devlet ve kuruluşlara, Devlet birimlerini bizzat kullanarak borçluları takip ve alacaklarını tahsil yetkisi verilmekle bir yerde “ihkakı hak” eylemi içinde oldukları, dolayısıyla yetkinin “hukuk devleti” ilkesiyle çeliştiği doğrudur. Yasa'da getirilen yargı denetimi, temeldeki bu sakıncaları gidermeye yeterli değildir”. ŞİMŞEK Edip, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, İstanbul 1996, s. 4.

ifade eden re'sen icra yetkisinin, kamu alacaklarının tahsilindeki görünümü olarak da kabul edilebilir<sup>44</sup>.

Kamu alacakları ile özel alacakların cebri takip usûllerinin farklı kanunlarda farklı esaslara bağlanmış olmasının, en azından ülkemiz açısından cebri icra hukuku alanında, icra iflâs hukuku ve vergi icra hukuku olmak üzere iki farklı hukuk dalının ortaya çıkmasına sebep olduğu belirtilmektedir<sup>45</sup>. Her ne kadar AATUHK çerçevesinde sadece vergi alacakları değil tüm kamu alacakları tahsil edilse de, kamu alacaklarının tahsilini inceleyen hukuk dalı, doktrinde çoğunlukla “vergi icra hukuku” olarak adlandırılmaktadır<sup>46</sup>. Vergi icra hukuku, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, kamu gücüne dayanan gelirlerinin cebren tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalı olarak tanımlanmaktadır<sup>47</sup>. Bu bakımdan vergi icra hukuku, şekli vergi hukuku içinde, vergi usul hukukunu tamamlayıcı bir dal olarak yer almaktadır<sup>48</sup>.

Doktrinde bu hukuk dalını ifade etmek üzere kamu icra hukuku tabiri de kullanılmaktadır<sup>49</sup>. Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının malî yüküm niteliğinde olmayan bir takım alacaklarının da bu hukuk dalının kurallarına göre

<sup>44</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 158; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 549; KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 427-428.

<sup>45</sup> DÖNMEZ, s. 21.

<sup>46</sup> KUMRULU Ahmet G., “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif ERGİNAY’a 65’ince Yaş Armağanı*, Ankara 1981, s. 647 vd.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 156; BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara 2007, s. 37; BAYRAKLI H. Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon 2000, s. 3 vd.; DÖNMEZ Recai, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, Ankara 2005, s. 17 vd.; ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi sistemi*, Ankara 2012, s. 143; MUTLUER M. Kâmil, *Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 320 vd.; KANETİ, s. 324; ATAR Yavuz, *Vergi Hukuku*, Konya 2000, s. 113.

<sup>47</sup> KUMRULU, s. 650; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 157; Yine benzer unsurlardan hareket edilen yapılan diğer bir tanım da vergi icra hukuku, usulüne uygun olarak ödenmemiş bulunan vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunî zor kullanılarak tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalı olarak ifade edilmiştir. Bkz. BAYRAKLI, s. 4.

<sup>48</sup> “Kamu alacaklarının tahsil usul ve tekniğine ilişkin olduğu ölçüde vergi icra hukuku, vergi hukukunun bir alt dalıdır, şekli vergi hukuku içinde mantiki sıra itibarıyla vergi usul hukukunu tamamlayıcı bir kol olarak yer almaktadır”. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 157; KUMRULU, s. 650, DÖNMEZ, s. 25; Ayrıca bkz. BAYRAKLI, s. 13; SERİM Nilgün, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, İstanbul 2007, s. 7.

<sup>49</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları*, S. 153, Haziran 2001, s. 121 vd.; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 61, 79, 570 vd.; TAŞDELEN Aziz, “Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2004, C. 53, S. 2, s. 121-122.

tahsil edildiği belirtilmektedir<sup>50</sup>. Bu tabir aslında, kamu alacaklarının tahsilini vurguladığı için, bu hukuk dalının kapsamını daha iyi ifade etmektedir. Fakat vergi icra hukuku kavramının kullanılması, vergi dışındaki diğer kamu alacaklarının ihmâl edilmesi anlamına gelmeyecektir<sup>51</sup>. Kamu alacakları zaten kamu gücüne dayanılarak sağlanan kamu gelirlerini ifade etmektedir. Geniş anlamda vergi kavramı, hemen hemen bu kapsamı karşılamaktadır. Bunu dışında, istisnâî olarak bu nitelikte olmayan bazı alacakların kamu alacağı sayılması da bu temel nitelendirmeyi etkilemeyecektir. Ayrıca yukarıda da belirtildiği üzere vergi gelirleri kamu gelirlerinin neredeyse % 90'ına yakınına oluşturmaktadır. Bunlara ilaveten vergi icra hukukunun vergi hukukunun bir alt dalı olması da bu nitelendirmede önem taşımaktadır. Kamu icra hukuku kavramının kabul edilmesi halinde bu dal, malî hukukun içinde vergi hukuku ile beraber yer alacaktır<sup>52</sup>. Böyle bir tasnif ise bu iki hukuk dalının kapsamlarıyla yeterince örtüşmeyecektir. Dolayısıyla bu hukuk dalının vergi icra hukuku olarak adlandırılması ve vergi hukukunun bir alt dalı olması çok daha yerinde olacaktır.

Doktrinde kamu alacaklarının tahsilinin farklı kanunda düzenlenmesine gerek olmadığı, bunlara ilişkin hükümlerin de İcra ve İflâs Kanunu çerçevesinde düzenlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Bu bağlamda alacakların kısa sürede ve az masrafla tahsilinin devletin görevi olduğu ve kural olarak bu konuda özel alacaklarla kamu alacakları arasında fark olmaması gerektiği belirtilmektedir<sup>53</sup>. AATUHK'taki hükümlerin birçoğunun İİK'daki hükümlerin tekrarı niteliğinde olduğu ve kamu alacaklarının tahsili için ayrı bir kanuna

<sup>50</sup> “Kamu icra hukukunu, Devletin ve diğer kamu idarelerinin ve kurumlarının, mali yükümlerden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukukî cebre dayanarak tahsilini düzenleyen bir (mali) hukuk dalı olarak tanımlamak mümkündür”. KARAKOÇ, *Kamu İcra*, s. 123; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 571.

<sup>51</sup> “Öğretide vergi icra hukuku kavramı yerine “kamu icra hukuku”, “kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku”, “kamu gelirlerinin tahsil hukuku”, “vergi tahsil hukuku” gibi farklı ifade biçimlerinin (kullanılmasının) ... nedeni kamu alacağı kavramının, vergi alacağını da içermekle birlikte, vergiden daha kapsamlı olduğunun düşünülmesidir... Vergi icra hukuku yerine kamu icra hukuku ya da kamu alacaklarının takip hukuku türünden ifadelerin kullanılması “vergi hukuku” yerine “kamu gelirleri hukuku” demeye benzemektedir. Vergi hukuku bugün nasıl vergilerin yanı sıra resim, harç ve diğer zora dayalı benzeri mali yükümlülükleri inceleme alanına dahil etmekte sakınca görmüyorsa, vergi icra hukuku kavramını kullanmamız da vergi dışındaki diğer kamu alacaklarının ihmâl edilmesi anlamına gelmez. Öte yandan, kamu alacakları içerisinde vergi alacaklarının göreceli olarak daha önemli bir yer işgal ettiğini de unutmamak gerekir”. DÖNMEZ, s. 22.

<sup>52</sup> Nitekim doktrindeki bu görüşe göre, kamu alacaklarının tahsili ile ilgili olan kamu icra hukuku, vergi hukuku ile birlikte malî hukukun alt dalını oluşturmaktadır. Bkz. KARAKOÇ, *Vergi*, s. 571.

<sup>53</sup> Bu konudaki görüşler için bkz. KARAKOÇ, *Vergi*, s. 575-576; KUMRULU, s. 652.

gerek olmadığı vurgulanmaktadır<sup>54</sup>. Bir başka görüşte de kamu alacakları için özel alacaklardan daha seri ve kısa bir usûlün öngörülmesinin eşitliğe aykırı olduğu ifade edilmektedir. Bu görüşe göre, kamu alacakları için bazı özel düzenlemeler ve imtiyazlar tanınsa bile, bu alacakların da aynı kanuna göre takip edilmesinde zorunluluk bulunmaktadır<sup>55</sup>.

İleri sürülen bu görüşlere rağmen ülkemizde kamu alacaklarının tahsili, İİK'dan ayrı olarak AATUHK'ta düzenlenmiş bulunmaktadır. AATUHK Tasarısı'nın gerekçesinde de, kamu alacaklarının tahsilinin İİK'dan ayrı bir kanun çerçevesinde düzenlenmesinin gerekliliği üzerinde durulmuştur. Gerekçede, kamu alacaklarının tahsilinin büyük oranda İİK hükümlerine benzer şekilde gerçekleştirildiği ve ilgili hükümlerden yararlanıldığı belirtilmiştir. Ancak, İİK alanındaki sürelerin uzun olduğu ve takibin her aşamasında işlemlere devam edilebilmesi için alacaklının idareyi harekete geçirme zorunluluğunun bulunduğu vurgulanmıştır. Bu yüzden, İİK'da hükme bağlanan usûllerin kamu alacaklarının tahsilinde aynen uygulanmasının mümkün olmadığı, dolayısıyla hem borçlulara hem de idareye kolaylık ve fayda sağlayacak yeni bir sistemin kurulmasının lüzumuna kanaat getirildiği ifade edilmiştir<sup>56</sup>. Nitekim

<sup>54</sup> ANSAY Sabri Şakir, *Hukuk ve İcra İflas Usulleri*, Ankara 1960, s. 16'dan nakleden: KARAKOÇ, Vergi, s. 575; POSTACIOĞLU İlhan E., *İcra Hukuku Esasları*, İstanbul 1982, s. 21.

<sup>55</sup> “Modern takip hukuku anlayışı içinde kamu alacakları için özel bir takip yolunun öngörülmesi yoktur. Kamu alacakları da diğer alacaklar gibi mümkün olduğu kadar seri ve kısa sürede tahsil edilmeye çalışılır. Kamu alacakları için takip içinde bazı ayrı düzenlemeler ve imtiyazlar tanınsa bile bu alacakların da aynı kanuna göre takip edilmesinde, zorunluluk vardır”. Bkz. PEKCANİTEZ Hakan/ATALAY Oğuz/SUNGURTEKİN ÖZKAN Meral/ÖZEKES Muhammet, *İcra ve İflâs Hukuku*, Ankara 2012, s. 98; Benzer bir görüşte de kamu alacaklarına tanınan imtiyazlar eleştirilmektedir: “Önemli olan, “yargı birliği”nden söz edildiği asrımızda devlet alacağı ile kişi alacaklarının tahsil ve garantisinde ayrıcalıklar yaratılmış olmasıdır ki, bunun “hukuk devleti” esprisi içinde savunulacak bir yeri olduğunu sanmıyoruz”. Bkz. ŞİMŞEK, s. 5.

<sup>56</sup> “İcra ve İflâs Kanunu sahasında müddetlerin uzunluğu, takibin hemen her safhasında, muamelelere devam olunabilme için, alacaklının daireyi tahrik etmek lüzumu, birçok hallerde muamelenin tetkik merciine ve hattâ umum mahkemelere intikal etmesinin zaruri bulunması, bu usullerin kamu alacaklarının tahsil ve kovuşturulmasında aynen tatbikına imkân vermemektedir. Kaldı ki, bu mevzular, İcra ve İflâs Kanunu tatbikatında dahi birer şikâyet konusu olmaktadır.

Bununla beraber yukarda işaret edildiği gibi kamu alacaklarının tahsilinde, tatbikatın, geniş ölçüde umumi icra usullerine muvazi bir istikamet takip etmiş olduğu da bir vakıdır. Bu itibarla tasarının hazırlanmasında İcra ve İflâs Kanunu hükümlerinden, kamu alacaklarının mahiyet ve bünyesine aykırı düşmemek şartıyla, İcra ve İflâs hukuku sahasında tesbit edilen prensiplerden faydalanılmış, umumi takip esaslarıyla tasarı arasında daima bir ahenk muhafaza edilmiştir.

AATUHK'taki hükümler incelendiğinde, İİK'da yer almayan pek çok ayrıcalığın kamu alacağı ve alacaklısı için tanındığı açıkça görülmektedir.

Kamu alacaklarının tahsilinin ayrı bir kanun kapsamında, özel alacakların tahsilinden daha farklı bir süreç çerçevesinde gerçekleştirilmesi, bu alacakların sahip olduğu nitelikler itibarıyla bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Kamu alacakları ile özel alacaklar arasında temel bir nitelik farkı bulunmaktadır<sup>57</sup>. Kamu alacaklarının tahsilinin özel alacaklara kıyasla farklı usullere tâbi tutulması, aslında kamu yararının özel yarara üstün tutulmasının da bir gereğidir<sup>58</sup>. Kamu yararının sağlanabilmesi için kamu alacaklarının tahsilinin imtiyazlı usuller çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerektiği kabul edilmektedir<sup>59</sup>.

---

*Hulâsa, Maliye Bakanlığınca yaptırılan incelemeler sonunda kamu alacağının takip ve tahsili sahasında uygulanacak hükümleri bir araya toplayacak ve bu suretle vergi tatbikatı sahasında hukukî bir vahdet kurarak gerek borçlular için, gerekse tatbikatçı kamu idarelerinin memurları için kolaylıklar ve faydalar sağlayacak yeni bir sitemin vücuda getirilmesi lüzumuna kanaat getirilmiştir". Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gereğesi, Kanun Tasarısı ve komisyon Raporları, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt\\_3\\_6183\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf), s. 776. (ET. 15.04.2012)*

<sup>57</sup> “Kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin finansmanı için “olmazsa olmaz” niteliği, bu alacaklar için diğer alacaklardan, özellikle de -eşitler arası ilişkilerden [özel hukuk ilişkilerinden] doğan- farklı, ayrıcalıklı takip ve tahsil usulleri uygulanmasını da beraberinde getirmiştir”. AKKAYA Mustafa, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, C. 1, Ankara 2009, s. 341; KUMRULU, s. 652; KARAKOÇ, Vergi, s. 78-79; ÖNER, s. 143; GERÇEK Adnan, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa 2011, s. 19.

<sup>58</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 576; “Vergiler, kamu hizmetinin finansmanı amacıyla tahsil edilir. Özel alacaklarda ise amaç, kişisel tatmindir”. BAYRAKLI, s. 17; “Kamu alacakları devlet açısından vazgeçilmez bir finansman kaynağı olmasından dolayı, bunların tahsil ve takibinde, özel alacaklardan farklı hukuki imtiyazlara ve idari usullere yer verilmiştir. Devlete bu ayrıcalığın tanınması, kamu hukuku ve idare hukukunun temel dayanağını oluşturan “toplumsal çıkarların özel çıkarlara üstün tutulması” normundan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, devlet kamu gücüne ve egemenlik hakkına dayanarak kamu alacaklarının tahsil ve takibinde, genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve etkin işleyen yöntemler kullanmaktadır”. GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 14; ŞENYÜZ Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku*, Bursa 2012, s. 274; ARSLANER Hakan, *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili*, Ankara 2010, s. 111.

<sup>59</sup> “İdare hukukunun ve bu hukuktaki imtiyazların ve usullerin esası, kolektif ihtiyaçların ve âmme menfaatinin karşılanması ve korunabilmesi için icra edilecek faaliyetlerde idarenin daha geniş salâhiyetleri ve süratli ve imtiyazlı usullere dayanması mecburiyetidir. Amme hukukunun ve bu arada idare hukukunun dayandığı normatif esas, genel menfaatin özel menfaatten üstünlüğü ve binaenaleyh özel menfaatin mutlaka genel menfaate uymak, onunla bağdaşmak mecburiyetidir”. TANCI Muhittin/ARIKAN Vural/YALÇINER Polat, *İzahlı-İçtihatlı Amme*

Kamu alacaklarının tahsilinin ayrı bir kanunda düzenlenmesinin temel dayanaklarından birini “kamu yararı” gerekçesi oluşturmaktadır. Bu durum ise, kamu alacakları ile kamu hizmetlerinin finansmanı arasındaki yakın ilişkinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kamu yararı kavramının içeriği dikkatle belirlenmeli, mükellef yararı (birey yararı) ile kamu yararı arasındaki dengenin titizlikle gözetilmesi gerekmektedir. İleride değerlendirme bölümünde, bu konuya tekrar değinilecektir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, devletin üstlendiği görevlerin aksamadan yerine getirilmesi için kamu alacaklarının tahsili büyük önem arz etmektedir<sup>60</sup>. Kamu ihtiyaçlarının gerektirdiği fonların riske girmeden ve idarede istikrar ilkeleri gereğince düzenli ve zamanında sağlanması önemlidir. Dolayısıyla bu alacakların özel alacaklara nazaran daha kolay, çabuk ve etkili bir şekilde tahsili gerekmektedir. Kamu alacaklarının korunması ve tahsilâtının hızlandırılması amaçlanmaktadır<sup>61</sup>. Bunların sağlanması için de kamu alacaklısına kamu gücünü kullanma, kendiliğinden (re’sen) harekete geçebilme ve yaptırım uygulama bakımından bazı imtiyazların tanınması söz konusu olmaktadır<sup>62</sup>. Dolayısıyla, kamu alacaklarına imtiyaz tanınmasının temelinde, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin malî kaynağını oluşturması gerçeği yatmaktadır<sup>63</sup>.

---

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilâtla İlgili Diğer Kanunlar, Ankara 1970, s. 2.

<sup>60</sup> “Âmme hizmetlerinin devamlı olarak işleminin zarurî bulunması, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden vergi, resim, harç ve saire gibi âmme idarelerinin her türlü gelirlerinin belli süreleri içinde ve kısa zamanda tahsilini zaruri kılmaktadır”. AATUHK Gerekçesi, s. 773; “Kamu harcamalarının artışı, bu harcamaların finansmanında kullanılacak kamu alacaklarının korunması ve tahsili konusu üzerinde titizlikle durulması gereğini ortaya çıkartmış ve kamu alacaklarının korunması ve tahsili, kamu hizmetlerinin devamlı ve sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi ile doğrusal bir bağlantı içine girmiştir”. ÇELİK, s. 4, 31; “Kamu alacakları ile kamu hizmetlerinin finansmanı arasındaki yakın ilişki, cebri takip süreci düzenlenirken bu tür alacakların özel alacaklarla kıyaslandığında daha ayrıcalıklı ve öncelikli alacaklar olarak göz önüne alınmasını gerektirmiştir”. DÖNMEZ, s. 28.

<sup>61</sup> KUMRULU, s. 652; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 158; ÇELİK, s. 19; KARAKOÇ, Vergi, s. 576; AKKAYA, s. 341; SERİM, s. 6; COŞKUN Mahmut, Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 2011, s. 34.

<sup>62</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 577; KARAKOÇ, Kamu İcra, s. 121.

<sup>63</sup> Karş. KARAKOÇ, Vergi, s. 591; AKKAYA, s. 341; ONAR Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumî Esasları, C. III, İstanbul 1966, s. 1649; GERÇEK, s. 15; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 275; TAŞDELEN, s. 123; “Kamu alacaklarının, özellikle vergilerin tahsili, devlet hizmetlerinin finansmanını temin eden işlemlerin nihai hedefini teşkil eder”. ÖZER, s. 135.

Kamu alacaklarının kural olarak, devletin kendi giriştiği işlemlerden değil, gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarındaki girişimlerinden, faaliyetlerinden bir kanun hükmü gereğince doğduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla devletin bu alacakların doğumundan haberdar olması ihtimali çok düşüktür<sup>64</sup>. Bu yüzden de kamu alacağının korunması ve tahsilinde özel alacaklardan farklı usûller benimsenmesi gerekmektedir.

Nitekim “Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı”nın gerekçesinde konunun önemi vurgulanarak böyle bir kanuna neden gerek duyulduğu açıklanmıştır. Gerekçede, kamu alacaklarının özel alacaklardan nitelik itibarıyla farklılıklarının bulunduğu belirtilmiştir. Ayrıca kamu hizmetlerinin kesintisiz işleminin zorunlu bulunmasının, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden kamu alacaklarının belli süreler içinde ve kısa zamanda tahsilini zarurî kıldığı da ifade edilmiştir<sup>65</sup>. Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında da AATUHK’un esasının kamu alacaklarının güvence altına alınması ve bunların süratli ve etkin bir şekilde takip ve tahsilinin sağlanması olduğu vurgulanmıştır<sup>66</sup>.

Kamu alacakları ile özel alacaklar arasında nitelik farkı olduğunu gösteren hususlardan birisi de AATUHK’un 62/son maddesinde yer alan hükümdür. Buna göre, “*Tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir*”. Doktrinde, özel alacağını İİK hükümlerine göre takip eden bir alacaklının tek amacının alacağını tahsil etmek olduğu ileri sürülmektedir<sup>67</sup>. Ancak bu amaçta dahi, alacaklı ve borçlu arasında

<sup>64</sup> KARAKOÇ, *Kamu İcra*, s. 121; BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 2004, s. 24; ARSLANER, s. 27.

<sup>65</sup> “*İcra ve İflâs Kanunu, umumi takip sistemine müteallik hükümleri muhtevidir. Amme hizmetlerinin devamlı olarak işlenmesinin zaruri bulunması, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden vergi, resim, harç ve saire gibi amme idarelerinin her türlü gelirlerinin belli süreleri içinde ve kısa zamanda tahsilini zaruri kılmaktadır. Bir bütçe yılı içinde tahsili mecburi olan kamu alacaklarının, özel hukuk münasebetlerinden doğan alacaklardan mahiyet itibarıyla farklı olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, umumi takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve müessir usulleri ihtiva eder özel bir takip sisteminin mevcudiyetine lüzum hissetirmiştir*[tir]”. Bkz. AATUHK Gerekçesi, s. 773; Ayrıca bkz. ÇELİK, s. 19.

<sup>66</sup> “*Kamu alacakları kamu hizmetlerinin ifasında kullanıldığından tahsilinde öncelik ve ayrıcalık tanınmıştır. 6183 sayılı Yasa’nın esası, vergiler başta olmak üzere kamu alacağını güvence altına almak ve ödenmediği takdirde kamu alacağını zora dayanarak, Devlet gücü ve memurları eliyle tahsil etmektir. İtiraz konusu kural ile yapılan düzenleme de kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsiline yöneliktir... İtiraz konusu kural, kamu alacakları için özel bir takip ve tahsil esasını düzenleyen 6183 sayılı Yasa’nın öngördüğü süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanmasına yöneliktir*”. AyM. 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, RG. 14.05.2011, S. 27934.

<sup>67</sup> SERİM, s. 9.



dengeinin kurulması, her iki tarafın menfaatlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Nitekim AATUK'un 62/son maddesindeki düzenlemeye paralel bir hüküm İİK'nın 85/6. maddesinde yer almaktadır: “*Haczi koyan memur, borçlu ile alacaklının menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir*”.

Her ne kadar iki hüküm benzer olsa da, aralarında fark bulunmaktadır. Her şeyden önce AATUHK'ta alacaklı ile borçlu arasındaki menfaatlerin dengelenmesi görevi, bizatihi alacaklının kendisi olan tahsil dairesine yüklenmektedir. Bu durum, söz konusu düzenlemeyi genel icra hukukundaki düzenlemeden daha önemli hale getirmektedir<sup>68</sup>.

Her iki kanunda da bulunan bu benzer hükümlerin kapsamı, niteliklerinden dolayı farklılık göstermektedir. Mesela İİK kapsamında, borçlunun çekişmeli mallarından önce çekişmesiz mallarının haczedilmesinde hem her iki tarafın hem de üçüncü kişilerin menfaati vardır. Yine icra müdürünün alacağı karşılamaya yeterli taşınır mal var ise, taşınmazların haczi yoluna gitmemesi bu hükmün bir gereğidir<sup>69</sup>. Kamu alacaklısı da, alacağını tahsil ederken kamu borçlusunu düşünmek zorundadır. Bu durumun kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki özel ilişkinin bir sonucu olduğu vurgulanmaktadır<sup>70</sup>. AATUHK'taki alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerinin uzlaştırılması hükmü, bu bakımdan İİK'dakinden daha geniş kapsamlı niteliktedir. Çünkü AATUHK uygulamasında, İİK uygulamasından farklı olarak devlet aynı zamanda alacaklı sıfatına sahiptir ve kendi alacağını tahsil edebilmek için harekete geçmektedir<sup>71</sup>.

---

<sup>68</sup> “*Tahsil dairesi, “alacaklı” sıfatı ile Kanun’un kendisine verdiği bu ödev çerçevesinde amme idaresi ile borçlusunun menfaatlerini olabildiğince dengelemekle yükümlüdür. Bu durumda tahsil dairesi, çok daha hassasiyetle haczi gerçekleştirmeli; özellikle yukarıda da belirttiğimiz üzere vergi yükümlüsü olan borçlusunun malvarlığı değerlerine daha sonra tekrar başvurabileceğini göz önüne almalıdır. Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun’a göre gerçekleştirilecek haciz işlemlerinde, haczedilecek malların niteliği ve miktarı belirlenirken borçlunun malvarlığı değerlerinin olabildiğince korunması, aynı zamanda alacaklının da menfaatlerine hizmet edecektir*”. PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 591.

<sup>69</sup> Bu konuda bkz. ASLAN Kudret, “Hacizde Sıra (Tertip)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 2, 2005, s. 288, 290.

<sup>70</sup> “*Kamu alacaklısının alacağını tahsil ettikten sonra kamu borçlusunun ne duruma düşeceğini de gözetmesi gerekmektedir. Önemli olan, var olan alacağı her halde tahsil etmek değil, aynı kaynaktan devamlı suretle gelir sağlayabilmektir*”. KARAKOÇ, Vergi, s. 590.

<sup>71</sup> İcra İflas Kanunu uygulamasında, “*Devlet, âdeta alacaklının bir kolu gibi davranamaz; sadece hukuku korur ve uygular. ... Dolayısıyla alacaklıyı hakkına kavuşturmak için izlenecek cebri icra prosedüründe, sadece alacaklının değil;*

Kamu idareleri alacağını tahsil ederken, herhangi bir alacaklı gibi davranamazlar. Çünkü kamu idarelerine borçlu olanlar, özel hukuk ilişkileri dolayısıyla borçlu olanlardan farklı durumdadır. Bu yüzden, kamu alacaklarının kolay ve hızlı bir şekilde tahsili düzenlenirken kamu borçlusunu koruyan düzenlemelere de yer verilmektedir<sup>72</sup>. Diğer bir deyişle, devletin kamu hizmetlerinin finansmanı ihtiyacının karşılanması üstün bir amaç olmakla birlikte, hukuk devleti ilkesi gereğince kişilerin devlet karşısında korunması da gerekmektedir. Bu yüzden AATUHK'ta borçluya kolaylık sağlanması gibi bazı ilkeler benimsenmiştir<sup>73</sup>.

Kamu borçlusunun bir bakıma kamu alacaklısının müşterisi niteliğinde olduğu belirtilmektedir<sup>74</sup>. Gerçi doktrinde müşteri tanımlamasına karşı görüşler de bulunmaktadır<sup>75</sup>. Ancak müşteri kavramı, birçok kamu alacağı türü bakımından çoğu durumda ömür boyunca sürecek bir ilişkinin bulunması dolayısıyla kullanılmaktadır. Örneğin bir kişi, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştir-

---

*bununla birlikte, borçlunun menfaatleri de dikkate alınmalı ve bunlar dengelenmeye çalışılmalıdır*". ASLAN, s. 281.

<sup>72</sup> ÖNER, s. 146; "Esasında kamu alacaklarının takip ve tahsilindeki ilkeleri iki nedene bağlamak mümkündür. Bunlardan biri, kamu alacağını ödeme yükümlülüğünde bulunan kimselere özel ödeme olanakları vermek suretiyle, onlara bazı kolaylıklar sağlanması gerekliliğidir. Kamuya borçlu olmak, özel hukuk alanında borçlu olmaktan farklıdır". MUTLUER, s. 323.

<sup>73</sup> Kamu alacaklarının tahsilindeki temel ilkeler şunlardır: 1-Borçluya kolaylık sağlanması ilkesi, 2-Kamu alacağının güvence altına alınması ilkesi, 3-Borç için hapis cezası uygulanmaması ilkesi, 4-Alacaklının para ile tatmin edilmesi ilkesi, 5-Tahsilatta iktisadilik ilkesi. Bunlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 14-18; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 274-276.

<sup>74</sup> "Vergi mükellefi vergi dairesinin bir nevi müşterisi şeklindedir". BAYRAKLI, s. 12; "Devlet ile mükelleflerin ilişkileri bir defalık değil, uzun vadelidir". ÖNER, s. 146.

<sup>75</sup> "Ben, müşteri "(Client)" kelimesini hiç beğenmiyorum, bence yanlış. Bir müşteri mağaza gidip bir mal satın alır; bunun vergiyle, vergi toplama konusuyla hiçbir ilgisi yoktur. Dolayısıyla, bence müşteri diye konuşmamak doğru olur... Hollanda'da da ... hâlâ "müşteri" terimini kullanıyoruz ama, bu belli bir felsefe. Bu konunun felsefesini düşünmek lazım". SEER ROMAN, "Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları", Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 441; "Bu Almanya'da sadece Vergi Hukuku konusunda değil, genel olarak zaten vatandaşlarla ilgili olarak önerilmiş ve tartışılmış bir konudur. Bu, idarenin kararı sanki bir "ürün" ve "müşteri" de memnun, mesut bir şekilde bu ürünü raftan satın alıp evine giden bir insan gibi bir imge... Ben de "müşteri" sözcüğüne, kavramına karşıyım". HEINTZEN Markus, "Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları", Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 444.

diği sürece, mükellef olarak kamu borçlusu durumda bulunacaktır. Kanaatimce burada kastedilen, vergi hukukunun insan hakları ile yakından ilişki içinde bulunduğu ve devletin vergilere ihtiyaç duyduğu gerçeğinin birlikte göz önünde bulundurulması gerektiğidir. Bu sayede mükellefle çok uzun yıllar boyu sürecek ilişkide vergi uygulamalarının hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi sağlanacaktır. Böyle bir durumda tahsil dairesinin, alacaklı kamu idaresinin sürekli ilişki içinde bulunacağı mükellefin durumunu çok daha kapsamlı olarak göz önünde bulundurması lâzımdır. Deyim yerindeyse, alacaklı dairenin ‘altın yumurtlayan tavuğu’ kesmemesi, onun sürekli ‘yumurta verebilmesini’ sağlayacak tarzda davranması gerekmektedir.

İleriki bölümlerde inceleneceği üzere, kamu alacaklarına çok geniş ölçüde öncelikler tanınması halinde hem kamu borçlusu ve hem de kamu borçlusunun diğer alacaklıları zarar görebilecektir. Bu itibarla sadece kamu borçlusunun değil, onun diğer alacaklılarının da düşünülmesi gerekmektedir. Bu da kamu alacaklarının gerek kapsamında ve gerekse bu alacaklara tanınan imtiyaz ve önceliklerde yeniden düzenleme yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Meseleye sadece kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki ilişkiden yaklaşmak, mevzuyu eksik değerlendirmek olacaktır. Çünkü aynı zamanda kamu alacaklısı ile borçlunun diğer alacaklıları arasında da ilişki bulunmaktadır. Borçlunun diğer alacaklılarının da aynen kamu borçlusu gibi devletin bir nevi müşterisi olduğu gerçeği göz ardı edilmemelidir. Onların hukukî durumunu da dikkate alacak kanunî düzenlemeler yapılmalıdır. Aksi halde devletin ‘kendi bindiği dalı kesmesi’ durumu ortaya çıkacaktır.

AATUHK’ta yer alan gerek hacizle ilgili bazı düzenlemeler ve gerekse tecil müessesesi gibi kamu borçlusuna sağlanan imkânlar aslında, kamu borçlusunun korunmasının önemine işaret etmektedir. Bütün bu düzenlemeler ise, özel alacaklarla kamu alacakları arasındaki temel nitelik farkından kaynaklanmaktadır.

Devletin kamu alacaklarını tahsil yetkisi incelendiğinde, bu yetkinin aslında devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisine dayandığı anlaşılr. Bu durum şu şekilde izah edilebilir:

Devletin kamu hukuku kurallarına göre, cebir unsuru ile elde ettiği kamu gelirleri olan kamu alacakları, bu temel nitelikleri itibariyle devletin egemenliği ile yakından ilgilidir<sup>76</sup>. Devletin cezalandırma, vergilendirme, cebrî icra gibi çeşitli alanlardaki yetkileri egemenliğin görünümleridir<sup>77</sup>. Bu bağlamda malî

<sup>76</sup> “Söz konusu alacaklar, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak ve devletin tek taraflı iradesiyle belirlediği ilişkiler neticesinde doğarlar; zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmeleri kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi bakımından zorunludur”. AKKAYA, s. 341.

<sup>77</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 2; Bu itibarla icra hukuku ile vergi icra hukukunun kamu hukukunun dalı

egemenlik, devlet egemenliğinin malî alandaki görünümünü teşkil eder. Malî egemenlik iç hukuk bakımından devletin serbestçe vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme yetkilerine sahip olmasını ifade eder<sup>78</sup>. Bu yetkilerden en önemlisi vergilendirmeye ilişkin olanıdır. Vergilendirme yetkisi, “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücüdür”<sup>79</sup>. Malî egemenlik ve bu kapsamda vergilendirme yetkisi, devletin varlık şartı olarak kabul edilmektedir<sup>80</sup>. Devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları, vergilendirme yetkisine dayanarak sağlamaktadır. Vergilendirme yetkisi dar anlamda, sadece vergi koyma konusundaki yetkiyi ifade eder. Bu yetki geniş anlamda, kamu giderlerini karşılamak üzere devlet egemenliğine dayanılarak konulan her çeşit malî yüküme ilişkin yetkiyi kapsar. Yani, dar anlamdaki vergilerin yanı sıra resim, harç, şerefiye, parafiskal gelirler de vergilendirme yetkisine dayanılarak konulmaktadır<sup>81</sup>. İşte, kamu alacaklarının konulması, vergilendirme yetkisine dayanmaktadır.

Devletin üstlendiği görevlerin yerine getirilmesinde vergilendirme yetkisi çok büyük bir önem arz etmektedir. Devletin kamu gücünü kullanarak kamu alacaklarını tahsil etmesi, devletin üstlendiği görevlerin aksamadan yerine getirilmesini sağlamaktadır. Bu bakımdan devletin varlığının sağlanması

---

olduğu ve kamu hukukunun temel ilkelerine tâbi oldukları belirtilmektedir. Bkz. KUMRULU, s. 653; TAŞDELEN, s. 123.

<sup>78</sup> ÇAĞAN, s. 2-3.

<sup>79</sup> ÇAĞAN, s. 3; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 33; Devlet bu yetkisine dayanarak malî talepte bulunabilmektedir. ULUATAM/METHİBAY, s. 17; ARIKAN Zeynep, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 269.

<sup>80</sup> ÇAĞAN, s. 3; “Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için, düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur; çünkü devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir”. ÇAĞAN, s. 4; “Zira, devletin varlığını sürdürebilmesinin ilk ve en önemli koşullarından biri, düzenli malî kaynaklara sahip olmasıdır”. ULUATAM/METHİBAY, s. 17; Vergilendirme yetkisinin demokrasi bakımından da önem arz ettiği vurgulanmaktadır: “Demokratik rejimin sağlıklı olarak yürütülebilmesi devletin vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayacağı düzenli malî kaynaklara bağlıdır; başka bir deyişle vergilendirme demokrasinin finansmanı açısından zorunlu bir araçtır”. ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 35.

<sup>81</sup> “Vergiler yanında resim, harç, şerefiye ile sosyal güvenlik kurumlarına ... ve meslek kuruluşlarına (Ticaret ve Sanayi Odaları, Barolar, Mimar Odaları vb.) dinî kuruluşlara ödenen prim, ödenek ve aidatlar gibi vergi benzeri gelirler de bu yetki alanı içine girerler. Bunların ortak yanları, devlet egemenliğine dayanılarak alınmalarıdır”. ÇAĞAN, s. 5; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 33.

ve idamesinde, kamu alacaklarının ifa ettiği fonksiyon tartışılmaz öneme sahiptir.

Kamu alacaklarının sadece konulması değil, kamu alacaklarının tahsili de aslında vergilendirme yetkisine dayanmaktadır. Nitekim doktrinde vergilendirme yetkisinin “*sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini*” de kapsadığı, bu yetkileri açıklamakta da kullanıldığı vurgulanmaktadır<sup>82</sup>. Vergilerin kanuniliği ilkesi, tarh ve tahakkuk aşaması kadar vergilerin tahsili aşamasında da geçerlidir<sup>83</sup>. Bunu tamamlayan nitelikteki diğer bir görüşte ise, bir kamu alacağının kanunla konulup devlet hazinesine intikal etmesine kadar takip edilen süreç, “*yükümlendirme süreci*” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre yükümlendirme süreci kural olarak “*salma, verme ve alma*” olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır<sup>84</sup>. Kişilerin iradî olarak ödemedikleri borçları kamu alacaklısının hukukî cebre dayanarak tahsil etmesi aşaması, kamu alacaklarının “*alma aşaması*”nı oluşturmakta, bu da vergi icra hukukunun doğumuna kaynaklık etmektedir<sup>85</sup>.

Açıklanan bilgiler doğrultusunda, vergilendirme yetkisinin sadece vergi koymaya ilişkin yetkiyi ifade etmediği, bu yetkinin aynı zamanda kamu alacaklarının tahsilini (alma aşamasını) de ihtiva eden geniş bir anlama sahip olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi icra hukukunun temelini, cebrî icra yetkisinden ziyade, vergilendirme yetkisi oluşturmaktadır.

Kamu alacaklarının tahsil yetkisi genel anlamda bir cebrî icra yetkisi niteliğinde olsa da, konunun özü incelendiğinde bu yetkinin aslında, vergilendirme yetkisi kapsamı içinde yer aldığı anlaşılmaktadır. Kamu alacaklarının vergilendirme yetkisine dayanması sebebiyle, kamu alacaklarının tahsilinin özel alacaklardan farklı usûllere göre düzenlenmesi bir gereklilik arz etmektedir. Vergi icra hukukunun, vergi hukukunun bir alt dalı olmasının da bu du-

<sup>82</sup> ÇAĞAN, s. 5; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 34.

<sup>83</sup> KUMRULU, s. 647; “*Gerçekten kanunla konulmuş olmasına rağmen bir verginin tahsili sırasında keyfiliğin de hukuk devleti ilkesini zedeleyeceği açıktır. Bu nedenle verginin tahsili yasalarla belli kurallara bağlanmıştır*”. ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN, s. 155.

<sup>84</sup> “*Mali yükümlülüklerin/kamu alacaklarının, salma aşaması, mali kanunların hazırlanması-kabulü ve yürürlüğe girmesi dışında, kural olarak bütçe hukuku’nun konusunu oluşturmaktadır... Kişilerin bütçe yılı içinde kendileri için doğmuş olan kamu borçlarını kendiliklerinden ödemeleri/vermeleri (aşamasına) kamusal mali yüklerin/kamu alacaklarının “verme aşaması” denilmelidir*”. Ayrıntılı bilgi için bkz. KARAKOÇ, *Kamu İcra*, s. 119.

<sup>85</sup> “*Kamu icra hukuku, genel vergilendirme şemasının son aşaması olan tahsili/ödemeyi de kapsamaktadır. Nitekim, kendiliğinden ve süresinde yapılan ödemelere ilişkin hükümler de yine kamu icra hukukuna ilişkin hükümlerdir ve kural olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer almaktadır*”. KARAKOÇ, *Kamu İcra*, s. 121.

rumu teyit ettiği söylenebilir. Devletin kamu alacaklarının korunmasında ve tahsilindeki yetkilerinin kaynağını, devletin vergilendirme yetkisi oluşturmaktadır.

Cebrî icra yetkisi de vergilendirme yetkisi gibi, devlet egemenliğine dayanmaktadır. Her iki yetki de devletin egemenliği bakımından büyük değere sahiptir. Ancak vergilendirme yetkisi devletin yüklendiği görevlerin yerine getirilmesinde etkilidir. Zaten bu niteliğinden ötürü devletin varlık şartı olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden kamu alacaklarının tahsili, devletin varlığını sürdürebilmesiyle yakından ilgili bir konu niteliğine sahiptir. Taşıdığı bu önem sebebiyle, kamu alacaklarının tahsilinin özel hukuk alacaklarının tahsilinden daha farklı düzenlenmesi, bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu alacaklarının tahsiline ilişkin özel hükümlere icra kanunlarında yer verilebileceği gibi, ülkemizde olduğu gibi kamu alacaklarının tahsili ayrı bir kanun bünyesinde de düzenlenebilir. Kamu alacaklarının tahsilinin özel hukuk alacaklarının tahsilinden farklı esaslara bağlanmasının ana gerekçesini, cebrî icra yetkisi ile vergilendirme yetkisi arasındaki temel nitelik farkının oluşturduğu rahatlıkla söylenebilir.

### III. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI

#### A. GENEL OLARAK

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen AATUHK'un "*Kanunun Şümülü*" başlıklı 1. maddesinde, kanunun kapsamı şu şekilde belirtilmiştir: "*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*". Bu madde ile kamu alacağı kavramı belirlenirken aynı zamanda vergi icra hukukunun kapsamı da çizilmiş olmaktadır<sup>86</sup>.

Bu maddedeki tanımda, kamu alacağının kime ait olduğu ve temel nitelikleri vurgulanmaktadır. Bir alacağın kamu alacağı olmasından bahsedebilmek için öncelikle bu alacağın sadece devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerekmektedir. Bunlara ait olan alacağın ayrıca maddede yer alan nitelikleri de haiz olması lâzımdır.

Devlet<sup>87</sup>, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan alacaklar, kamu alacağı niteliği taşısa bile AATUHK

<sup>86</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 160.

<sup>87</sup> "*Mali yükümlülüklerin alacaklısı olarak devlet, genel bütçeye dahil idareleri ifade etmektedir*". BAYRAKLI, s. 6; ŞİMŞEK, s. 6.

kapsamında kamu alacağı olarak kabul edilmemektedir<sup>88</sup>. Ancak kendi özel kanunlarında bu diğer kamu kurumlarına ilişkin gelirlerin, AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edileceğine ilişkin hüküm bulunabilmektedir<sup>89</sup>. Bunlar kamu alacağı sayılmadıkları için, zaten kendi kanunlarında açıkça atıf bulunmadıkça AATUHK hükümlerinin uygulanabilmesi mümkün değildir<sup>90</sup>. Bu hükümler sayesinde, kamu alacağı niteliğine sahip olmayan bazı alacaklar da AATUHK kapsamına dâhil edilmiş olmaktadır. Söz konusu alacaklar için AATUHK hükümlerinin uygulanacağını öngörülmüş olması, bu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır. Bu şekildeki bir düzenleme ile alacaklı kamu kuruluşuna sadece alacağını tahsil etmede AATUHK'taki takip ve tahsil yöntemlerini kullanma yetkisi tanınmış olmaktadır<sup>91</sup>.

AATUHK'un 2. maddesinde “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur*” hükmü yer almaktadır. Buna göre, söz konusu alacaklar devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmasa dahi, AATUHK hükümleri bu alacaklar bakımından da uygulama alanı bulacaktır. AATUHK'un 3. maddesinde de, “*Bu kanundaki amme alacağı terimi, 1 inci ve 2 nci maddeler şümülüne giren alacakları ifade eder*” hükmü bulunmaktadır. Özel kanunlarında atıf bulunması hasebiyle, tahsillerinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı alacaklar da kural olarak kanun hükmü gereğince kamu alacağı sayılmalıdır. Bu konu, ileride ilgili başlıkta ele alınacaktır.

Bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için bu alacağın devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmasının yanı sıra, Kanunun 1. maddesinde sayılan alacaklardan olması gerekmektedir.

## **B. KAMU ALACAKLARININ TASNİFİ**

AATUHK'un 1. maddesinde kamu alacakları belirtilirken aslî ve fer'î kamu alacakları şeklinde ayrıma gidilmiş, kamu hizmetlerinden doğan alacakların ve takip giderlerinin de kamu alacağı sayıldığı belirtilmiştir. Ayrıca diğer bazı kanunlarda da, ilgili alacaklarının tahsilinin AATUHK hükümlerine göre

<sup>88</sup> CANDAN Turgut, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara 2007, s. 8.

<sup>89</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 593; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 161; “*Köyler, Köy Kanununa göre, diğer kamu kurumları da 6183 sayılı kanuna atıf yapmak suretiyle AATUHK kapsamı içerisine girmektedir*”. BAYRAKLI, s. 6.

<sup>90</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 8.

<sup>91</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 599-600; “*Bir alacağın 6183 sayılı Kanunda öngörülen cebri takip ve tahsil yöntemleri uygulanarak tahsil edilebilir olması, onun bu Kanun kapsamında olduğunu; dolayısıyla, kamu alacağı niteliğini kazandığını göstermez*”. CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 8, 17; CANDAN Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara 2006, s. 46.

gerçekleştirileceğine dair düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre, kamu alacakları şu başlıklar altında incelenebilir:

### 1. Aslî Kamu Alacakları

AATUHK'un 1. maddesinde “*vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi aslı*” kamu alacaklarından bahsedilmiştir. Buna göre vergi, resim ve harçların yanı sıra vergi ve para cezaları ile ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları da aslî kamu alacakları arasında sayılmaktadır.

Bunların genel olarak kamu hizmetlerinin niteliğine ve gereklerine dayandığı kabul edilmektedir. Cezalar ise doğrudan kamu hizmetlerine ilişkin olmasalar da, nihayeti itibarıyla bunlar da kamu gücüne dayanmaktadırlar<sup>92</sup>. Vergi, resim ve harçlar yükümlülük ilişkisinden doğan kamu geliri niteliğindedir<sup>93</sup>.

Kanunda aslî kamu alacakları sayılırken “*gibi*” ibaresine yer verilmiştir. Bu ibareye yer verilmesinin aslî kamu alacaklarının çeşitlerinin sayma yoluyla (tadadî olarak) belirtilmesi anlamına geldiği, dolayısıyla vergi benzeri malî yükümlülüklerin de bu kapsamda kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>94</sup>. Bu görüşe göre, vergiler geniş olarak ele alınmalı ve vergi benzeri malî yükümlülüklerde AATUHK hükümleri uygulanmalıdır<sup>95</sup>. Ancak vergi kavramının geniş olarak ele alınabilmesi için maddede açıkça belirtilmesi gerekir. Örneğin, Anayasanın 73. maddesinde malî güce göre vergilendirme ilkesi sadece dar anlamda vergiler için hükme bağlanmışken, kanunîlik ilkesinde geniş anlamda vergiler, yani vergilerin yanı sıra resim, harç ve benzeri malî yükümlüler de kapsam içine alınmıştır<sup>96</sup>. Dolayısıyla aslî kamu alacaklarının “*gibi*” ibaresi kullanılması sebebiyle geniş olarak ele alınması görüşüne katılmak mümkün değildir.

Doktrinde yer alan diğer bir görüşte de, maddede yer alan “*gibi*” ibaresinin aslî kamu alacaklarının çeşitlerini çoğaltmak için kullanılmadığı, bunların sayılarak belirtilmesi, tahdit edilmesi amacıyla, sadece cümle tekniği ve lisan

<sup>92</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 594.

<sup>93</sup> DÖNMEZ, s. 32; Malî yükümlülük kapsamı içerisinde yer alan kamu alacakları ayrımı için bkz. BAYRAKLI, s. 7.

<sup>94</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 594-595; “*Bizce; “gibi” sözcüğünün böyle yorumlanması, “vergi” sözcüğünün geniş anlamıyla ele alınmasına; dolayısıyla, vergi benzeri malî yükümlülükler hakkında da, 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına engel değildir*”. CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 12; YARALI Levent, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, Ankara 2010, s. 123.

<sup>95</sup> “*Esasen; uygulama da, bu yoldadır*”. CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 12.

<sup>96</sup> Bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 53.



zarureti dolayısıyla kullanıldığı ifade edilmektedir<sup>97</sup>. Gerçekten de maddede adları belirtilmeyen fakat malî yükümlülüklerden doğan vergi benzeri malî yükümlülükler gibi diğer kamu alacakları ancak özel kanunlarında açık atıf bulunmak suretiyle kamu alacağı sayılacak ve AATUHK hükümlerine göre tahsil edilebilecektir<sup>98</sup>. Bu durum, kanundaki ifade tarzının cümle tekniği açısından yer aldığı, aslî kamu alacaklarının tahdidî olarak belirtildiğini göstermektedir. Maddede sayılmayan malî yükümlülük kapsamı içindeki alacakların tahsilinde AATUHK hükümlerin uygulanması, kendi özel kanunlarında bu yönde açık bir düzenlenme bulunmasına bağlıdır. Aksi halde söz konusu alacakların tahsilinde İİK hükümlerinin uygulanacağı açıktır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında vergi benzeri malî yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınan malî yükümlülük olduğu ancak, AATUHK'un 1. maddesindeki düzenlemeye göre aslî kamu alacakları arasında yer almadığı anlaşılmaktadır. Vergi benzeri malî yükümlülüklerin tam bir tanımı mevcut değildir. Esas itibarıyla, kamunun genel ihtiyaçlarını değil, belli grupların belirli özel ihtiyaçlarını karşılamak üzere alınan malî yükümlülükleri ifade etmektedir<sup>99</sup>. Bu kavramı çok geniş bir şekilde yorumlamamak gerekir. Vergi, resim veya harç olmayıp bunların benzeri olan her malî yükümlülük, benzeri malî yükümlülük değildir. Kendine özgü, belli unsurları bulunan bir kavramdır<sup>100</sup>. Anayasa Mahkemesi kararlarında benzeri malî yükümlülüğü, “*kişilerden, kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar*” olarak tanımlamış ve bunların ortak özelliklerinin kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve bir kanunla konulmaları olduğunu belirtmiştir<sup>101</sup>. Aksi halde alınan bedeller, benzeri malî yükümlülük kapsamında yer almayacaktır<sup>102</sup>.

<sup>97</sup> ÇELİK, s. 7, dn. 15, s. 14; TANCİ/ARIKAN/YALÇINER, s. 3; AKMANSU Mehmet, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları*, Ankara 1954, s. 47-48; Bkz. KARAKOÇ, *Vergi*, s. 594, dn. 53.

<sup>98</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 160-161; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 595; BAYRAKLI, s. 7.

<sup>99</sup> KANETİ, 7; SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2006, s. 6 vd.

<sup>100</sup> BAŞARAN Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, *Vergi Sorunları*, S. 118, Temmuz 1998, s. 116; Ayrıca bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007, s. 61-62.

<sup>101</sup> AyM. 14.2.1991 gün ve E. 1990/18, K. 1991/4, RG. 08.05.1991, S. 20865; AyM. 16.09.1998 gün ve E. 1997/62, K. 1998/52, RG. 20.10.2000, S. 24206; “İdareden alınan izin çerçevesinde yürütülen kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması şeklindeki itiraz konusu kuralla öngörülen yükümlülük, vergi kavramı ile birebir örtüşmeyen, bir izne dayalı faaliyetten alınması nedeniyle resme, genel bütçeli idare saymanlıklarınca tahsil edilerek yarısının genel kamu hizmetleri için kullanılması ve diğer yarısının da kendisi de genel bütçeli idare olan Denizcilik

Anayasada vergilendirmeye ilişkin olarak düzenlenen ilkelerin, benzeri malî yükümlülükler hakkında da gözetilmesi zorunludur<sup>103</sup>.

Benzeri malî yükümlülükler vergilerden, belli bir kamu hizmetinin karşılığı olarak yapılan ödemeler olmaları, diğer bir ifade ile karşılıklı nitelikte bulunmaları dolayısıyla ayrılmaktadır<sup>104</sup>. Benzeri malî yükümlülüklerin bir takım özellikleri bulunmaktadır. Bunlar, grup bağlantılı yükümlülüklerdir ve bu grup belirlenebilir nitelikte olmalıdır. Yine bu yükümlülüklerin malî veya sosyal amaçlarla alınmaları mümkündür. Bu yolla elde edilen gelirin bu yükümlülikle yükümlendirilen grubun yararına kullanılması asıldır, fakat şart değildir<sup>105</sup>. Ancak benzeri malî yükümlülüklerin kapsamının yeterince açık olmadığı

---

*Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi'ne aktarılması nedeniyle de vergiye benzemektedir. Kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle "benzeri malî yükümlülük" kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır". AyM. 07.04.2004 gün ve E. 2003/11, K. 2004/49, RG. 05.11.2004, S. 25634.*

<sup>102</sup> "Belediyelere tekel olarak verilmemiş, kişilerin isteği üzerine sunulan hizmetler için bir tarifeyle dayalı olarak istenilen "ücret" in vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesi mümkün değildir". AyM. 26.01.2011 gün ve E. 2009/42, K. 2011/26, RG. 14.05.2011, S. 27934; "Haklarında tedrici tasfiye veya iflas kararı verilen aracı kurumların yaptıkları sermaye piyasası faaliyetleri ve işlemleri nedeniyle müşterilerine karşı hisse senedi işlemlerinden doğan nakit ödeme ve hisse senedi teslim yükümlülüklerini yerine getirmek ve tasfiye giderlerini karşılamak amacıyla kurulan Yatırımcıları Koruma Fonu'na aracı kuruluşlarca yapılacak yıllık ödentiler, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "vergi ve benzeri mali yükümlülük"ler kapsamına girmemektedir". AyM. 26.12.2003 gün ve E. 2000/8, K. 2003/104, RG. 19.12.2007, S. 26735.

<sup>103</sup> "Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan fon payı hukuksal niteliğiyle Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında vergi benzeri bir mali yükümlülüktür. Anayasa'da vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin fon payı uygulaması için de gözetilmesi zorunludur". AyM. 20.03.2008 gün ve E. 2004/94, K. 2008/83, RG. 01.07.2008, S. 26923; "Yükümlülüklerin adlarının farklılaştırılmasıyla meşrulaştırılmaya çalışıldığı, aslında amaçlarının da devletin vergilerle karşılamak zorunda olduğu görevler olduğunu biliyoruz. O halde bu yükümlülükler için sadece: vergi benzeri yükümlülük terimini kullanmak ve de vergilerin hukuk düzenine tabi olmaları gerektiğini söylemek dışındakiler, meşrulaştırmayı hukuksallaştırma çabalarından başka bir anlam taşımayacaktır". SABAN, Vergi, s. 11.

<sup>104</sup> OKTAR S. Ateş, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", *İ. Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 161; KANETİ, s. 7.

<sup>105</sup> BAŞARAN, s. 131; Bu yükümlülüklerde kısmen bir karşılıklık söz konusu olabilir. Çünkü vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerlidir. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 53.

da gerçektir<sup>106</sup>. Benzeri malî yükümlülükler, kamu gücüne dayanılarak alınan kamu gelirleri içinde yer alsalar da, bunların tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanabilmesi için ancak kendi kanunlarında açık hüküm bulunması gerekmektedir.

Parafiskalite kavramı ise, benzeri malî yükümlülük kavramıyla paralellik göstermektedir. Ancak, benzeri malî yükümlülük kavramı parafiskal gelir kavramından çok daha geniştir<sup>107</sup>. Parafiskal gelirler, devletin sosyo-ekonomik alandaki müdahaleciliğinin genişlemesi yüzünden artan kamu harcamalarının bir bölümünü karşılamak suretiyle, belirli amaçların gerçekleştirilmesi için kurulan, kamu veya yarı kamu niteliğindeki ekonomik, sosyal veya meslekî kuruluşlara, amaçlarının finansmanına tahsis edilmek üzere kamu otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle oluşan bütçe dışı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir<sup>108</sup>. Parafiskal yükümlülüklerin temel nitelikleri zorunlu olmaları, fakat vergilerden farklı olarak, karşılıklı, tahsis ilkesine dayalı ve bütçe dışı nitelikte olmalarıdır<sup>109</sup>. Sosyal, meslekî ve ekonomik yönlerden sağlanan bu hizmetlerden tüm toplum değil, sadece ilgili kuruluş üyeleri yarar elde etmektedir. Maliyetlerinin de yüksek olması ve eşitliğe aykırılığa yol açabilecek sakıncaları sebebiyle, bu tür hizmetler vergilerle karşılanmak yerine hizmetten yararlananlardan alınan paralarla karşılanmaktadır<sup>110</sup>. Bu paralar parafiskal gelir olarak adlandırılmaktadır. Parafiskal gelirler, AATUHK kapsamına gir-

<sup>106</sup> “Görüldüğü gibi, vergi, resim – harç - benzeri mali yükümlülüklerin Anayasanın 73. maddesinde yeterince açık bir şekilde yer almaması, bunların kapsamının ne olacağı konusunda tereddütlere yol açmakta, mahalle beğçilerinin ücretlerinden köprü geçiş bedellerine kadar çok geniş bir çerçevede içinde yer alan çeşitli türden ödemelerin benzeri mali yükümlülük olup olmadığı tartışılmaktadır. Her ne kadar 73/3’de bunların tadadı olarak belirtilmemiş olması belirsizliği doğuran temel neden ise de, bu tür yükümlülüklerin maliye ve vergi teorisindeki en genel özelliklerinin dahi göz önüne alınmaması, teşhisi daha da güçleştirmekte, vergi benzerleri bazen vergi, bazen fiyat olarak mütalâa edilmektedir”. OKTAR, Vergi Benzeri, s. 175.

<sup>107</sup> OKTAR, Vergi Benzeri, s. 162.

<sup>108</sup> HEREKMEYEN Aykut, *Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler*, s. 5’den nakleden: AKDOĞAN, s. 107.

<sup>109</sup> OKTAR, Vergi Benzeri, s. 162; “Cebri ve yasal bir ödeme olması, para şeklinde, gerçek ve tüzel kişilerden alınması yönleriyle vergiye benzeyen ancak karşılığının bulunması nedeniyle de vergiden ayrılan bu ödemelere literatürde; vergi benzeri ödemeler, vergiye benzeyen harçlar... harç benzeri ödemeler de denildiği görülmektedir”. AKDOĞAN, s. 108; Ayrıntılı karşılaştırma ve bilgi için bkz. AKDOĞAN, s. 427-428.

<sup>110</sup> Sosyal Güvenlik Kurumunca alınan primler sosyal parafiskal gelirlere örnek olarak gösterilebilir. Özel kanunlarınca kurulmuş Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Barolar, Tabip Odaları, Eczacı Odaları gibi meslekî kuruluşlarca toplanan aidatlar ise, meslekî parafiskal gelirlere örnektir. Bkz. AKDOĞAN, s. 108, 423-427.

memektedirler. Ancak özel kanunlarında hüküm bulunması halinde bunlar kamu alacağı statüsüne sahip olabilecektir<sup>111</sup>. Bu itibarla Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacakları özel düzenleme dolayısıyla AATUHK hükümlerine göre tahsil edilecektir.

Çeşitli meslekî odaların gelirleri de parafiskal gelir kapsamındadır. Bu konuda mülga 5590 sayılı Kanun'da<sup>112</sup> ilgili kurumlarının kayıt ücreti ve yıllık aidatlarına AATUHK'a göre gecikme zammı tahakkuk ettirilip ödeneceği belirtilmekteydi. Bu kanunu yürürlükten kaldıran 5174 sayılı Kanun'da<sup>113</sup>, kayıt ücreti, yıllık aidat, oda payları, birlik aidatları gibi gelirlere AATUHK gereğince gecikme zammı tahakkuk ettirileceği hükme bağlanmıştır. Ancak bu kanuna göre ödenmeyen alacaklar İİK hükümlerine göre takip edilecektir (md. 77).

Benzeri malî yükümlülük kavramına benzeyen fakat ondan farklı olan bir başka kavram da Anayasanın 167/2. maddesinde yer verilen "ek malî yükümlülük" kavramıdır. Bu fıkra, *"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir"* hükmü yer almaktadır. Çıkarılan kanunla, Anayasadaki bu hükümle tanınan yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca Yatırım Malları İmalâtı Teşvik Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu gibi dış ticarete ilişkin çeşitli malî yükümlülükler ihdas edilmiştir<sup>114</sup>.

Doktrinde, benzeri malî yükümlülük kavramı ile Anayasanın 167/2. maddesinde düzenlenen ek malî yükümlülük kapsamındaki yetkiye dayanılarak konulan fon paylarının karıştırılmaması gerektiği belirtilmektedir. Buna göre fon payları da bir malî yüküm niteliğindedir ancak vergi benzeri değildir. Bu yüzden fon payları alanında kanuniliğin geçerli olmadığı belirtilmektedir<sup>115</sup>.

<sup>111</sup> ÇELİK, s. 14.

<sup>112</sup> 5590 Sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu, RG. 15.03.1950, S. 7457.

<sup>113</sup> 5174 Sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu, RG. 01.06.2004, S. 25479. **Madde 77:** *"Süresinde ödenmeyen kayıt ücretleri, yıllık aidat, munzam aidat, navlun hâsılatından alınacak oda payları, borsa tescil ücreti ve Birlik aidatına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca günlük gecikme zammı tahakkuk ettirilir. Kayıt ücretleri, yıllık aidat, munzam aidat, navlun hasılatından alınacak oda payları ve Birlik aidatı ile borsa tescil ücreti ve bunlara ait kesinleşen gecikme zamları ile para cezalarının tahsiline ilişkin olarak oda, borsa ve Birlik Yönetim Kurulunca verilen kararlar ilâm hükmünde olup, icra dairelerince yerine getirilir"*.

<sup>114</sup> OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 168; ORTAÇ F. Rifat, "Kaynak Kullanımı Destekleme Fonunun Tahsili Yasal Değil", *Yaklaşım*, S. 112, Nisan 2002, s. 18 vd.

<sup>115</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 12, dn. 7.

Diğer bir görüşe göre ise, anayasada belirtilen “ek malî yükümlülük” ibaresi, aslında benzeri malî yükümlülüklerden sonucu itibarıyla pek farklı değildir, hatta ek malî yükümlülüğü vergi benzeri bir yükümlülük olarak kabul etme zorunluluğu vardır. Dolayısıyla bu konuların düzenlenmesi de vergilerin kanuniliği ilkesinin çerçevesinde ele alınmalıdır<sup>116</sup>.

Anayasada “vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler”den bahsedilmektedir. Bu ifade tarzına göre ek malî yükümlülükler, vergi ve benzeri malî yükümlülükler dışında yeni bir tür olarak anlaşılmaktadır. Halbûki olaya geniş açıdan bakıldığında ek malî yükümlülüklerin de benzeri malî yükümlülükler kapsamında yer aldığı sonucuna ulaşılır. Çünkü cebrîlik özelliği, esas itibarıyla, bütün malî yükümlülükler için geçerlidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ise, ek malî yükümlülükler bakımından da geçerli, temel ilke niteliğindedir<sup>117</sup>. Bu bakımdan ek malî yükümlülüklerin AATUHK kapsamına girmesi, aynen benzeri malî yükümlülüklerdeki gibidir.

Aslı kamu alacakları olarak düzenlenen vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası, “alınma sebepleri”<sup>118</sup> göz önünde bulundurmak suretiyle şu şekilde incelenebilir:

#### **a. Vergi**

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler, temel nitelikleri dikkate alınmak suretiyle şu şekilde tanımlanabilir: Vergiler, devletin ve yetkili diğer kamu kurumlarının egemenlik gücüne dayanarak, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak (malî amaç) ve devletin yüklendiği sosyal, ekonomik

<sup>116</sup> DURAN Lûtfi, “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II), *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, S. 2, Haziran 1986, s. 23; ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Doç. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu’nun Yorumu”, *Anayasa Yargısı* 4, Ankara 1984, s. 188-189; Vergi ve benzeri yükümlülükler, gerçekte devletin egemenlik gücüne dayanarak saptadığı tüm yükümlülük biçimlerini kapsar. Bkz. ULUATAM/METHİBAY, s. 10; Benzer bir görüşte de verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay gibi vergilerin temel öğelerinin kanunda gösterilmesinin zorunlu olduğu vurgulanmakta ve ek malî yükümlülüklerin kanunla konulması gerektiği vurgulanmaktadır. Bkz. OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 168.

<sup>117</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, s. 217; “Dış iktisadî ilişkiler için getirilecek “vergi ve benzeri malî yükümlülükler dışında ek yükümlülükler” de vergi ve benzerlerinden farksız iktisadî etki yapar”. Bkz. ULUATAM/METHİBAY, s. 10, dn. 6.

<sup>118</sup> Değerlendirme bölümünde, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması konusu değerlendirilirken, kamu alacaklarının alınma sebepleri göz önünde bulundurulacaktır. Bu yüzden bu bölümde, kamu alacaklarının alınma sebeplerine özellikle değinilecektir.

vb. diğer görevleri gerçekleştirmek (malî olmayan amaç) üzere, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve cebren aldığı para şeklindeki iktisadî unsurdur<sup>119</sup>.

Vergilerin en eski ve en temel amacı olan malî amaç, vergilerin kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan geliri sağlama amacını ifade etmektedir<sup>120</sup>. Kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesi, esas itibariyle vergilerin zamanında ve tam olarak tahsiline bağlıdır<sup>121</sup>. Ancak, vergiler günümüzde her ne kadar sadece malî amaçla alınmasa bile, aslında malî amaç her zaman için geçerliliğini sürdürmektedir. Hatta bir verginin konulmasındaki esas amacın aslında malî olduğu belirtilmektedir<sup>122</sup>. Sadece malî amaçla alınan vergiler bile, gelir elde etme amacı dışında başka sonuçlar doğurabilmektedir. Aynı şekilde malî olmayan amaçlarla uygulamaya konulan vergilerde de doğal olarak gelir elde edilmesi yani, malî amacın ortaya çıkması söz konusu olmaktadır<sup>123</sup>.

Vergilerin karşılıksız olması, dar anlamda, mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla özel bir karşılık beklentilerinin olamayacağını belirtir. Geniş anlamda ise, vergilerin tüm kamu harcamalarının ya da tüm kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alındığı anlamına gelir<sup>124</sup>.

<sup>119</sup> Bkz. AKDOĞAN, s. 133-139; OKTAR S. Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2006, s. 5; TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul 1998, s. 20-24; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 81; ORHANER, s. 147.

<sup>120</sup> TURHAN, s. 32; AKDOĞAN, s. 121; OKTAR, *Vergi Hukuku*, s. 12.

<sup>121</sup> “Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır”. AyM. 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8, RG. 16.12.2003, S. 25318; AyM. 26.09.2002 gün ve E. 2001/353, K. 200/87, RG. 01.03.2003, S. 25035.

<sup>122</sup> ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, *Prof. Dr. Akif ERGİNAY’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara 1981, s. 595; Doktrinde malî olmayan amaçla alınan vergilerin bile aslında malî amaçla alındığı ileri sürülmektedir: Örneğin alkol üzerinden alınan yüksek vergilerin “ahlâkî iyileştirmeye yönelik talî gayesi, gerçek bir samimiyetin ifadesi olmayıp, sadece maliye politikasını yürütenlerin ileri sürebilecekleri rahat bir argümandır”, LOTZ W., *Finanzwissenschaft*, 2. Aufl., Tübingen 1931, s. 274’den nakleden: TURHAN, s. 39.

<sup>123</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. GÖKER Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Ankara 2011, s. 8 vd; Ayrıca bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S. 1, 2012, s. 155-156.

<sup>124</sup> OKTAR, *Vergi Hukuku*, s. 4; AKDOĞAN, s. 135; “Vergi, belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı değil, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır”. AyM. 16.09.1998 gün ve E. 1997/62, K. 1998/52, RG. 20.10.2000, S. 24206.

Bu açıklamalar doğrultusunda vergilerin kamu hizmetlerinin gerçekleşmesi için gerekli olan kamu giderlerinin finansmanı bakımından önemli olduğu, vergiler olmaksızın bu finansmanın gerçekleştirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Vergilerin sahip olduğu bu önem, kendisinin en büyük payını oluşturduğu kamu alacaklarının tahsilini de önemli hale getirmiş olmaktadır. Bu bağlamda, kamu alacaklarının tahsiline yönelik özel bir kanunun, AATUHK'un, varlık gerekçesi de meydana çıkmış olmaktadır. Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi ve hatta devletin varlığını sürdürebilmesi için hayatî öneme sahip olan vergilerin (ve tüm kamu alacaklarının) tahsilinin imtiyazlı usuller çerçevesinde gerçekleştirilmesinin gerekliliği ortadadır.

AATUHK'un 1. maddesinde vergiler bakımından herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Dolayısıyla gerek Vergi Usul Kanunu'na ve gerekse Gümrük Kanunu'na tâbi vergiler, AATUHK'un uygulaması bakımından kamu alacağı sayılmaktadır<sup>125</sup>.

### **b. Resim**

Resimler genel olarak, kişilerin birbirleriyle veya devletle olan ilişkileri sırasında düzenlenen belgeler üzerinden alınan yararlanma vergileri olarak ifade edilmektedir<sup>126</sup>. Bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi karşılığında yapılan bir ödeme niteliğindedir<sup>127</sup>. Bir karşılığının bulunması dolayısıyla harçlara benzeyen niteliktedirler.

### **c. Harç**

Harçlarda da, resimlerde olduğu gibi karşılık bulunmaktadır. Bu yüzden, genel olarak, kamu hizmetlerinden yararlanmak üzere ödenen bedeller olarak tanımlanabilir. Devletin sunduğu kamusal nitelikteki bazı hizmetlerden bazı kişilerin özel yarar elde etmesi dolayısıyla alınmaktadır<sup>128</sup>. Aralarında bazı nitelik farklılıkları bulunmakla beraber, harçlar da kural olarak vergiler gibi cibrî bir yapıya sahiptir. Harçlar, kamu hizmetlerinden yararlanan kişilerden, bu hizmetlerin maliyetlerine katılmaları amacıyla cebren alınan malî yüküm-

<sup>125</sup> CANDAN, *Kamu Alacakları*, s. 10.

<sup>126</sup> BULUTOĞLU Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul 1981, s. 509'dan nakleden: OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 162.

<sup>127</sup> AKDOĞAN, s. 106; ORHANER, s. 133; KANETİ, s. 6; EDİZDOĞAN, s. 124; YARALI, s. 128; “*Resim; bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde tanımlandığı gibi harca benzer biçimde kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirler şeklinde de açıklanmaktadır*”. AyM. 26.12.2003 gün ve E. 2000/8, K. 2003/104, RG. 19.12.2007, S. 26735.

<sup>128</sup> OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 163; AKDOĞAN, s. 103; ORHANER, s. 132-133; EDİZDOĞAN, s. 122.

lülüktür<sup>129</sup>. Dolayısıyla harçların alınmasında temel amaç, kamu hizmetlerinin karşılanması olarak ortaya çıkmaktadır.

Bir harcın ödenmesi, vergilerin aksine kamusal bir özel karşılık ilişkisine dayanmakta olup, düzeyleri ise genellikle masrafların karşılanması ilkesine göre belirlenmektedir<sup>130</sup>. Harçlarda, önce ödeme sonra hizmetten yararlanma durumu söz konusudur<sup>131</sup>. Bu bakımdan harçlarda genel itibariyle ödenmeme durumunda kural olarak, cebren tahsile gidilmesi pek mümkün değildir. Ödenmeme durumunda o hizmetten yararlandırılmama söz konusu olabilecektir. Eğer hizmetten yararlanılmasına rağmen harç ödenmemişse cebren tahsil gündeme gelecektir.

#### **d. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafı**

Bunlar, ceza soruşturmaları ve takipleri dolayısıyla ortaya çıkan yargılama giderleridir. Kamu idaresi yönünden aslî nitelikli kamu alacağını teşkil etmektedir<sup>132</sup>. Burada belirtilen muhakeme masrafı, AATUHK'un 1/1. maddesinin sonunda belirtilen takip giderlerinden farklıdır. Muhakeme masrafı, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda, davanın sonuna kadar, o dava için yapılmış giderleri ifade etmektedir<sup>133</sup>.

Muhakeme masraflarının vergi, harç gibi gelirlerden farklı niteliğe sahip oldukları için ayrıca maddeye eklendikleri, kanun tasarının gerekçesinde belirtilmektedir<sup>134</sup>. Malî yükümlülük kapsamında değildirler<sup>135</sup>. Bunların tahsiliyle, yapılan masrafların karşılanması amaçlanmaktadır. Devletin söz konusu hizmetleri gerçekleştirirken yaptığı giderlerin tahsil edilmesi durumu söz konusudur.

<sup>129</sup> AKDOĞAN, s. 104-105; OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 164; “*Harç, devletin yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için anayasal sınırlar içinde egemenlik yetkisine dayanarak değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde etmiş olduğu vergi ve resim gibi bir çeşit kamu geliridir. Ayrıca harç, bireylerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında bu hizmetlerin maliyetlerine katılmaları amacıyla zor unsuruna dayanılarak alınan mali yükümlülüktür*”. AyM. 14.01.2010 gün ve E. 2009/27, K. 2010/9, RG. 17.03.2010, S. 27524.

<sup>130</sup> TURHAN, s. 23.

<sup>131</sup> OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 165.

<sup>132</sup> CANDAN, *Kamu Alacakları*, s. 11.

<sup>133</sup> ÇELİK, s. 6.

<sup>134</sup> “*Tasarının şümülünü ifade eden bu maddeye (Ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları) ilâve edilmiştir. Filhakika bu masraflar da âmmeye alacağı mahiyetinde olduğu hâlde şümül maddesinde sayılan vergi, resim, harç, ilâh... şeklinde tadat olunan âmmeye alacakları şümülüne girmediğinden maddede ayrıca zikri lüzumlu görülmüştür*”. AATUHK Gerekçesi, s. 792.

<sup>135</sup> BAYRAKLI, s. 9.



#### **e. Vergi ve Para Cezası**

Vergi cezaları, vergi mükelleflerinin ödevlerini gereğine uygun şekilde, zamanında ve tam olarak yerine getirilmelerini sağlamaya yönelik olarak uygulanmaktadır. Para cezaları ise kamu düzenini sağlamaya yönelik yaptırımlardır<sup>136</sup>.

Vergi cezaları Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu'nda düzenlenen cezaları ifade etmektedir. Buna göre vergi ziyayı, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlükler ile Gümrük Kanunu'nda yer alan vergi aslına bağlı para cezaları ile usûlsüzlük cezaları, kamu alacağıdır<sup>137</sup>.

AATUHK'un 1/2. maddesinde “*Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur*” hükmü yer almaktadır. Kanunun 3. maddesinde ise para cezaları teriminin adlî ve idarî para cezalarını ifade ettiği belirtilmektedir. Dolayısıyla 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu<sup>138</sup> ile 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun<sup>139</sup> da tahsil şekli gösterilenler dışında kalan para cezaları ve çeşitli kanunlarda düzenlenen idarî nitelikli para cezaları, kamu alacağı kapsamındadır<sup>140</sup>. Adlî para cezalarının süresinde ödenmemesi halinde, hapse çevrilemeyen para cezalarının tamamı ile hapse çevrilerek infaz edilenlerin hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının tahsili AATUHK'a göre takip ve tahsil edilecektir<sup>141</sup>.

<sup>136</sup> AKDOĞAN, s. 108-109; ORHANER, s. 136; EDİZDOĞAN, s. 125.

<sup>137</sup> CANDAN, *Kamu Alacakları*, s. 11.

<sup>138</sup> 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG. 12.10.2004, S. 25611.

<sup>139</sup> 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, RG. 29.12.2004, S. 25685.

<sup>140</sup> BAYRAKLI, s. 8-9; CANDAN, *Kamu Alacakları*, s. 11-12; COŞKUN, s. 39; ARSLANER, s. 39.

<sup>141</sup> Tahsilât Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, RG. 30.06.2007, S. 26568. Tebliğ, 1. Bölüm, 1/2: “6183 sayılı Kanun, *Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini saklı tutmaktadır. Mahkemelerin ceza hukukundan kaynaklı olarak vermiş oldukları adli para cezalarının infazı, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılmakta ve adli para cezalarının infazını Cumhuriyet Savcılıkları yerine getirmektedir. Ancak, anılan Kanun hükümlerine göre Cumhuriyet Savcıları tarafından infaz edilmek üzere hükümlülerden talep edilen adli para cezalarının süresinde ödenmemesi halinde infaz; hapse çevrilemeyen para cezalarında bu cezaların tamamının tahsili, hapse çevrilerek infaz edilen adli para cezalarında ise hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının tahsili şeklinde yerine getirildiğinden, Cumhuriyet Başsavcılıklarınca 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilmek üzere bildirilen adli para cezalarının bu Kanuna göre takip ve tahsili gerekmektedir*”.

Cezalarda asıl amaç gelir sağlamak değil, kurallara uygun davranılmasını temin etmektir<sup>142</sup>. Bütçede bunlarla ilgili tahmin kalemine yer verilmesi, bunların gelir kaynağı olarak değerlendirilmesi anlamına gelmemektedir. Bu durum sadece, ilgili geliri öngörebilmek içindir<sup>143</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında vergi suç ve cezalarının, kamu giderlerinin karşılanması, vergi ödevlerinin kanunun istediği tarzda yerine getirilmesi ve kanunların etkinliğinin sağlanması bakımından etkili olduğu belirtilmiştir<sup>144</sup>. Anayasa Mahkemesi'nin bir başka kararında da vergi cezalarında asıl amacın vergi ödevlerinin yerine getirilmesinin sağlanması olduğu vurgulanmıştır<sup>145</sup>. Vergi cezaları sonuç olarak kamu giderlerinin karşılanmasında etkili olacaksa da, bu husus bu cezaların dolaylı bir etkisi olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi cezalarının temel amaç ve fonksiyonu, vergi ödevinin tam ve zamanında yerine getirilmesini sağlamaktır.

Aslî kamu alacakları arasında sayılan vergi ve para cezaları, yukarıda incelenen diğer kamu alacaklarından tamamen farklı niteliğe sahip bulunmaktadır. Bu farklılık da alınma sebeplerinde yatmaktadır. Bunlarda kamu hizmetlerine karşılık olma, belli bir hizmetin karşılığını oluşturma amacı bulunmamaktadır. Dolayısıyla aslî kamu alacakları içinde yer alan vergi ve para cezaları, alınma sebepleri itibariyle, diğer aslî kamu alacaklarından ayrılmaktadır.

## 2. Fer'î Kamu Alacakları

AATUHK'un 1. maddesinde kamu alacakları belirtilirken, “*gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları*” denilmektedir. Dolayısıyla devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait gecikme zammı, gecikme faizi gibi alacaklar da fer'î nitelikte kamu alacağı olarak kabul edilmektedir.

<sup>142</sup> ORHANER, s. 136; AKDOĞAN, s. 108; YARALI, s. 132.

<sup>143</sup> AKDOĞAN, s. 109.

<sup>144</sup> “*Kamu giderlerinin karşılanması, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi, yasaların etkinliğinin sağlanması için vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir*”. AyM. 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, RG. 02.04.2011, S. 27893.

<sup>145</sup> “*Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin, zamanında, eksiksiz ve usulüne uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanması için ilgili yasalarda hürriyeti bağlayıcı cezaların yanı sıra, adli veya idari nitelikte para cezalarına da yer verilmiştir. Bu bağlamda, itiraz konusu kuralla, yoklamaya yetkili memurlarca usulsüzlüğün saptanması halinde idari para cezası niteliğindeki özel usulsüzlük cezasının uygulanması öngörülmüştür... Başvuru kararında, durmama eyleminin cezasının, ancak trafik cezası olabileceği ileri sürülmüş ise de, dava konusu kuralla güdülen amaç, trafik kurallarına uyulmasının değil, vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanmasıdır*”. AyM. 06.01.2005 gün ve E. 2001/487, K. 2005/2, RG. 27.10.2005, S. 25979.

Fer'î kamu alacakları, esas itibarıyla kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesinden (veya zamanında tahakkuk ettirilmemesinden) kaynaklanan, asıl kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanan alacaklardır<sup>146</sup>. VUK'un 112/3. maddesinde düzenlenen gecikme faizi ve 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık zammı ile AATUHK'un 51. maddesinde düzenlenen gecikme zammı, 48. maddesinde düzenlenen tecil faizi ve 58. maddesinde düzenlenen haksız çıkma zammı, fer'î kamu alacakları arasında yer almaktadır<sup>147</sup>.

Fer'î kamu alacakları, asıl kamu alacağının tâbi olduğu hukukî rejime tâbidir. Bu alacakların asıl kamu alacağının tâbi olduğu usûllerle tahsili, yapılacak takibin bütünlüğünün korunması yani, aynı kaynaktan doğan alacağın bazı kısımlarının farklı makamlar tarafından farklı usûllere göre tahsiline yol açılmaması amacını taşımaktadır<sup>148</sup>. Ancak doktrinde haklı olarak, kamu alacakları için bunu teyid eden açık bir kanunî düzenleme bulunmadığı belirtilmektedir. Buna göre tecil faizi ve pişmanlık zammı vadesinde ödenmezse, tecil ve pişmanlık hükümsüz kalacağı için bu faizler takip edilmeyecektir. Böyle bir durumda şartları varsa gecikme zammı veya faizi işletilecektir<sup>149</sup>.

#### **a. Gecikme Zammı**

Gecikme zammı, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına, vadenin bitim tarihinden itibaren uygulanmaktadır (AATUHK md. 51). Gecikme zammının amacı, kamu alacağının vadesinde ödenmesini sağlamaktır. Vadesinde ödenmemesi halinde ise, devletin uğradığı zararı telâfi etme ve vadesinde ödemeyen borçluya külfet yükleme amaçları da vardır<sup>150</sup>. Gecikme zammı, mükellefleri vergilerini zamanında ödeme konusunda titiz davranmaya sevkeder<sup>151</sup>. Gecikme zammı, devletin uğramış olduğu gelir kaybı ile alacağının değerinde enflasyon sebebiyle ortaya çıkan aşınmanın karşılığını oluşturan nitelikte bir

<sup>146</sup> ÇELİK, s. 6; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 6.

<sup>147</sup> ÇELİK, s. 6-7; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 596; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 6.

<sup>148</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 596; ONAR, s. 1650; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 6.

<sup>149</sup> SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, İstanbul 2001, s. 24, 111-112; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 280; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 70; "Ödeme yapmayarak pişmanlık hükümlerini ihlal etmesi üzerine hesaplanan pişmanlık zammı gecikme faizine dönüştürülerek dava konusu vergi ziyai cezasının kesildiği anlaşılmıştır... Pişmanlık zammını ödemeyen ve ödediği hususunu da ispatlayamayan davacı şirketin, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanması mümkün bulunmadığından, kesilen cezada isabetsizlik görülmüştür". Dş.9.D. 24.03.2008 gün ve E. 2006/3700, K. 2008/1470, DD, 2009, S. 119, s. 312-313.

<sup>150</sup> SONSUZOĞLU, s. 20

<sup>151</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 280.

fer'i kamu alacağıdır<sup>152</sup>. Her ne kadar AATUHK Tasarısı'nın gerekçesinde gecikme zammında faiz esasının kabul edilmediği belirtilse de<sup>153</sup>, gecikme zammı niteliği itibariyle ödenecek aşamaya gelip ödenmeyen muaccel alacaklara uygulanan temerrüt faizine benzetilebilir<sup>154</sup>. Gecikme zammı, ceza niteliğinde olmayıp<sup>155</sup>, kamu alacağının değerini korumak, ödemeyi çabuklaştırmak, gecikmeden doğan zararı telâfi etmek amaçlarıyla alınmakta<sup>156</sup>, ek bir malî yüküm olarak fer'i bir kamu alacağı niteliği taşımaktadır<sup>157</sup>. Nitekim Danıştay'ın bir kararında da gecikme zammı ve gecikme faizinin ceza niteliği taşımadığı, bu yüzden bunların tahsilinin borçlunun kusurlu iradesinin varlığı şartına bağlı olmadığı belirtilmiştir<sup>158</sup>.

### b. Gecikme Faizi

Faiz genel olarak, nakdî sermayenin bir getirisidir. Ayrıntılı bir tanımlamaya göre faiz, *"alacaklının nakdinden bir süre için yoksun kalması nedeni ile, nakdin kullanılması olanağını borçluya bırakması karşılığında elde ettiği,*

<sup>152</sup> ÜYÜMEZ M. Erkan, "Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği", *Vergi Sorunları*, S. 253, Ekim 2009, s. 111.

<sup>153</sup> "95 nci madde gecikme zammı için tasarı ile kabul edilen yeni esasları göstermektedir. Gecikme zamlarında faiz esası kabul edilmeyerek, kanunla muayyen, gerek mükelleflerce, gerek memurlarca anlaşılıp hesap edilmesi kolay esaslar kabul edilmiştir. Filhakika faiz esası ne mükelleflerimiz ve ne de bir kısım memurlarımız bakımından kolay anlaşılıp hesap edilebilecek bir usul olarak görülmemiştir". Bkz. AATUHK Gerekçesi, s. 785.

<sup>154</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 127, s. 127; SONSUZOĞLU, s. 22, 72, 109; *"Temerrüt faizi ise, gecikme nedeniyle verilmesi gereken ve yasa hükmüne dayanan bir faizdir"*. SONSUZOĞLU, s. 6.

<sup>155</sup> *"Hem anılan 1. madde gereği, hem de ölüm halinde ölen mükellefe ait olan gecikme zamlarının mirasçılar tarafından ödenmesi zorunluluğunun bulunması, başka bir ifade ile bunların ölümle düşmemesi gereği gecikme zammının hukuki niteliğini ceza olmaktan uzaklaştırmaktadır"*. ÇELİK, s. 190; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 280; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 70.

<sup>156</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 678-679; *"Aynı maddenin beşinci fıkrasında ise tahsil edilen amme alacağının süresi içinde ilgili yerlere intikal ettirilmemesi halinde tahsilatı yapan kuruluşlardan gecikme zammı alınacağı belirtilmektedir. Bu fıkra ile amme alacağının geç intikal ettirilmesi nedeniyle doğan zararın gecikme zammı alınmak suretiyle giderilmek istendiği açıktır"*. AyM. 23.03.2004 gün ve E. 2001/119, K. 2004/37, RG. 21.07.2004, S. 25529.

<sup>157</sup> KUMRULU Ahmet, *"Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler"*, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 239.

<sup>158</sup> *"Kamu borçlusundan tahsil edilen faiz veya gecikme zammı, ceza niteliği taşımadığından; tahsili, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı koşuluna da bağlı değildir"*. Dş.7.D, 20.10.2008 gün ve E. 2007/4573, K. 2008/4080, DD, 2009, S. 120, s. 230.

miktarı kanun ya da hukuki işlem ile belirlenmiş, para borçları bakımından özel olarak düzenlenen, tahsili için zararın ve kusurun varlığı şart olmayan bir tür tazminat, bir medeni semeredir”<sup>159</sup>. Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında da faizin nakdî sermayenin getirisi niteliğinde olduğuna vurgu yapılmıştır: “Faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdî sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medenî bir “semere” veya “ivaz”dır. Ayrıca alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edimini taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdî bir ödentidir”<sup>160</sup>.

Gecikme faizi, VUK’ta düzenlenmektedir. Tahakkuku yani ödenecek aşamaya gelmesi geciktirilen vergilere uygulanan ek bir malî yükümlülüktür (VUK 112/3)<sup>161</sup>. Gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin tahakkukundaki gecikmenin tazmini amacıyla alınmaktadır<sup>162</sup>. Bu yüzden ikmalen, re’sen veya idarece tarhedilen vergilerde uygulanmakta ve ilgili vergi kanununda belirtilen normal vadeden itibaren işlemeye başlamaktadır. Kural olarak son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için uygulanmaktadır. Bu da gecikme faizinin esas gayesinin tahakkuktaki gecikmenin telâfi edilmesini olduğunu göstermektedir.

Gecikme faizi, tahakkuktaki gecikmenin tazmini amacıyla alındığı için ceza niteliği taşımamaktadır<sup>163</sup>. Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında gecikme

<sup>159</sup> HELVACI Mehmet, *Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı*, İstanbul 2000, s. 65.

<sup>160</sup> AyM. 15.12.1998 gün ve E. 1997/34, K. 1998/79, RG. 26.11.1999, S. 23888.

<sup>161</sup> **VUK md. 112/3**: “Ayrıca ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda :

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır”.

<sup>162</sup> SONSUZOĞLU, s. 73; KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 239; Vergisini ödemek yerine bu parayı kendi işlerinde kullanan mükellefe belli bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile bu yararın, paranın asıl sahibine iadesi amaçlanmaktadır. Bkz. CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara 2001, s. 188.

<sup>163</sup> KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 239; SONSUZOĞLU, s. 72-73; Gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı cezaî müeyyide olmayıp ek malî yükümlülük niteliğindedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. SONSUZOĞLU, s. 97, 109-110; ÇÖLGEZEN Övül, “Gecikme Faizinin Niteliği”, *Vergi Dünyası*, S. 354, Şubat 2011, s. 79, 80. Ancak karşı görüş de bulunmaktadır: “Mevcut uygulaması ile gecikme faizi bir mali yaptırımdan öte bir cezai yaptırım niteliği taşımaktadır.

faizinin alınma gerekçeleri üzerinde durulmuş ve gecikme faizinin cezaî nitelikte olmadığı vurgulanmıştır: “Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cârî harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır... Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır”<sup>164</sup>.

### c. Tecil Faizi

Tecil faizi, asıl kamu alacaklarının ödenmesinin ertelenmesi dolayısıyla, devlete ait bir paranın kullanılması karşılığında alınmaktadır (AATUHK md. 48)<sup>165</sup>. Borcunu vadesinde ödemesinin, mallarının haczedilmesinin veya hacizli

---

*Gecikme faizi oranı genel olarak piyasa faiz oranından çok yüksek olarak belirlenmektedir. Özellikle ilave tarhiyatın normal vade tarihinden 3-4 yıl sonra yapılması halinde, gecikme faizi tutarı vergi ziyai cezasından daha ağır külfet oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu niteliği itibarıyla gecikme faizi fiilen ceza hüviyetine bürünmektedir”. ÜREL Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2007, s. 221-222.*

<sup>164</sup> “Vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır”. AyM. 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, RG. 26.12.1988, S. 20031.

<sup>165</sup> GERÇEK, Kamu Alacakları, s. 6; AATUHK md. 48: “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”.

mallarının paraya çevrilmesinin kamu borçlusunu çok zor duruma sokacağı hallerde tecil müessesesi gündeme gelmektedir.

Tecil müessesesi hem devlet hazinesinin hem de mükellefin korunması amacıyla kabul edilmiştir. Kamu borcunun tahsilinin tehlikeye düşmesini önlemek amacıyla belli tutarı aşan kamu alacakları için teminat aranmaktadır. Tecil faizi ise, devlet hazinesinin zarara uğramasını engellemek üzere, ödeme-deki gecikme dolayısıyla alınmaktadır<sup>166</sup>.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda tecil faizinin asıl borcun ertelenmesi dolayısıyla, borçlunun devlete ait bir parayı kullanması karşılığında devlete ödemek zorunda kaldığı, asıl borca eklenen ferî nitelikte bir malî yükümlülük olduğu anlaşılmaktadır<sup>167</sup>.

#### **d. Haksız Çıkma Zammı**

Haksız çıkma zammı, tahakkuk etmiş bir kamu alacağının tahsili için gönderilen ödeme emrine yapılan itirazın haksız çıkması halinde, söz konusu kamu alacağının %10'u oranında hesaplanan bir alacaktır (AATUHK md. 58)<sup>168</sup>. Haksız çıkma zammının alınmasının sebebi, haksız olduğu halde ödeme emrine itiraz etmek suretiyle, tahakkuk etmiş bir borcun alınmasını haksız yere geciktiren ve yargının iş yükünü artıran kamu borçlularına ek bir malî külfet yüklenmesi ve bu sayede kötü niyetli borçluların davranışlarının engellenmesidir<sup>169</sup>. Haksız çıkma zammı, idare ve yargı organlarının gereksiz yere meşgul edilmesini önleme amacı taşımaktadır<sup>170</sup>.

#### **e. Pişmanlık Zammı**

Pişmanlık zammı, hiç beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen vergilerin, sonradan pişmanlık şartlarına uygun olarak kendiliğinden beyan edilip ödenmesi durumunda hesaplanan bir alacaktır<sup>171</sup>. İşlemiş olduğu vergi suçunu

<sup>166</sup> SONSUZOĞLU, s. 50.

<sup>167</sup> SONSUZOĞLU, s. 50.

<sup>168</sup> GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 6; AATUK md. 58/5: (Ödeme emrine itiraz) “İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir”.

<sup>169</sup> SONSUZOĞLU, s. 60.

<sup>170</sup> AKKAYA, s. 345, dn. 8.

<sup>171</sup> VUK md. 371: “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez... 5)Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi”.

kendiliğinden itiraf eden mükellef veya ceza muhatabına ceza verilmemesi suretiyle belki de hiç tespit edilemeyecek bir suçun ortaya çıkması pişmanlık müessesesi ile sağlanmaktadır. Pişmanlık zammı ise, bu suretle ortaya çıkan vergi ziyaının telafi edilmesi amacıyla uygulanmaktadır<sup>172</sup>.

Bu itibarla, gecikme zammı ve faizinin (ve diğer fer’î kamu alacaklarının) kamu hizmetlerinin finansmanıya doğrudan bir ilgisi bulunmamaktadır. Ancak bunların, verginin zamanında tahakkukunu ve ödenmesini sağlama yönünde etki oluşturmaması, bu sağlanamadığı takdirde gecikmeyi tazmin amacını taşıması dolayısıyla kamu hizmetlerinin finansmanında dolaylı bir fonksiyon gördüğü söylenebilir.

### 3. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları

AATUHK’un 1. maddesinde aslî ve fer’î kamu alacaklarından sonra “*aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları*”nın da kanunun kapsamında yer aldığı hükme bağlanmıştır.

Kanunda kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları belirtilirken sayma yolu kullanılmamış, sadece istisnalar belirtilmek suretiyle kapsam belirlenmeye çalışılmıştır. Böylelikle kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacaklarının çerçevesi geniş tutulmuştur<sup>173</sup>. Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları, istisnaları gösterilmek suretiyle kanunda belirtilmiştir. Kanunun bu usulü benimsemesinin sebebi, kamu hizmetlerinin uygulamasından doğan alacakların, aslî kamu alacaklarındaki gibi tek tek sayılmasındaki güçlülüdür. Ayrıca kanunun hazırlandığı sırada tasavvur edilemeyen ve ileride AATUHK hükümlerine göre takibi gerekecek alacakları kapsamı ve bu suretle uygulamaya esneklik kazandırılması gereği de bu konuda etkilidir<sup>174</sup>.

Toplumsal ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak için devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak ifade edilmektedir<sup>175</sup>. Kamu hizmeti, devlet ve diğer kamu idareleri tarafından toplumun ortak ihtiyaçlarını tatmin için kamu hukuku kurallarına göre yürütülen faaliyetlerdir<sup>176</sup>.

Anayasa Mahkemesi bir kararında, “*en geniş tanıma göre kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve*

<sup>172</sup> SONSUZOĞLU, s. 97.

<sup>173</sup> ÇELİK, s. 7; ŞAMLIOĞLU Servet/ÖZBALCI Yılmaz, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 1984, s. 5.

<sup>174</sup> AYKAÇ Kemal, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği*, Ankara 1976, s. 69; ÇELİK, s. 8.

<sup>175</sup> AKDOĞAN, s. 39; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 2.

<sup>176</sup> AKYILMAZ Bahtiyar, *İdare Hukuku*, Konya 2004, s. 330; CANDAN, *Kanunî Temsilci*, s. 48.



denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir”, şeklinde tanıma yer vermiştir<sup>177</sup>.

AATUHK’ta kamu hizmeti kavramı dar anlamıyla kullanılmıştır. Çünkü maddenin başında “devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait...” ifadesi bulunmaktadır. Bu idarelerin gözetim ve denetimi altında yapılan faaliyetlerden bahsedilmemiştir<sup>178</sup>. Dolayısıyla sadece devlet, il özel idareleri ve belediyeler tarafından sunulan kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar AATUHK kapsamında kamu alacağı sayılacaktır.

Kanunda belirtilen istisnalar ise akit, haksız fiil ve haksız iktisaptır. Akitten doğan alacaklarda belirtilen idareler kamu gücünü kullanmaksızın hareket etmektedir. Aynı şekilde haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar da özel hukuk kapsamına girmektedir<sup>179</sup>. Söz konusu idarelerin bu şekilde doğan alacakları özel alacak niteliğindedir ve İİK hükümlerine göre takip edilir<sup>180</sup>. Ancak idarî sözleşmeler AATUHK kapsamına girmektedir<sup>181</sup>. Bir sözleşmenin idarî sözleşme olarak kabul edilebilmesi için, sözleşmenin taraflarından birinin idare olması, sözleşmenin konusunun doğrudan veya dolaylı olarak kamu hizmetine ilişkin bulunması ve sözleşmenin özel hukuk sözleşmelerinde bulunması imkânsız bazı ayrıcalıklı ve üstün yetki unsurlarını içermesi gerekmektedir<sup>182</sup>.

<sup>177</sup> “Toplumsal yaşamın zorunlu gereksinmelerini karşılayan hizmetler, nitelikleri gereği kamu hizmeti olarak görülmüştür. Düzenlilik ve süreklilik kamu hizmetinin önemli öğelerinden birini oluşturmuştur”. AyM. 09.12.1994 gün ve E.1994/43, K.1994/42-2, RG. 24.01.1995, S. 22181; AyM. 28.06.1995 gün ve E. 1994/71, K. 1995/23, RG. 20.03.1996, S. 22586.

<sup>178</sup> ÇELİK, s. 8; KARAKOÇ, Vergi, s. 596; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 7; ŞENER Hasan, “6183 Sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, *Maliye Dergisi*, S. 70, Temmuz-Ağustos 1984, s. 15.

<sup>179</sup> ÇELİK, s. 8-9; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 7; ONAR, s. 1650; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 14; ŞİMŞEK, s. 8.

<sup>180</sup> İİK md. 47: “Para cezasıyla diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmü mahfuzdur. Şu kadar ki, Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri ceryan eder”.

<sup>181</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 159; ÇELİK, s. 9; BAYRAKLI, s. 12; ONAR, s. 1650; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 6; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 7; YARALI, s. 144.

<sup>182</sup> Dş.8.D. 16.01.1985 gün ve E. 1984/495, K. 1985/46, COŞKUN, s. 35; “Bir sözleşmenin idarî sözleşme sayılabilmesi için, sözleşmenin taraflarından birinin kamu idaresi, kurumu ya da kuruluşu olması; sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili bulunması ve yönetime, özel hukuk yetkilerini aşan yetkiler tanınması koşullarının varlığı gereklidir”. AyM. 09.12.1994 gün ve E.1994/43, K.1994/42-2, RG. 24.01.1995, S. 22181.

Kamu hizmeti uygulamasından doğan alacakların tam bir listesi, gerek kamu hizmeti kavramının belirsizliği ve gerekse kanunlarda yer alan alacakların sürekli değişiklik göstermesi sebebiyle güçtür<sup>183</sup>. Ancak harcamalara katılma payları ve şerefiyeler, bunlara verilecek en önemli örneklerdendir.

**Şerefiyeler**, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının yaptığı bayındırlık hizmetleri sonucu gayrimenkullerinin değerinde artış meydana gelen kişilerden, bu değer artışı dolayısıyla alınan paralardır<sup>184</sup>. Şerefiyeler bir değer artışı, yani rant vergisi niteliğindedir<sup>185</sup>. Şerefiye alınması ile yapılan hizmet sonucu gayrimenkullerinin değerinde meydana gelen artışın en azından bir kısmının, bu artışta katkısı bulunan topluma geri dönmek için amaçlandığı söylenebilir<sup>186</sup>.

**Harcamalara Katılma Payı** da kamu hizmetleri uygulamasından doğan bir kamu alacağı niteliğindedir. Belediye Gelirleri Kanunu'nda<sup>187</sup> yol harcamalarına katılma payı (md. 86), kanalizasyon harcamalarına katılma payı (md. 87) ve su tesisleri harcamalarına katılma payı (md. 88) olarak düzenlenmiştir. Kamu harcamalarının finansmanı amacıyla yapılan bir takım harcamalara, bu hizmetlerden yararlananlardan bir katkı olarak alınan paralardır<sup>188</sup>.

Harcamalara katılma payının şerefiye olarak adlandırıldığı belirtilmektedir<sup>189</sup>. Ancak Türk vergi sisteminde yer almayan şerefiyeler<sup>190</sup> harcamalara katılma payından farklıdır. Şerefiye bir değer artışı vergisi niteliğindedir, harcamalara katılma payında maliyetin bölüştürülmesi söz konusu olmaktadır. Ayrıca harçlarla bu gelirler arasında da nitelik farkı vardır. Harçta önce ödeme sonra hizmetten yararlanma söz konusu iken, şerefiye (ve harcamalara katılma payında) ise önce yararlanma daha sonra ödeme durumu bulunmaktadır<sup>191</sup>.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 98. maddesine göre, aksine hüküm bulunmadıkça, *"bu kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunların ek ve tadilleri hükümleri uygulanır"*.

Hizmete dayanan ve tarifeye göre hesaplanan ilan tesis ücreti, belediyeye ait bariyerlerin tahribi sebebiyle istenen zarar bedeli, kazıdan çıkan hafriyatın dolguda kullanılması dolayısıyla yönetmelik gereğince kesilecek ceza, kaçak su

<sup>183</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 598.

<sup>184</sup> ORHANER, s. 134; AKDOĞAN, s. 107; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 13.

<sup>185</sup> OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 165.

<sup>186</sup> ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 66; ARSLANER, s. 67.

<sup>187</sup> 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, RG. 29.05.1981, S. 14354.

<sup>188</sup> KANETİ, s. 6; KARAKOÇ, Vergi, s. 598.

<sup>189</sup> EDİZDOĞAN, s. 124; *"Bugün "harcamalara katılma payı" olarak adlandırılan bu kamu geliri "şerefiye" adıyla anılmaktaydı"*. KARAKOÇ, Vergi, s. 598, dn. 68.

<sup>190</sup> OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 172, dn. 73.

<sup>191</sup> OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 165.

kullanım bedelleri, su ücreti gibi alacaklar da belediyelere ait olup AATUHK'a göre takip ve tahsil edilecek olan alacaklardandır<sup>192</sup>. Gerek şerefiyelerin ve gerekse harcamalara katılma paylarının, parafiskal gelirler gibi benzeri malî yükümlülük kapsamı içinde yer aldığı belirtilmektedir. Buna göre benzeri malî yükümlülükler, parafiskal gelirler ve diğer vergi benzerlerinden (harcamalara katılma payı ve şerefiyelerden) oluşur<sup>193</sup>. Bunların cebrilik niteliği, bu gelirleri benzeri malî yükümlülük kapsamı içine sokmaktadır. Fakat konumuz itibarıyla bu gelirler doğrudan bir kamu hizmeti dolayısıyla alındıkları için, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları başlığında ele alınmaları gerekmektedir. Dolayısıyla kendi kanunlarında özel bir atıf olmasa dahi, bunlar AATUHK kapsamı içinde yer alırlar ve tahsillerinde AATUHK hükümleri tatbik edilir.

Şerefiyeler ve harcamalara katılma payı dışında, madenlerde devlet hakkı, su bedelleri, imha giderleri, devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar, kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacaklarına örnek olarak gösterilebilir<sup>194</sup>.

#### **4. Kamu Alacaklarının Takip Masrafları**

Kamu alacaklarının takip masraflarının da AATUHK kapsamında yer aldığı, kanunun 1. maddesinde hükme bağlanmıştır. AATUHK'un 3. maddesinde ise takip giderleri tanımlanmıştır: “*Takibat giderleri terimi:*

*Cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderleri, ifade eder*”. Buna göre, aslî ve fer'î kamu alacakları ile kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakların cebren tahsili sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil, muhafaza, satış gibi giderler, takip giderlerini oluşturur ve bunlar da AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edilir<sup>195</sup>.

Takip masrafları, aslî kamu alacakları içinde yer alan ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafından farklıdır. Muhakeme masrafı, davanın sonuna kadar o dava için yapılmış giderlere karşılık olan kısımdır. Takip masrafları ise, ilam alındıktan sonra, icraya ait giderlerdir<sup>196</sup>.

Takip masraflarını ilgili olduğu kamu alacağından farklı bir rejime tabi tutmak, alacaklı kamu idaresinin aynı borçlu hakkında ayrıca icra dairelerine sevk edilmesi anlamına gelecektir. Bu yüzden takip masrafları da asıl alacakla

<sup>192</sup> Bkz. ARSLANER, s. 69.

<sup>193</sup> OKTAR, *Vergi Benzeri*, s. 171; Karşı görüş bkz. ŞİMŞEK, s. 6.

<sup>194</sup> GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 7; ÇELİK, s. 10; AYKAÇ, s. 69; COŞKUN, s. 37.

<sup>195</sup> ÇELİK, s. 11; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 15; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 7.

<sup>196</sup> ÇELİK, s. 6.

aynı statüde kabul edilmiştir<sup>197</sup>. Kısaca, yukarıda üç grup halinde belirtilen kamu alacaklarının takip masrafları da kamu alacağıdır.

### 5. Özel Kanunlarında AATUHK'a Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Alacaklar

AATUHK'un 2. maddesinde “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur*” hükmü yer almaktadır. AATUHK'la birlikte 5 Ağustos 1325 tarihli Tahsili Emval Kanunu kaldırılmıştır (AATUHK md. 116). Eski tarihli çeşitli kanunlarda ilgili alacakların Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği düzenlenmişse, artık o alacaklar AATUHK hükümlerine göre tahsil edilecektir. Bunun dışında çeşitli kanunlarda AATUHK'a yapılan atıflar da bulunmaktadır. AATUHK'un 3. maddesinde, “*Bu kanundaki amme alacağı terimi, 1'inci ve 2'nci maddeler şümülüne giren alacakları ifade eder*” hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm gereğince, söz konusu alacaklar, kamu alacakları olarak kabul edilmektedir.

Çeşitli kanunlarda AATUHK'a iki türlü atıf yapılmaktadır. Yapılan atıf türünün ilki, AATUHK'un sadece takip ve tahsil usûllerine ilişkindir. İkinci tür atıf ise, AATUHK'un tümüne yapılan atıftır<sup>198</sup>. Dolayısıyla özel kanunlarında atıf bulunması hasebiyle, tahsillerinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı alacaklar, her ne kadar kamu alacağı niteliğini haiz olmasalar da<sup>199</sup>, kanun hükmü gereğince kamu alacağı sayılmalıdırlar<sup>200</sup>. Bu tür hükümlerle, alacaklı kurum ve kuruluşa kamu gücünü kullanma ve söz konusu alacağın tahsilinde AATUHK'ta öngörülen cibrî tahsile ilişkin tüm usûllerden yararlanma imkânı tanınmaktadır<sup>201</sup>. Bu tür alacakların kamu alacağı sayılabilmesi için yapılan atıf yeterli olup ayrıca alacağın niteliğine bakılmaz, başka herhangi bir şarta sahip

<sup>197</sup> Tasarının gerekçesinde bu husus şu şekilde ifade edilmektedir: “*Kovuşturma giderlerinin de kamu alacağı mahiyetinde olup olmadığı, halen tatbikatta birçok tereddüt ve ihtilâflara yol açmaktadır. Kovuşturma giderlerinin takip ve tahsilini ayrı bir rejime tâbi tutmak, alacaklı kamu idaresini aynı borçlu hakkında takip masrafları için bir de adlî icra merciinde takip yapmaya sevkeder. Borç bir kamu alacağının tahsilini takip sırasında tekevvün etmiş olduğuna göre kamu alacağı ile birlikte tahakkuk eden masrafın da aynı usulle tahsilinde her bakımdan fayda vardır*”. AATUHK Gereçesi, s. 777; ÇELİK, s. 11.

<sup>198</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. CANDAN, *Kamu Alacakları*, s. 16-17; CANDAN, *Kanunî Temsilci*, s. 50.

<sup>199</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 599-600; SERİM, s. 12; ŞİMŞEK, s. 6; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 8, 17; CANDAN, *Kanunî Temsilci*, s. 46.

<sup>200</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 595, 601. Bu alacakların AATUHK'tan ikinci derecede yararlanma hakkına sahip olduklarına ilişkin görüş için bkz. ŞİMŞEK, s. 6; AKMANŞU, S. 50.

<sup>201</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 599; CANDAN, *Kamu Alacakları*, s. 17; ÖNER, s. 144, dn. 36.

olması aranmaz<sup>202</sup>. Yani bu tür alacaklar, AATUHK'un 1. maddesindeki şartları taşımasalar (örneğin, devlete, il özel idarelerine, belediyelere ait olmasalar) bile, kendi özel kanunlarında AATUHK'a yapılan atıf gereğince kamu alacağı statüsünde olacaktır.

Kamu alacağı niteliğini taşımayan, kurum alacağı niteliğinde olduğu belirtilen alacakların AATUHK hükümlerine göre tahsil edileceğinin düzenlenmesi, bu alacakların kamu alacağı olarak kabul edilmesini gerektirmektedir<sup>203</sup>. AATUHK'ta takip ve tahsile ilişkin olarak yer alan tüm yöntemler, söz konusu alacakların takip ve tahsilinde de doğal olarak geçerli olacaktır. Bu bakımdan bu alacaklar, "hükmî kamu alacakları" olarak kabul edilebilir. Örneğin, çalışma kapsamında ele alınacak hacze iştirak hükümlerine göre, kamu alacağının belli şartlarla hacze iştirak edebileceği hususu kabul edilmiştir. Dolayısıyla hakkında AATUHK hükümlerinin uygulanacağı belirtilen bir alacak, özü itibarıyla kamu alacağı niteliği taşımasa bile, hükmen kamu alacağı sayılacak ve hacze iştirak edebilecektir. Bu bakımdan kamu alacakları için gidilebileceği öngörülen bütün imkânlar, bunlar hakkında da geçerli olacaktır.

Hükmî kamu alacağı olarak nitelendirebileceğimiz bu alacakların en önemli iki tanesini sosyal güvenlik alacakları ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) alacakları oluşturmaktadır. Bunların AATUHK hükümlerine göre tahsil edileceklerinin düzenlenmesi ve hükmî kamu alacağı olarak kabul edilmeleri, bu alacaklara "vergi alacağı" niteliği kazandırmaz<sup>204</sup>. Dolayısıyla

<sup>202</sup> ÇELİK, s. 11; KARAKOÇ, Vergi, s. 600; CANDAN, *Kanunî Temsilci*, s. 49; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 9; TOMBALOĞLU Mustafa Lütfi, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Ankara 2011, s. 22.

<sup>203</sup> AYKAÇ, s. 65; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 10; "Genel olarak vergi ve benzeri gelirlerin «kamu alacağı» şeklinde nitelendirildiği, kendi Kanunlarında alacaklarının zorla tahsilinin 6183 sayılı Kanun hükümleri kapsamında yapılacağını belirtilen kurumların alacaklarının da «kurum alacağı» şeklinde nitelendirildiği söylenebilir. Örneğin, kurumlar vergisi ya da katma değer vergisi alacakları «kamu alacağı» niteliğinde; SGK'nın prim alacakları ise, «kurum alacağı» niteliğindedir. Ancak kamu alacağı kavramı, genel olarak tüm bu alacakları kapsayacak şekilde kullanılmaktadır". ARSLANER, s. 72-73.

<sup>204</sup> "Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun alacağı olan ve özel hukuk hükümlerine dayanarak ortaya çıkan borçlar, belirli bir hukuksal süreçten sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına girerek kamu alacağı haline getirilseler bile "vergi borcu" niteliği kazanmazlar ve "vatandaşlık ödevi" içinde değerlendirilemezler. Vergi ödevi, kaynağını Anayasa'dan alan, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin ödemekle yükümlü olduğu bir ödevdir. Kamu alacağı olarak tahakkuk eden her parasal yükümlülük ya da ödeme, vergi ya da vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilemez". AyM. 22.07.2008 gün ve E. 2008/66, K. 2008/131, RG. 13.11.2008, S. 27053; "4389 sayılı Yasa'nın 15. maddesine göre, TMSF'nin,

vergilerle ilgili ilkelerin uygulanması bu alacaklar bakımından söz konusu olmayacaktır.

Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun 37/3. maddesinde<sup>205</sup> süresinde ödenmeyen ilgili alacakların kurum alacağına dönüşeceği ve tahsillerinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır. İlgili maddeye göre, AATUHK'un gecikme zammı, tahsil zamanaşımı ve tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin dışındaki diğer tüm maddeleri kurum alacaklarının tahsilinde uygulanacaktır. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesinde<sup>206</sup> benzer hüküm bulunmaktadır. Bu maddede Sosyal Güvenlik Kurumu'nun AATUHK kapsamında takip edilen prim ve diğer alacaklarının kamu alacağı niteliğinde imtiyazlı alacak olduğu hükme bağlanmıştır.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun alacakları 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun<sup>207</sup> 132/1. maddesine göre AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edilmektedir: *“Fonun, bu Kanunun 130 uncu maddesinde sayılan gelirleri ile 108 inci ve 135 inci maddesindeki alacaklarının takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır”*. Maddenin üçüncü fıkrasına göre ise *“Fon, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulamasında anılan Kanunun Maliye Bakanlığı tahsil dairesi ve diğer makam, merci ve komisyonlara verdiği yetkileri kullanır”*.

---

*bankacılık işlemlerinden ve bankaların TMSF'ye devir işlemlerinden kaynaklanan alacaklarının, 6183 sayılı Yasa'ya göre “amme alacağı” olarak nitelendirilmesi mümkün olmakla birlikte, bu alacaklar vergi alacağı kapsamına girmemektedir”*. AyM. 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG. 08.12.2007, S. 26724.

<sup>205</sup> 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu, RG. 20.05.2006, S. 26173. **Madde 37/3:** *“Süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları Kurum alacağına dönüşür ve bu alacakların tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç diğer maddeleri uygulanır”*. Kanunun 35/2. maddesinde de kurumun alacaklarının imtiyazlı olduğu hükme bağlanmıştır. İflâs aşamasında kamu alacağı olarak imtiyazlı şekilde işlem görecektir: **Madde 35/2:** *“Kurumun malları, alacakları, banka hesapları 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından Devlet malı hükmünde olup, alacakları imtiyazlı alacaklardır”*.

<sup>206</sup> 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, RG. 16.06.2006, S. 26200. **Madde 88:** *“Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır... 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup, imtiyazlı alacaktır”*.

<sup>207</sup> 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, RG. 01.11.2005, S. 25983 (mükerrer).

Bankacılık Kanunu'nun 130. maddesinde Fon'un gelirleri sayılmıştır. Buna göre mevduat ve katılım fonu sigortası primleri, bu kanuna göre kesilecek adlî ve idarî para cezalarının belli oranı fon geliridir. Kanunun 108/4. maddesine göre ise, “*Bankanın faaliyet izninin kaldırılması halinde Fon tarafından verilecek süre içerisinde iade ve tazmin edilemeyen tutarlar Fon alacağı haline gelir ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilir*”. 135. maddede ise, sigortaya tâbi mevduat ve katılım fonu tutarının eksik beyanı halinde farkın takibi düzenlenmektedir.

Aynı şekilde Bankacılık Kanunu'nun geçici 11. maddesi<sup>208</sup> uyarınca, mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun<sup>209</sup> 15. maddesi hükmü uygulanmaya devam etmektedir. Mülga kanunun 15. maddesinde Fon kaynakları ile her türlü alacaklarının tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmekteydi. Buna göre Fon, hem bankaların kendisine ödemek zorunda olduğu öz gelirlerini, hem de Fona devredilen bankaların alacaklarını AATUHK'a göre takip ve tahsil etmektedir<sup>210</sup>: “*14 üncü maddenin (6) numaralı fıkrasının (b) bendi ile verilen yetkiler saklı kalmak kaydıyla, Fon kaynakları ile her türlü alacaklarının ve hisseleri kısmen veya tamamen Fona intikal eden bankaların; yönetim ve denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak tek başına veya birlikte elinde bulunduran ortaklarından, bu ortakların yönetim ve denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak tek başına veya başkalarıyla birlikte elinde bulundukları şirketlerden ve iştiraklerinden, yönetim ve denetim kurulu üyeleri, genel müdür ve yardımcıları, kredi komitesi başkan ve üyeleri ile imzaları bankayı ilzam eden memurları ve bunların eş ve çocuklarından olan alacakları ile hisseleri Fona intikal eden diğer bankaların bunlardan olan alacaklarından Fon tarafından devralınanlar ile (7) numaralı fıkranın (b) bendinde belirtilen kişilere ait olup Fon tarafından devralınan alacakların takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır... Ancak Fon, her türlü alacakları ve devraldığı alacaklarla ilgili olarak borçlu aleyhine 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre başlatılmış*

<sup>208</sup> Bankacılık Kanunu, **Geçici Madde 11**: “*Bu Kanunun yayımı tarihinden önce, 26.12.2003 tarihine kadar temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimi Fona intikal eden ve/veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkileri ilişkili Bakan, Bakanlar Kurulu veya Kurul tarafından kaldırılarak tasfiyeleri Fon eliyle yürütülen veya Fon tarafından tasfiye işlemleri başlatılan bankalar hakkında başlatılan işlemler sonuçlanıncaya ve her türlü Fon alacakları tahsil edilinceye kadar bu Kanunla yürürlükten kaldırılan 4389 sayılı Kanunun 14, 15, 15/a, 16, 17, 17/a ve 18 inci maddeleri, ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri ile geçici 4 üncü maddesi hükümlerinin uygulanmasına devam edilir*”.

<sup>209</sup> 4389 sayılı Bankalar Kanunu, RG. 23.06.1999, S. 23734.

<sup>210</sup> Bkz. ARSLANER, s. 71; COŞKUN, s. 38; KARAKOÇ, Vergi, s. 602; BİLGİN Mahmut, *İflâsın Ertelenmesi, Konkordato, Sıra Cetveli – İhalenin Feshi*, Ankara 2010, s. 827.

*bulunan takipler ile alacağın tahsiline yönelik davalara kaldığı yerden devam edebileceği gibi, takibi devam ettirmekten ve/veya davanın takibinden sarfınazar ederek devraldığı alacağın kaldığı yerden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsiline de karar verebilir”*(md. 15/3).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edilecek bazı alacaklar şu şekilde belirtilebilir<sup>211</sup>:

| <b>Alacağın Mahiyeti</b>                                  | <b>Tahsili Emval Kanunu veya AATUHK’a Atf Yapan Kanun Hükümü</b>                                                                  |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları                         | 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu’nun 35/2 ve 37/3. maddeleri                                                             |
| Sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası prim borçları | 5510 sayılı Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88. maddesi                                                           |
| Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’nun alacakları             | 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 132/1. maddesi ve geçici 11. maddesi uyarınca mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 15. maddesi |
| Kamu İhale Kurumu alacakları                              | 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’un 53/j. maddesi <sup>212</sup>                                                                     |
| Ecrimisiller                                              | 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’nun 75/2. maddesi <sup>213</sup>                                                                  |
| Hazine payı ve trafik cezaları                            | 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu’nun 35 ve 115. maddeleri <sup>214</sup>                                                     |

<sup>211</sup> Tablo, GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 8 ve GERÇEK Adnan, “Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı”, *Bilanço*, S. 126, Mayıs 2010, s. 73, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/dergi/126.pdf>, (ET. 06.06.2012)’den alınmış ve şu kaynaklardan da bazı eklemeler yapılmak suretiyle güncel mevzuata göre oluşturulmuştur: KARAKOÇ, *Vergi*, s. 600-601; COŞKUN, s. 37-38; AYKAÇ, s. 71-72. Tabloda sadece bazı hükmi kamu alacaklarına yer verilmiştir.

<sup>212</sup> 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, RG. 22.01.2002, S. 24648. **Madde 53/j:** “Kurumun mal ve varlıkları Devlet malı sayılır, haczedilemez, rehnedilemez. Kurumun tahsil edilemeyen gelirleri 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre mal sandıklarınca tahsil edilerek bir ay içerisinde Kurum hesaplarına aktarılır”.

<sup>213</sup> 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu, RG. 10.09.1983, S. 18161. **Madde 75/2:** “Ecrimisil fuzuli şağil tarafından rızaen ödenmez ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunur”.

<sup>214</sup> 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu, RG. 18.10.1983, S. 18195. **Madde 35/4:** “Bu madde gereğince ödenmesi gereken Hazine payını süresinde ödemeyen ya da eksik ödeyen yetki verilen gerçek veya tüzel kişilerden, söz konusu tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ilgili



|                                                      |                                                                                            |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| Yolsuz harcanan köy paraları                         | 442 sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesi <sup>215</sup>                                       |
| Çiftçi mallarını koruma bedelleri                    | 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Koruma Hakkında Kanun'un 15. maddesi <sup>216</sup>          |
| Mutemet avansları, kurumlardan alınacak hâsılat payı | 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 35 ve 78. maddeleri <sup>217</sup>    |
| İlgili para cezaları ve alacaklar                    | 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un Ek 4. maddesi <sup>218</sup> |

vergi dairesince tahsil edilir”. **Madde 35/7:** “Bu para cezaları ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde işletmecinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödenir, süresinde ödenmeyen tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir”. **Madde 115/2:** “Süresinde ödenmeyen para cezaları için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri uygulanır”.

<sup>215</sup> 442 Sayılı Köy Kanunu, RG. 07.04.1924, S. 68. **Madde 45:** “Paranın harcanmasında hiçbir fenalık olmamasına ve faydasız yere para verilmemesine köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azaları göz kulak olurlar ve paranın harcanmasında fenalık ve yolsuzluk olduğu Hükümetçe anlaşılırsa kaza idare meclisinin hükmü ile Tahsili Emval Kanununa göre köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azasının malları satılarak köylünün parası ödenir”.

<sup>216</sup> 4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Koruma Hakkında Kanun, RG. 10.07.1941, S. 4856. **Madde 15/3:** “Koruma bedelleri her mahallin istihsal vaziyetlerine göre tesbit olunacak en müsait zamanda ve Tahsili Emval Kanununa göre tahsil olunur”.

<sup>217</sup> 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, RG. 24.12.2003, S. 25326. **Madde 35/5:** “Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır”. **Madde 78/1:** “... Zamanında ödenmeyen hasılat payları, Bakanlar Kurulunca belirlenen oranda zam uygulanmak suretiyle 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilir ...”.

<sup>218</sup> 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, RG. 25.02.1930, S. S. 1433. **Ek Madde 4:** “Bu Kanuna göre gerçek ve tüzelkişiler hakkında hükmolunacak para cezalarıyla 1 inci maddeye göre alınan kararlar uyarınca tahsili gereken alacaklar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır”.



## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI BAKIMINDAN RÜÇHAN HAKKI, YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI ve İİK'DAKİ BENZER MÜESSESELERİN İNCELENMESİ

#### I. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI

Kamu alacakları özel alacaklardan farklı niteliklere sahiptir. Bunun temel sebeplerinden birini, devletin üstlenmiş olduğu görevlerin ve bu bağlamda kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için kamu alacaklarına duyulan ihtiyaç oluşturmaktadır. Kamu hizmetlerinin aksamaması, düzenli ve istikrarlı bir şekilde sunulabilmesi için kamu alacaklarının hızlı, kolay ve etkin süreçler içinde tahsil edilmesi zarureti doğmaktadır<sup>1</sup>. Bu ihtiyaçlar dolayısıyla İİK yanında kamu alacaklarının daha etkin tahsilini içeren ayrı bir kanun olan AATUHK kabul edilmiştir.

AATUHK'ta kamu alacaklarının etkin bir şekilde tahsiline ilişkin düzenlemelere yer verilmesinin yanı sıra, kamu borçlusuna özel hukuk alanında borçlu olan kişilere nazaran bazı özel ödeme imkânları ve kolaylıklar tanınmıştır<sup>2</sup>. Bunların yanı sıra kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik bir takım düzenlemelere yer verilmesi de gerekmektedir<sup>3</sup>. Bu durumu ifade eden kamu alacaklarının güvence altına alınması ilkesi, kamu alacaklarının tahsilindeki temel ilkelerdendir<sup>4</sup>. İşte, AATUHK'ta genel itibarıyla İİK'nın tahsile ilişkin hükümlerine paralel hükümlere yer verilmiş, ancak kamu alacaklarının tahsilâtının kolaylaştırılıp hızlandırılmasına ve güvence altına alınmasına yönelik bir takım hükümlere de yer verilmek suretiyle İİK'dan ayrılmıştır. Kamu alacaklarına, özel alacaklara nazaran bir takım imtiyazlar

---

<sup>1</sup> KUMRULU, s. 652; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 158; ÇELİK, s. 4, 19, 31; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 576; SERİM, s. 6; AKKAYA, s. 341; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 15; “Sürekli ve istikrarlı bir şekilde yerine getirilmesi gereken kamu hizmetlerinin karşılığı olan ve ilgili yıl bütçesine mal edilmesini sağlamak üzere zamanında tahsil edilmesi gereken kamu alacağının, uzun süre kamu borçlusunun malvarlığında bulundurulması düşünülemez”. MUTLUER, s. 323; ÖNER, s. 146; COŞKUN, 34.

<sup>2</sup> MUTLUER, s. 323; ÖNER, s. 145.

<sup>3</sup> MUTLUER, s. 324; ÖNER, s. 146.

<sup>4</sup> GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 14, 15; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 274-275.

tanınmıştır<sup>5</sup>. Kamu alacaklarının güvence altına alınması ilkesi, kamu alacaklarının imtiyazlı bir alacak olarak kabul edilmesinin sonucudur<sup>6</sup>.

AATUHK'ta kamu alacaklarına imtiyaz tanıyan düzenlemelerin başında, kamu alacakların korunmasına ilişkin düzenlemeler gelmektedir. Doktrinde kamu alacağı için “güvence önlemleri”<sup>7</sup> olarak da kabul edilen kamu alacaklarının korunmasına ilişkin düzenlemeler, büyük öneme sahiptir. Kamu alacaklarının korunmasına ilişkin bu güvence önlemleri, AATUHK'un Birinci Kısımının İkinci Bölümünde “*Âmme Alacaklarının Korunması*” başlığı altında düzenlenmektedir. Bu yüzden bu bölüm içinde düzenlenen müesseseleri, kamu alacaklarının korunması yolları olarak ifade etmek mümkündür.

AATUHK Tasarısı'nın gerekçesinde, kamu alacaklarının korunması ve tahsiline ilişkin getirilen esaslar şu şekilde belirtilmektedir: “*Modern tahsil usullerine göre, borçlular lehine ... çeşitli kolaylıklar ihdas edilmekle beraber, diğer taraftan kamu idaresinin alacaklarını emniyet altına alacak tedbirler de tespit edilir. Bunların başında kamu alacağına, üstünlük tanıyan, bu alacaklara karşılık teminat tesis eden hükümler, borçluların seri ve müessir bir tarzda kovuşturulmasını sağlayan sade ve basit usuller yer alır*”<sup>8</sup>. Tasarıya ilişkin geçici komisyon raporunda da kamu alacaklarının modern takip sisteminin önemli vasıflarından birinin, kamu alacaklarının korunması olduğu vurgulanmıştır<sup>9</sup>.

Kamu alacaklarının korunması AATUHK'un 9-36. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu yolların başlıcaları, teminat (md. 9), ihtiyatî haciz (md. 13), ihtiyatî tahakkuk (md. 17)'tur. Diğer korunma yolları ise, “*diğer korunma hükümleri*” başlığı altında düzenlenmiştir. Bunlardan bazıları, rüçhan hakkı (md. 21), kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler (md.22/A) ile hükümsüz sayılan işlemler ve iptal davası açılması (md. 24 vd.) olarak belirtilebilir. Bunlara ilaveten tasfiye halindeki sorumluluk (md. 33), ortaklığın feshini isteme

<sup>5</sup> GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 16; COŞKUN, s. 34; Zaten, “*kamu alacakları, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinin mali kaynağını oluşturduklarından bir tür imtiyazlı alacak niteliği taşımaktadır*”. KARAKOÇ, *Vergi*, s. 591.

<sup>6</sup> GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 15, 20; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 275.

<sup>7</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 165; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 603; Ayrıca bkz. BİLİCİ, s. 105; MUTLUER, s. 325; BAYRAKLI, s. 35; AKTAN Coşkun Can, “A.A.T.U.H.K. Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 1990, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, s.1.

<sup>8</sup> AATUHK Gerekçesi, s. 774.

<sup>9</sup> “*Âmme alacaklarını takibe mahsus modern bir takip sisteminin başlıca iki mühim vasfı olması lâzımdır. Bunlardan birincisi âmme alacaklarını ödemede vatandaşa kolaylık sağlamak, ikincisi âmme hizmetlerinin masraf karşılığı mahiyetinde olan âmme alacaklarını emniyet altında bulundurmak, zamanında, kolay ve seri bir şekilde tahsil edebilmektir*”. AATUHK Gerekçesi, s. 790.

(md. 34), limited şirket ortaklarının sorumluluğu (md. 35), kanunî temsilcilerin sorumluluğu (mük. md. 35), diğer koruma tedbirleri olarak sayılabilir.

Kamu alacaklarının korunması yolları, kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin imkânsızlaşması ihtimaline karşı, bu alacağı güvence altına alıp ödenebilmesini sağlamak suretiyle hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere getirilmiştir<sup>10</sup>. Kamu alacaklısının alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasını bekleyip tahsil gerçekleşmediği takdirde cebri icra yoluna gitmesi yerine, kamu alacağını koruyucu, onun tahsilini garanti alan bazı yolların bulunması, büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, kamu alacağını koruyan yolların olduğunun bilinmesi, kamu borçlusunun borcunu zamanında ve tam olarak ödemesini sağlayan bir etki de oluşturmaktadır<sup>11</sup>.

Teminat ve ihtiyatî tahakkuk gibi kamu alacağının korunması yollarından bir kısmı, henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için ileride ortaya çıkabilecek tahsil imkânsızlığına karşı alınabilecek tedbirleri ifade etmektedir<sup>12</sup>. Zaten, tahsilin imkânsız hale gelmesi ihtimaliyle daha çok tahakkuk öncesinde karşılanmaktadır. Bu gibi durumlarda tahakkuk beklenmeksizin bazı tedbirlerin alınması zorunludur<sup>13</sup>. Henüz kesinleşmemiş alacaklar için dahi tedbirler alınması, kamu alacaklarıyla özel alacaklar arasında nitelik farkı bulunduğunu gösteren durumlardan birisidir<sup>14</sup>. Diğer tedbirler ise genel itibarıyla, kamu alacağının kesinleşmesinden sonra alacağın tahsiline yönelik tedbirleri içermektedir<sup>15</sup>. Tahsilinin zamanında ve tam olarak sağlanabilmesi için, kamu ala-

<sup>10</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 166; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 603; MUTLUER, s. 325; BİLİCİ, s. 105; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 135; ŞENYÜZ/ YÜCE/ GERÇEK, s. 296; ÖNER, s. 147.

<sup>11</sup> ÇELİK, s. 31.

<sup>12</sup> ARSLANER, s. 147.

<sup>13</sup> “*Vergi kanunlarına uyum göstermeyen mükellefler, adlarına ikmalen ya da re’sen tarhiyat yapılacaklarını öğrendikleri andan itibaren, muhtemel vergi ve ceza alacaklarını karşılıksız bırakmak amacıyla malvarlıklarını kaçırmaya ya da gizlemeye teşebbüs edebilir. Bu kişiler vergi incelemesi sırasında ya da daha sonra idarece vergi alacağını korumaya yönelik herhangi bir tedbir alınmadığı takdirde amaçlarını kolaylıkla gerçekleştirebilir. İşte bu durumda vergi ve cezanın normal usullere göre tahakkukunu beklemeksizin bazı tedbirler alınması zorunludur. Böylece tahakkuk edecek vergi ve ceza alacakları karşılıksız kalmamış olur*”. ÖNER, s. 147.

<sup>14</sup> “*Özel alacaklarda kişinin sadece miktar bakımından kesinleşmiş alacakları için koruma tedbirlerinin alınması mümkün iken, kamu alacaklarında daha kesinleşmemiş alacaklar için bile güvenlik önlemlerinin alınması söz konusudur*”. GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 20.

<sup>15</sup> ARSLANER, s. 147.

caklarının doğumundan tahsiline kadar her aşamada koruyucu nitelikte hükümlerle desteklenmesi gerekmektedir<sup>16</sup>.

Teminat, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk müesseseleri, kamu alacağının tahsilinin ileride tehlikeye girmesi ihtimaline karşı önlem almak amacıyla getirilmiştir. Yine kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler, hükümsüz sayılan işlemler ve bazı sorumluluk halleri hep kamu alacağının tahsilini garanti altına almak için başvurulmuş yollardır. Çalışma kapsamında ele alınacak rüçhan hakkında da benzer durum söz konusudur. Rüçhan hakkında, kamu alacaklarına rüçhaniyet yani öncelik tanınmak suretiyle, kamu alacağının tamamının ya da mümkün olduğunca fazla miktarının tahsili güvence altına alınmaya çalışılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda kamu alacaklarının korunması yollarını genel olarak, kamu alacaklarının tahsilinin tehlikeye düşmesi ihtimaline karşı alınan tedbirler, tahsilin hızlandırılması ve garantiye alınmasına ilişkin getirilen düzenlemeler bütünü olarak tanımlamak mümkündür.

## II. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI BAKIMINDAN RÜÇHAN HAKKI

### A. GENEL OLARAK

AATUHK'un "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde "IV. Diğer korunma hükümleri" başlığı adı altında çeşitli korunma hükümlerine yer verilmiştir. Bunlardan birisi de AATUHK'un 21. maddesinde yer alan "Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı"dır.

Rüçhan hakkı, esas itibarıyla bir önceliği ifade etmektedir. İleride ele alınacağı üzere, iflâs gibi durumlarda kamu alacağı "imtiyazlı alacak" olarak kabul edilmektedir. Aralarındaki farkı ortaya koyup, kavramları isabetli şekilde açıklayabilmek için öncelikle imtiyaz ve rüçhan kavramlarını tanımlamak gerekir.

**İmtiyaz** genel olarak, "*başkalarına tanınandan fazla hak ve imkân tanıma, fark, ayrıcalık, üstünlük*" olarak tanımlanmaktadır<sup>17</sup>. Biraz daha geniş bir tanımlamayla imtiyaz, "*bir kimse, kuruluş veya topluluğa başkalarından farklı olarak tanınan hak ve üstünlük, ayrıcalık, diğerlerinden farklı ve üstün olma*" durumunu ifade eder<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> ÇELİK, s. 32.

<sup>17</sup> DOĞAN D. Mehmet, *Büyük Türkçe Sözlük*, İstanbul, yayım yılı belli değil, s. 541.

<sup>18</sup> AYVERDİ İlhan, *Kubbealtı Lugatı Misalli Büyük Türkçe Sözlük*, İstanbul 2011, s. 558; "Başkalarına tanınmayan özel, kişisel hak veya şart, ayrıcalık". Bkz. Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>.

**Rüçhan**, genel mânâda “*üstün olma, üstünlük*” durumudur<sup>19</sup>. **Rüçhan hakkı** ise “*kendisinden sonra gelen haklara göre önceliği olan, kendisine öncelik tanınan hak*”<sup>20</sup> veya “*başkalarından önce, ileri, üstün olma hakkı*”dır<sup>21</sup>.

Rüçhan hakkı, bir alacağın diğerlerine göre öncelikli olmasını ifade eder<sup>22</sup>. “Üstünlük hakkı” veya “yeğlik hakkı” olarak da ifade edilen rüçhan hakkı, benzer nitelikteki şeyler arasında birinin bir diğerine veya diğer hepsine karşı yeğ tutulması, üstün kabul edilmesidir<sup>23</sup>. Bu itibarla rüçhan hakkı, aslında bir tür imtiyazdır<sup>24</sup>, imtiyazlı olma hâlidir. Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı ise, kamu alacaklarının özel alacaklara nazaran önceliğinin olması, özel alacaklardan önce gelmesi, onlara karşı üstün olması anlamına gelmektedir.

Rüçhan hakkı, kanunî imtiyazdan, hapis hakkından, rehinden, hacze iştirak derecesinden veya alacakların mahiyeti itibarıyla kanunda yer aldığı belli sırasından ileri gelir<sup>25</sup>.

Uygulamada kamu alacaklarının hacze iştirakte rüçhan hakkına sahip oldukları ve eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının rüçhanlı olduğu kabul edilmektedir. İmtiyazlı alacaklar ise, iflâsta rehinli alacaklardan sonra gelen alacakları ifade etmektedir. Bu itibarla eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları iflâsta imtiyazlı alacak olarak kabul edilmektedir. Ancak rüçhan hakkının kamu alacakları bakımından genel anlamda bir öncelik hakkını ifade ettiğini kabul etmek gerekir. Kamu alacaklarının gerek haciz gerekse de iflâs aşamalarındaki durumunun AATUK’un 21. maddesi kapsamında bir bütün halinde “Amme alacaklarında rüçhan hakkı” başlığı altında düzenlendiği de dikkate alınarak, rüçhan hakkının kamu alacaklarına tanınan önceliği ifade ettiğini söylemek mümkündür. Bu çalışma kapsamında kamu alacaklarına gerek haciz gerekse de iflâs aşamalarında tanınan bütün öncelikler, rüçhan hakkı kapsamında ele alınacaktır.

<sup>19</sup> AYVERDİ, s. 1035; Rüçhanîyet ise, “*üstün olma*” anlamına gelmektedir. Bkz. AYVERDİ, s. 1035; DOĞAN, s. 936; Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>.

<sup>20</sup> AYVERDİ, s. 1035.

<sup>21</sup> DOĞAN, s. 936.

<sup>22</sup> BAYRAKLI, s. 64.

<sup>23</sup> ÖZDEN Murat, “Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, *Maliye Postası*, Yıl 17, S. 371, 15 Şubat 1996, s. 82.

<sup>24</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 166; Rüçhan hakkı, esas itibarıyla, kamu alacaklarına özel alacaklar karşısında tanınan bir imtiyazdır. Bkz. AKTAN, s. 3.

<sup>25</sup> GÜLSEVEN, Mustafa, *Açıklamalı - İcraatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara 1999, s. 144; ARSLANER, s. 163.

## B. RÜÇHAN HAKKININ TANIMI VE KAPSAMI

Kamu alacaklarında rüçhan hakkını düzenleyen AATUHK'un 21. maddesi üç fıkradan oluşmakta olup şu şekildedir:

*“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 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.*

*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”.*

Rüçhan hakkı, temelde kamu alacaklarının korunması yollarından biridir. AATUHK'un 21. maddesi hükmünden de görüleceği üzere, kamu alacağının tahsilinin imkânsız hale gelmesi ihtimaline karşı, kamu alacaklarına belli durumda öncelik tanınmaktadır. Bu sayede kamu alacağının tahsilinin sonuçsuz kalması önlenmeye çalışılmakta ve kamu alacağının tamamının ya da mümkün olduğunca fazla kısmının tahsilinin sağlanması hedeflenmektedir.

AATUHK'un 21. maddesinde çeşitli durumlar düzenlenmiş ve bu durumlarda kamu alacağının tanınan rüçhanıyet hükme bağlanmıştır. Madde kapsamında kamu alacağına rüçhanıyet tanınan çeşitli durumlar ana hatlarıyla şu şekilde belirtilebilir:

- a) Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının önceliği,
- b) Önce kamu alacağından dolayı konulan bir hacze, başka bir alacak için konulan haczin iştirak edememesi (ve kamu alacağı için konulan hacze başka bir kamu alacağının iştirak edebilmesi ama aralarında öncelik bulunması<sup>26</sup>),
- c) Önce özel bir alaktan dolayı konulan hacze, kamu alacağı için konulan haczin İİK'daki şartlar aranmadan iştirak edebilmesi,

<sup>26</sup> AATUHK'un 69. maddesi kapsamında kamu idareleri arasındaki hacze iştirakte, kamu alacaklarının birbirlerine önceliğinin olması da bu çalışmanın kapsamına girmektedir. Ancak bu husus konunun bütünlüğü açısından ilgili bölümde ele alınacaktır.



**d)** Rehinden önce özel bir alacaktan dolayı konulmuş olan hacze, genel bütçeye giren vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için rehinden sonra konulan hacizlerin iştirak edebilmesi,

**e)** Borçlunun iflâsı, mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacaklarının sıra cetvelinde imtiyazlı alacaklar içinde 3. sırada yer alması. Konkordatonun kamu alacakları için kural olarak mecburî olmamasını da bu başlık altında değerlendirmek mümkündür.

Madde kapsamında kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı, bu şekilde beş başlık altında ele alınabilir. Bu hallerde kamu alacağına, diğer alacaklara kıyasla bir öncelik, üstünlük tanınmış olmaktadır.

Rüçhan hakkı kavramının doktrinde ve uygulamada dar anlamda ele alındığı ve sadece en önde bulunma, en öncelikli olma halinin rüçhan hakkı olarak kabul edildiği görülmektedir. Kamu alacaklarına madde kapsamında tanınan diğer öncelikler ise imtiyaz olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınan durumun sadece, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarına tanınan önceliğe ilişkin olduğu belirtilmektedir<sup>27</sup>. Buna göre eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları rüçhanlı olarak kabul edilmemektedir. Ancak böyle bir belirlemeye katılmak mümkün değildir. Yukarıda da belirtildiği üzere, rüçhan hakkı kavramını geniş anlamda ele almak gerekir.

<sup>27</sup> “Kamu alacaklarına hacze iştirak bakımından sağlanan ayrıcalık dışında öncelik (rüçhan) hakkı da tanınmaktadır... Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları o eşya ve gayrimenkulün bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan da önceliğe sahiptir”. KARAKOÇ, Vergi, s. 584; “Ämme alacağı 6183 sayılı kanunun 21nci maddesinin 2nci fıkrasında sayılan alacaklardan olmadığı için rüçhanlı değildir. Ancak aynı maddenin 1 inci fıkrası uyarınca, üçüncü kişilerin haczettirdiği mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine, bu alacak için haciz konulduğu takdirde, üçüncü şahsın haczine aynı sırada iştirak eder, satış bedeli garameten bölüştürülür”. Y.İİD, 16.03.1967 gün ve K. 2453/2666, TANCİ/ ARIKAN/ YALÇINER, s. 58; “Gümrük vergisi malın aynından kaynaklanan vergilerden olup, iflas sıra cetvelinde bütün sıraların üstünde “rüçhanlı sıra” tabir olunan sıraya yazılır ve sadece vergiye konu maldan öncelikte tahsil edilir... **Özel yasalarda imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar ise rüçhanlı alacak değildir.** Mesela Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 21 inci maddesinde diğer vergi alacaklarına tanınmış imtiyaz bu türdendir”. Y.19.HD, 21.04.2010 gün ve E. 2010/2601, K. 2010/4849, karar için bkz. BİLGİN Mahmut, İcra ve İflas Hukukunda Sıra Cetveli, Ankara 2011, s. 534-535; “Bir eşyanın aynından kaynaklanan vergi ve resim gibi Devlet alacakları o eşyanın satış bedelinden öncelikte karşılanır. Bu öncelik gerek yasalarımızda, gerek uygulamada ve gerek öğretide “rüçhan” kelimesiyle ifade edilmekte ve rüçhan hakkı alacağın rehin hakkından daha önce tatmin edilmesi imkanını getirmektedir”. Y.12.HD, 25.04.2011 gün ve E. 2010/26855, K. 2011/7972, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları bütün alacaklardan önce ödeneceklerinden rüçhanlıdır. Diğer durumlarda da kamu alacaklarına özel alacaklara nazaran bir imtiyaz tanınmıştır. Örneğin, hacze iştirak edebilmesi bakımından, kamu alacakları için İİK'daki ağır şartlar aranmamıştır. İflâs gibi durumlarda kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin 3. sırasında yer alacağı düzenlenmiştir. Fakat bütün bu imtiyazlar da AATUHK'un 21. maddesinde rüçhan hakkı başlığı altında yer almaktadır. Kanaatimce, rüçhanı dar yorumlamamak, bunu sadece en öncelikli olma, en öne geçme hâli olarak anlamamak gerekir. Kamu alacaklarına kanunun 21. maddesinde tanınan ve yukarıda beş madde halinde sıralanan önceliklerin de rüçhan hakkı kapsamı içinde mütalâa edilmesi gerekir.

Kamu alacaklarında rüçhan hakkı, doktrindeki bir görüşte, üçüncü şahıslara ait alacakların bulunması halinde kamu alacağını üstün kılan bir koruma müessesesi olarak tanımlanmaktadır<sup>28</sup>. Ancak rüçhan hakkı kamu alacağına sadece üçüncü şahısların alacakları karşısında öncelik tanımamaktadır. Rüçhan hakkı aynı zamanda, belli şartlar altında diğer kamu alacaklarına karşı da önceliği ifade eden geniş bir kavramdır.

Kamu alacaklarına tanınan öncelikler göz önünde bulundurulmak suretiyle, kamu alacaklarında rüçhan hakkı geniş bir şekilde yorumlanmalıdır. Bu açıklamalar doğrultusunda kamu alacaklarında rüçhan hakkı, şu şekilde tanımlanabilir: **Kamu alacaklarında rüçhan hakkı** özel bir imtiyaz türü olup, kamu alacağının tahsilde en önde olması, belli durumlarda sıralamada önceliği haiz olup önlerde yer alması ya da önlere geçebilmede bir takım özel imtiyazlara sahip olması hakkıdır.

Buna göre eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları, tahsilde en önde yer almaktadır. Bunun dışında kamu alacağından dolayı konan bir hacze özel alacakların iştirak edememesi<sup>29</sup> de kamu alacağına tanınan üstünlüğe işaret etmektedir. İflâs gibi hallerde kamu alacaklarının imtiyazlı alacaklar arasında 3. sırada yer alması ise kamu alacağının sıralamada önceliği haiz olduğunu göstermektedir. Kamu alacaklarının İİK'dakinden hafif şartlarla hacze iştirak edebilmesi ve genel bütçeye giren vergi vb. sayılan kamu alacaklarının rehinden önceki hacze iştirak edebilmesi imtiyazı ise, kamu alacaklarının ön sıralara geçebilmede sahip olduğu imtiyazlardandır. İşte, bütün bu imtiyazların hepsini birden kamu alacaklarında rüçhan hakkı olarak tanımlamak mümkündür.

Hacze iştirak etme bakımından kamu alacaklarına bir imtiyaz tanınmış olup, bu durumda aslında tam anlamıyla bir rüçhan hakkından bahsedilemez.

<sup>28</sup> GÜZEL Ahmet, "Amme Alacaklarının Korunmasında Rüçhan Hakkı", [http://www.alomaliye.com/2007/ahmet\\_guzel\\_amme\\_alacak.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ahmet_guzel_amme_alacak.htm) (ET. 18.12.2012).

<sup>29</sup> Rüçhan hakkı, "kimi zamanda diğer alacaklıların erken hareket etmesi veya bazı koruma hükümlerinden yararlanması şeklinde olabilir. Örneğin, alacaklının haciz kararı aldırması veya alacağın rehinle korunması gibi". BAYRAKLI, s. 65.

Benzer durum, garameten paylaşırma olmasa da, AATUHK'un 69. maddesinde düzenlenen kamu idareleri arasında hacze iştirak bakımından da söz konusudur. Ancak hacze iştirakte tanınan bir takım imtiyazlar, AATUHK'un 21. maddesinin düzenleniş şekli bakımından rüçhan hakkı içinde kabul edilip, rüçhan hakkının özel bir görünümü olarak değerlendirilmelidir.

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının sebepleri üzerinde durmak gerekir.

### **C. KAMU ALACAKLARINA ÖNCELİK TANINMASININ SEBEPLERİ**

Rüçhan hakkında, kamu yararı amacıyla, kamu alacaklarının bazı hallerde diğer alacaklardan öncelikli olarak tatmini yoluna gidilmektedir<sup>30</sup>. AATUHK Tasarısı'nın gerekçesinde, kamu alacaklarının korunma yollarından rüçhan hakkının, kamu alacaklarının diğer alacaklara karşı olan rüçhaniyetini (önceliğini) gösterdiği vurgulanmaktadır. Ayrıca, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının temel gerekçesi olarak, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin karşılığını oluşturması gösterilmiştir<sup>31</sup>.

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması esas itibariyle, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin karşılığını oluşturmaya bağlanmaktadır. Bu durum da kamu yararı kavramına dayandırılmaktadır. Kamu yararı, kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesini gerektirmektedir. Bu yüzden kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması gerektiği kabul edilmektedir.

Yabancı ülke kaynaklarında vergi alacaklarına öncelik tanınmasından bahsedilmektedir. Ülkemizde ise kamu alacakları vergi alacaklarını da kapsayan daha geniş bir yapıdadır. Ancak en önemli bölümünü vergi alacakları oluşturmaktadır. Bu bakımdan yabancı ülke kaynaklarında vergi alacaklarının önceliği ile ilgili olarak belirtilen unsurlar ve gerekçeleri, kamu alacakları için de kabul etmek gerekir.

Kamu alacaklarının en önemli kısmını oluşturan vergi alacaklarına, genel itibariyle tüm dünyada, diğer alacaklar karşısında öncelik tanınmaktadır. Vergi alacaklarına tanınan önceliğin tarihinin çok eski zamanlarına dayandığı ifade edilmektedir. Bu öncelik esas itibariyle egemenliğe dayanmaktadır. İlk olarak Magna Carta'da bu konuda hüküm yer almıştır: "*Kralın borçlusu ölüyor, ilk olarak Kral'a ödenecektir*"<sup>32</sup>. Kraliyet önceliği olarak adlandırılan ve devlet

<sup>30</sup> BAYRAKLI, s. 65.

<sup>31</sup> "*Kamu alacağının âmmе hizmetlerinin masraf karşılığı olması bu rüçhanlığın başlıca dayanağıdır*". AATUHK Gerekçesi, s. 782; ŞİMŞEK, s. 172.

<sup>32</sup> "*The King's debtor dying, the King shall be first paid*". Bkz. MORGAN Barbara K. "Should the Sovereign be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy", *American Bankruptcy Law Journal*, Yıl 2000, C. 74, s. 463, dn. 4; DAY Barbara K., "Better Than Nothing" Limiting the Priority For Taxes in Insolvency to Enhance Unsecured Creditor Recoveries",

gelirlerinin önceliğe sahip olduğu yönündeki bu ilke, İngiliz hukukundan dünyaya yayılmıştır. Diğer hukuk sistemlerindeki ülkelerce de benzer bir durum benimsenmiş ve vergi alacaklarına, paraya çevirme aşamasında genel bir öncelik hakkı tanınmıştır<sup>33</sup>. Amerika’da da Kongre’nin ilk yasama icraatlarından birisini yeni kurulan federal hükümete, devlete borçlu bir kişi iflâs ettiğinde, bu alacak üzerinde rüçhan hakkı tanımak olmuştur<sup>34</sup>. Vergilere tanınan rüçhan hakkının etkisi, vergilerdeki artışa bağlı olarak gittikçe artmıştır. Yeni vergilerin ortaya çıkması ve vergi oranlarındaki artış, borçluların malvarlığına daha fazla gidilmesine yol açmakta, bu durum ise vergi alacaklarına tanınan rüçhan hakkının sorgulanır hale getirmektedir<sup>35</sup>.

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması yönünde genel bir eğilim olmakla birlikte, son yıllarda bu imtiyazın daraltılmasına ya da kaldırılmasına yönelik bazı ülkelerde yapılan girişimler bulunmaktadır. Bunun sebebi ise, rüçhan hakkına karşı olan görüşlerdir. Özellikle iflâs aşamasında adi alacaklarının çoğu zaman tasfiye sonucu karşılanamaması, kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının sorgulanmasına yol açmaktadır. Nitekim ülkemizde de İİK’da değişiklik yapan 4949 sayılı Kanun’la<sup>36</sup>, vergi alacakları iflâsa imtiyazlı alacak olmaktan çıkarılmıştır. Ancak daha sonra bu konuda yeniden bir değişikliğe gidilerek kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak düzenlenmiştir.

Kamu alacaklarına ve özelde kamu alacaklarının en önemli kısmını oluşturan vergi alacaklarına rüçhaniyet tanınmasının gerekli olduğuna dair görüşlerin yanı sıra, buna karşı çıkan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşlerde çoğunlukla iflâs aşamasında tanınan önceliklerin değerlendirilmesinden hareket edilmektedir.

#### **a- Kamu Alacaklarına Rüçhan Hakkı Tanınmasının Gerekliliği Yönündeki Görüşler**

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının gerekli olduğu yönündeki görüşlere göre, rüçhan hakkı kamu gelirlerini korumakta ve böylelikle kamu yararını sağlamaktadır. Rüçhan hakkı tanınmasının gerekçelerinden ilkin, özel alacakların aksine kamu alacaklarının tüm toplumun yararına olması gerçeği

---

<http://www.iiiglobal.org/component/jdownloads/finish/366/4083.html>, s. 2, (ET. 01.09.2012); WOLFSON Peter D., “Tax Superiority in Bankruptcy – A Study of Business Bankruptcy Distributions in the Southern and Western Districts of New York”, *Buffalo Law Review*, Yıl 1977, C. 26, s. 725, dn. 37; PLUMB William T., “Federal Tax Liens and Priorities in Bankruptcy – Recent Developments”, *Commercial Law Journal*, August 1969, s. 225.

<sup>33</sup> MORGAN, s. 463; DAY, s. 3.

<sup>34</sup> MORGAN, s. 463.

<sup>35</sup> MORGAN, s. 465-466.

<sup>36</sup> 4949 Sayılı İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 30.07.2003, S. 25184.

oluşturmaktadır. Vergi alacaklarına tanınacak rüçhan hakkı, borçlunun ödenmemiş vergilerinin yükünün diğer mükelleflere yüklenmesini önlemektedir<sup>37</sup>. Mükellefin vergi borcu, toplumsal bir borç niteliğindedir. Toplumu geniş ölçüde korumak için vergilere öncelik tanınması gerekmektedir<sup>38</sup>. Bu bakımdan vergi alacaklarına tanınan önceliklerin devlet gelirini artırıcı fonksiyon gördüğünden bahsedilebilir<sup>39</sup>. Vergilerin tahsilinin tam olarak sağlanması halinde, hazinenin gelir kaybı meydana gelmeyecek ve diğer kişiler üzerine ekstra malî külfetler yüklenmeyecektir.

Özel alacaklıların aksine kamu alacaklısı, borçlusunu seçemeyen veya alacağın doğmasından önce alacağı için güvence elde edemeyen zorunlu (gayri iradî, gönülsüz) bir alacaklı niteliğindedir<sup>40</sup>. Hatta devletin bu alacakların doğumundan önceden haberdar olması zayıf bir ihtimaldir<sup>41</sup>. Kamu alacakları için öncelik hakkı tanınması, bu dezavantajları telafi etmektedir<sup>42</sup>. Ayrıca katma değer vergisi veya gelir vergisi stopajlarında olduğu gibi mükellefin veya vergi sorumlusunun adeta vergi tahsildârı gibi hareket ettiği durumlarda, bu vergi alacakları için herhangi bir öncelik tanınmadığı takdirde, teminatsız adi alacaklılar için aslında mâkul olmayan önemli bir avantaj sağlanmış olmaktadır<sup>43</sup>. Vergi sorumlusu tarafından asıl mükelleften alınan fakat vergi dairesine yatırılmayan tutarlarda, vergi alacağı için öncelik hakkı tanınmadığı zaman, haciz ve iflâs aşamalarında diğer adi alacaklıların lehine olarak tahsil oranlarında kayıplar meydana gelecektir.

Vergi idaresinin yeterli güvenceye sahip olmadığı durumların, vergi idaresini borçlularla ödeme şartlarını görüşmekten vazgeçireceği ve bunun da erken ve gereksiz iş başarısızlıklarına yol açacağı belirtilmektedir<sup>44</sup>. Bu bakımdan kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması esas itibarıyla, kamu alacaklısının gereksiz tahsil çabalarının ertelenmesini sağlayacaktır.

İflâs yoluyla vergi alacaklarının ödenemez hale getirilmesi suretiyle vergi kaçırmanın önüne geçmek için de vergi alacaklarına öncelik hakkı tanın-

<sup>37</sup> MORGAN, s. 463; DAY, s. 3; ZULMAN Ralp H., “Tax Priorities Under National Laws”, *Insolvency, Restructuring and Creditors' Rights Section Newsletter*, C. 16, S. 2, September 2006, s. 5.

<sup>38</sup> WEISS Jonathan M., “Tax Claims in Transnational Insolvencies: A “Revenue Rule” Approach”, *Tenth Annual International Insolvency Conference*, Rome, Italy, June 7-8, 2010, s. 28.

<sup>39</sup> WOLFSON, s. 725.

<sup>40</sup> MORGAN, s. 464; DAY, s. 3; ZULMAN, s. 5; WEISS, s. 28-29; WOLFSON, s. 726.

<sup>41</sup> KARAKOÇ, *Kamu İcra*, s. 121; ARSLANER, s. 27.

<sup>42</sup> MORGAN, s. 464.

<sup>43</sup> MORGAN, s. 464; DAY, s. 3; ZULMAN, s. 5.

<sup>44</sup> MORGAN, s. 464; DAY, s. 3; ZULMAN, s. 5.

ması gerektiği söylenebilir. Bu sayede iflâs aşamasında vergi alacaklarının daha büyük ihtimalle ödenmesi sağlanacaktır<sup>45</sup>.

### **b- Kamu Alacaklarına Rüçhan Hakkı Tanınmasına Karşı Olan Görüşler**

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının karşısında olan görüşler de vardır. Bütün öncelik iddialarının (tanınan rüçhan haklarının), özellikle iflâs aşamasında alacaklılara eşit muamele kavramı ile tutarsız olduğu ifade edilmektedir. Nitekim iflâsın en temel amaçlarından birinin alacaklıların eşit tatmini olduğu fakat bazı alacaklıların diğerlerinden açıkça daha eşit tutulduğu (bunlara öncelik tanındığı) belirtilmektedir<sup>46</sup>. Eşitlik kavramı aslında vergi hukuku ile iflâs hukukunun ortak temel noktalarından birini oluşturmaktadır<sup>47</sup>.

Öncelik hakkını eleştirenler, kişinin devlete olan borcunun toplam kamu gelirleri içinde önemsiz boyutta olması dolayısıyla, burada kamu yararı bulunduğu iddiasına karşı çıkmaktadır. Buna göre, iflâs aşamasında vergi alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının kamu yararı ile ilgisi bulunmamaktadır. Oysa imtiyazlı alacakların çokluğu yüzünden, özel alacakların iflâs tasfiyesi sonunda çoğunlukla karşılanamaması önemli sıkıntılara ve ek iflâsların hızlanmasına sebep olabilmektedir. Özel alacaklıların alacağının daha büyük ölçüde karşılanması halinde ise, devletin vergi alacağındaki kayıp, bu alacaklılardan alınacak ek vergilerle telâfi edilebilir. Vergi alacaklarına iflâsta tanınan önceliğin kaldırılması, vergi alacaklarının adi alacaklarla orantılı paylaşımını da engellemeyecektir<sup>48</sup>. Bu bakımdan kamu alacaklarına iflâs açısından rüçhan hakkı tanınmaması gerektiği belirtilmektedir.

Yüksek vergiler dolayısıyla, özel alacaklılarla öncelikli kamu alacaklısı arasındaki uçurum daha da artmaktadır. Bu da vergilere tanınan öncelik hakkını tartışmalı hale getirmektedir<sup>49</sup>. Ödenmeyen kamu alacakları için öngörülen cezalar, geç ödenme durumunda nispeten yüksek gecikme zamları ve faizleri, bazı kişiler ve şirket idarecilerine sorumluluk yüklenmesi, ihtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkuk, kanunî rehin gibi hızlandırılmış yargı dışı tahsilât usûllerinin kabul edilmesi örneklerinde olduğu gibi, kamu alacaklarının tahsilinde özel alacaklara tanınmayan bazı imkânlar tanınmıştır. Bu da, kamu alacaklısının zorunlu bir alacaklı olmasının dezavantajlı bir durum olmadığını göstermektedir. Çünkü o durumu telâfi edecek tedbirler düzenlenmiş bulunmaktadır.

<sup>45</sup> MORGAN, s. 465; ZULMAN, s. 5.

<sup>46</sup> WEISS, s. 28.

<sup>47</sup> BROWN Catherine, "Pari Passu: Is There a More Equitable Way to Prioritise Taxation", *Australian Tax Teachers Association (ATTA) Conference 2012*, s. 4 [http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs\\_pdfs/conference\\_papers/Pari\\_Passu\\_I\\_s\\_there\\_a\\_more\\_equitable\\_way\\_to\\_prioritise\\_taxation.pdf](http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs/conference_papers/Pari_Passu_I_s_there_a_more_equitable_way_to_prioritise_taxation.pdf), s. 4 (ET. 25.02.2013).

<sup>48</sup> MORGAN, s. 466-467; DAY, s. 3-4; ZULMAN, s. 5; WEISS, s. 29.

<sup>49</sup> WEISS, s. 29.

Ayrıca zorunlu alacaklıların önceliğe sahip olması gerektiğine dair genel bir kuralın da olmadığı, nitekim haksız fiil dolayısıyla alacaklı olan zorunlu (gayri iradî) alacaklıların da önceliğinin bulunmadığı ifade edilmektedir<sup>50</sup>.

Vergi alacaklarına tanınan önceliğin kaldırılması aslında, diğer alacaklılarından önce tahsili sağlayan sunî bir yeteneğe bağımlılığı kaldırmak suretiyle, vergi idaresini makûl bir şekilde vergi toplamak için teşvik edici olacaktır. Rüçhan hakkı tanınması tahsili geciktirme gibi ters etkiye yol açacaktır. Buna göre, tahsilin gecikmesi vergi kanunlarının yeknesak uygulanmasını sekteye uğratmakta ve iflâs hukukunun disiplin gücünü zayıflatan adeta bir devlet sübvansiyonu teşkil etmektedir<sup>51</sup>.

Vergi mükellefinin üçüncü kişilerden tevkif yoluyla kesip vergi dairesine yatırmak zorunda olduğu miktarlar bakımından önceliğin tanınması, adi alacakların meşru olmayan avantaj elde etmesinin önlenmesi bakımından olumludur. Ancak tevkif yoluyla toplanan vergiler borçlunun diğer varlıklarından ayrılıp tahsil edilmediği sürece, borçlunun genel varlığı üzerinde vergi alacaklarına imtiyaz tanınmanın, ortada bir vergi suçu olduğunu bilmeden borçluyla iş yapan teminatsız alacaklılar için âdil olmadığı belirtilmektedir. Çünkü alacaklı vergi idaresi borçlunun durumunu verdiği beyannamelerden takip edebilmektedir. Oysa özel alacaklılar borçlunun vergilerini ödeyip ödemediğinden habersiz bir şekilde onunla ticarî ilişkiye devam etmektedir. Bu şartlar altında vergi alacaklarına rüçhan hakkı tanımak, özel alacaklılara haksız bir dezavantaj oluşturacaktır<sup>52</sup>.

Kamu alacaklarında rüçhan hakkını tam ve doğru olarak inceleyip kıyaslamalar yapabilmek ve bu doğrultuda değerlendirmelerde bulunabilmek için İcra ve İflâs Kanunu uygulamasının ele alınması ve İİK'daki benzer müesseselerin incelenmesi gerekir. Ayrıca yabancı ülke uygulamalarının da ele alınması önem arz etmektedir.

Bu bağlamda, önce yabancı ülkelerde vergi alacaklarına tanınan öncelikler ele alınacaktır. Daha sonra İİK'daki hacze iştirak, sıra cetveli ve alacakların hacizde ve iflastaki sıraları incelenecektir. Böylece AATUHK'ta kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı incelenirken kıyaslamalar yapılabilecektir. Yapılacak değerlendirme ve getirilecek çözüm önerilerinde de bu bilgilerden istifade edilecektir.

<sup>50</sup> DAY; s. 4; MORGAN, s. 467; ZULMAN, s. 5; WEISS, s. 29.

<sup>51</sup> MORGAN, s. 468; DAY, s. 5; ZULMAN, s. 5.

<sup>52</sup> MORGAN, s. 468; DAY, s. 5-6.

### III. YABANCI ÜLKE UYGULAMALARINDA KAMU ALACAKLARINA RÜÇHAN HAKKI TANINMASI

#### A. GENEL OLARAK

Yabancı ülke uygulamalarında da kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanındığı görülmektedir. Ancak o ülkelerdeki rüçhan hakkı, esas itibariyle vergi alacakları bakımından ele alınmaktadır. Nitekim bizdeki kamu alacağı kavramının yabancı ülkelerde tam karşılığının olmaması<sup>53</sup> da bu konuda etkilidir. Yurtdışı uygulamalarında kural olarak vergi alacağına öncelik tanınması söz konusudur.

Hacze iştirakte ülkelerin farklı uygulama şekillerini kabul etmesi dolayısıyla kamu alacaklarına haciz aşamasında tanınan rüçhan hakkı değişiklik göstermektedir. Çoğunlukla icra aşaması bakımından kamu alacakları için ayrı bir kanun bulunmamaktadır. Nitekim İsviçre’de İsviçre İcra ve İflâs Kanunu (SchKG) hem özel alacakların hem de kamu alacaklarının tahsiline hizmet etmektedir. Özel alacaklar ile kamu alacakları eşit kabul edilmiştir<sup>54</sup>. Ancak iflâs aşamasında birçok ülkede vergi alacakları imtiyazlı alacak olarak kabul edilmiş olup, iflâs tasfiyesinde vergi alacaklarına öncelik tanınmaktadır.

Ülkeler incelendiğinde, kamu alacaklarında tek tip bir uygulamadan bahsetmek mümkün değildir. Kamu alacaklarına diğer alacaklar karşısında farklı tahsil usûlleri tanınıp tanınmaması, genellikle o ülkelerin toplum yapısı ve benimsedikleri hukuk sistemiyle ilgilidir<sup>55</sup>.

İflâs aşamasında kamu alacaklarına öncelik tanınması, üzerinde önemle durulması gereken bir husustur. Serbest piyasa ekonomisinin dünya çapında yaygın hale gelmesiyle, gelişmiş ülkelerde serbest ticaret politikalarını genişletmek ve gelişmekte olan ülkelerde ise piyasa ekonomileri oluşturmak için etkin iflâs kanunlarına artan bir ihtiyaç doğmuştur. Bunu vurgulayan bir çalışmada, incelenen sekiz ülkenin iflâs kanunlarında son yirmi beş yıl içinde önemli reformların yapıldığı vurgulanmaktadır<sup>56</sup>. Rüçhan hakkı tanınmasına karşı olan görüşlerin de etkisiyle, son yıllarda gelişmiş ülkelerde iflâs kanunlarını gözden geçiren komisyonların, vergi alacaklarına öncelik tanıyan hükümlerin sınırlandırılması veya kaldırılması yönünde tavsiyeler aldığı görülmektedir<sup>57</sup>.

Bu bağlamda Dünya Bankası tarafından 2001 yılında etkin bir iflâs ve alacaklı hakları ile ilgili ilke ve kurallar yayımlandı. Yayımlanan bu yönerge-

<sup>53</sup> TUNCER, *Kamu Alacağı*, s. 145-146; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 2.

<sup>54</sup> Bkz. PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 98, dn. 13.

<sup>55</sup> ARSLANER, s. 138, 140.

<sup>56</sup> MORGAN, s. 462.

<sup>57</sup> MORGAN, s. 468.



nin, etkili bir iflâs ve alacaklı hakları sisteminin belirlenmesinde tek tip bir çerçeve üzerinde milletlerarası uzlaşının sağlanmasındaki çabalarda bir dönüm noktası teşkil ettiği ve bu hakları güçlendirmek için gerekli siyasî tercihler konusunda karar vericilere rehberlik yaptığı belirtilmektedir<sup>58</sup>.

Dünya Bankası'nın yayımladığı yönergede öncelik hakkıyla ilgili ilkelere de yer verilmektedir. Bu yönergenin öncelik haklarını da içeren üçüncü ilkesinde, aynı varlık (mal) üzerinde yarışan alacak iddialarıyla ilgili öncelik (rüçhan) kurallarının açık olması, önceliklerin kaldırılması veya mümkün olduğunca azaltılması gerektiği hükme bağlanmıştır. Alacakların tahsilini garanti almak için geliştirilen bir sistem, öncelik kurallarını içermelidir. Bu konuda satıcının malını mülkiyeti muhafaza kaydı ile satması başlıca örnek olarak gösterilebilir. Bu, ilk alacaklıya borç üzerinde bir tekel hakkı tanımak suretiyle, borçlunun sonraki alacaklılarının o mal üzerindeki paylaşımına katılmasına engel olur. Birçok ülkede vergiler, ödenmeyen işçi ücretleri ve diğer birçok borç, imtiyazlı alacak olarak düzenlenmiştir. Tanınan bu öncelikler genellikle yüksek faiz ve işlem maliyetleri olarak borçluya yüklenmektedir. Kamu politikası olarak belirlenen bu öncelikler, önemsiz ve geçici yararlar sağlarken, tüm ticarî sistem için önemli bir maliyete yol açar. Bu tür önceliklerin ortadan kaldırılması, azaltılması veya diğer kanunî düzenlemelerle ele alınması gerekir<sup>59</sup>.

2004 yılında kabul edilen Birleşmiş Milletler Milletlerarası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) tarafından hazırlanan İflâs Hukukuna Dair Yasama Yönergesi'nde, etkili bir iflâs hukuku oluşturulmasına yönelik tavsiyeler bulunmaktadır. Borçlunun malî güçlüğüne hızlı ve etkili bir şekilde giderme ile alacaklıların ve diğer ilgililerin menfaatleri arasında kamu yararını da dikkate alarak bir denge kurulması amaçlanmaktadır<sup>60</sup>. Yönergenin etkili bir iflâs hukuku oluşturulabilmesi için belirlediği sekiz temel hedefinden birisi, mevcut alacaklı haklarının tanınması ve öncelikli alacakların sıralamasında açık kuralların getirilmesidir<sup>61</sup>. 2000 yılında Asya Kalkınma Bankası, Avustalya'da iflâs hukuku reformlarının hazırlanmasında da sorumlu olan Ronald Harmer tarafından hazırlanan Asya ve Pasifik Bölgesi iflâs hukuku reformları üzerine etkili bir rapor yayımladı. Bu raporda, iflâs hukukunda korunması ge-

<sup>58</sup> The World Bank, "Principles and Guidelines For Effective Insolvency and Creditor Rights Systems", [http://www.worldbank.org/ifa/ipg\\_eng.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/ipg_eng.pdf), s. 2 vd (ET. 15.01.2013).

<sup>59</sup> The World Bank, s. 21, para. 58, s. 44.

<sup>60</sup> United Nations Commission on International Trade Law (UNCITRAL), *Legislative Guide on Insolvency Law*, [http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722_Ebook.pdf), s. 1, 9 (ET. 03.03.2013).

<sup>61</sup> UNCITRAL, s. 13; TOMASIC Roman, "Diversity and Convergence in Insolvency Laws in East Asia", *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2006, s. 7.

reken temel ilkenin alacaklılar arasında eşit muamele olduğu ve öncelikli alacakların sayısının asgarîde tutulması gerektiği belirtilmiştir<sup>62</sup>.

Etkin bir iflâs hukukunun önemli bir parçası, özel bir ilgi görmemektedir. Bu da iflâs ve vergi hukukları arasındaki etkileşimdir<sup>63</sup>. Yüzeysel olarak ele alındığında bu iki hukuk dalı çoğu zaman çatışma halinde gibi görülür. Ancak dikkatli düşünüldüğünde bu hukuk dalları arasında çatışma olmadığı, aksine aralarında özel bir uyumun bulunduğu anlaşılır<sup>64</sup>.

Etkin bir iflâs sistemi geliştirmeye çalışan bir ülke, bu iki hukuk dalı arasındaki kesişme dolayısıyla birkaç soruyla yüzleşmek zorunda kalmaktadır. Buradaki temel soru elbette, vergi alacaklarının ülkenin iflâs kanunlarına tâbi olup olmayacağıdır. Bu soruya iflâs hukukunun vergi alacakları için de uygulanacağı yönünde cevap verildiği takdirde, başka sorular ortaya çıkmaktadır: Vergi alacaklarına ödemede öncelik tanınıp tanınmayacağı veya ne ölçüde öncelik tanınması gerektiği. Bu soruların nasıl çözüleceği diğer etkenlerin yanı sıra, o ülkenin vergi sisteminin yapısı ve altında yatan politikaları, vergi kanunlarıyla somutlaşan mevcut uygulama yapısı ve iflâs sisteminin hedeflerinden de etkilenmektedir<sup>65</sup>.

İflâs aşamasında, birbiriyle çatışan iki amacın uzlaştırılmasına çalışılır. Bir yandan vergi alacaklarının tahsili sağlanmaya çalışılırken, diğer yandan da belli bir sıra içinde yapılan tasfiye ile alacaklılar korunup dürüst borçlulara yeni bir başlangıç tanınmasına gayret edilmektedir<sup>66</sup>.

Ülkelerin iflâs kanunlarında vergi alacaklarına imtiyaz tanınmasa bile, vergi tahsiline ilişkin kanun hükümlerinden bu sonuç ortaya çıkabilmektedir<sup>67</sup>. İflâs aşamasında vergi alacaklarına öncelik tanınmasıyla ilgili olarak yapılan bir araştırmada, ülkeler dört gruba ayrılmıştır<sup>68</sup>:

<sup>62</sup> TOMASIC, s. 3, 6.

<sup>63</sup> Bkz. MORGAN, s. 461.

<sup>64</sup> WILLIAMS Jack F., “Tax Claims in Chapter 11 Business Bankruptcy Cases”, *13th Annual Southeast Bankruptcy Workshop 2008*, American Bankruptcy Institute Southeastern Conference July 2008, Amelia Island Florida, [http://www.abiworld.org/committees/newsletters/banktaxation/vol5num2/Pages%20from%20Bankruptcy\\_Tax\\_July\\_2008\\_Tax\\_Issues\\_Tax\\_Claims.pdf](http://www.abiworld.org/committees/newsletters/banktaxation/vol5num2/Pages%20from%20Bankruptcy_Tax_July_2008_Tax_Issues_Tax_Claims.pdf), s. 532(ET. 15.02.2013).

<sup>65</sup> Bkz. MORGAN, s. 462.

<sup>66</sup> ARMKNECHT Richard F., “Discharging Tax Debts in Bankruptcy”, *The Compleat Lawyer*, Summer 1996, s. 42.

<sup>67</sup> MORGAN, s. 474.

<sup>68</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. DAY, s. 5, 7; International Insolvency Institute, *Report on Tax Claims*, <http://www.iiiglobal.org/component/jdownloads/finish/366/4104.html>, s. 5 (ET. 01.03.2013).

1-İflâs öncesi hiçbir alacağa öncelik tanımayan ülkeler (Avusturya, Estonya, Finlandiya, Almanya gibi).

2-İflâs öncesi vergi alacakları için öncelik tanımayan ancak işçi alacağı gibi diğer bazı alacaklar için öncelik hakkı tanımaya devam edenler (Avusturya, İsveç, İngiltere gibi).

3-Vergi alacaklarına sınırlı şekilde öncelik tanıyan ülkeler (verginin türüne, zamanına veya yüzdesine göre farklı durumlar için öncelik tanınabilmektedir) (ABD, Kanada, Fransa, Polonya, Portekiz, İspanya, Hindistan, Hong Kong, Yeni Zelanda gibi) (Örneğin, Kanada ve Şili'de sadece tevkifat yoluyla alınan vergiler bakımından imtiyaz tanınmaktadır. Hong Kong, Hindistan, Polonya ve Portekiz'de ise sadece resmî tasfiye işlemlerinin başlamasından önceki bir yıl içinde tahakkuk eden vergilere yönelik sınırlı bir rüçhan hakkı tanınmaktadır).

4-İflâsta vergi alacaklarına sınırsız öncelik tanıyan ülkeler (Türkiye<sup>69</sup>, Arjantin, Brezilya, Japonya, Yunanistan, Hollanda, Rusya, Meksika, Güney Afrika gibi).

Çeşitli ülkelerde adi alacakların tasfiye sonucunda pay alma şansını artırmak için çeşitli adımlar atılmıştır. Bu bağlamda Finlandiya, İsveç ve son olarak da İngiltere'de vergi alacaklarına tanınan imtiyaz kaldırılmıştır. Vergi alacaklarına iflâs aşamasında tanınan imtiyazların kaldırılmasına yönelik bir eğilimin olduğu söylenebilir. Ancak vergilere tanınan öncelikleri kaldırma yönündeki bu eğilim, bütün ülkeler için söz konusu değildir. Nitekim Güney Afrika, Hong Kong ve Yeni Zelanda'da bu yöndeki değişiklik teklifleri kabul edilmemiştir. 2005 yılında Amerika ve Fransa'da iflâs kanunlarında önemli değişiklikler yapılmasına rağmen, vergi alacaklarına geniş ölçüde tanınan öncelik hakkı yeniden gözden geçirilmemiştir<sup>70</sup>.

Almanya'da, iflâs aşamasında hiçbir alacak için imtiyaz tanınmaması kabul edilmiştir. Almanya'daki uygulama, iflâs aşamasında tanınan imtiyazların, iflâstaki kolektifleştirme (bütün alacakların kolektif olarak tatmini) ama-

<sup>69</sup> Bu çalışmada Türkiye 2. grup ülkeler arasında gösterilmektedir. Ancak bu çalışmanın yayımlanmasından sonra yapılan kanun değişikliği ile ülkemizde kamu alacakları yeniden iflâsta imtiyazlı alacak olarak düzenlendi.

<sup>70</sup> DAY, s. 6; 25 ülkeyi kapsayan bir çalışmada, sadece Venezuela'nın vergi önceliklerini azaltmak yerine artırdığı ifade edilmektedir. Buna göre, 2001 öncesinde son üç yıllık vergi alacaklarının (faiz ve ceza dışında), rehin, sosyal güvenlik ve işçi alacaklarından sonra fakat bütün teminatsız alacaklardan önce ödeneceği düzenlenmekteydi. 2001 yılında vergi alacaklarına ilişkin süre sınırı kaldırıldı ve faiz ve cezalar da dâhil olmak üzere bütün vergi alacaklarına öncelik tanındı. Bkz. Report on Tax Claims, s. 10.

cına ters düştüğü görüşüne dayanmaktadır. Buna göre alacaklara tanınacak öncelikler ancak iflâs dışındaki kanunlarda bulunmalıdır<sup>71</sup>.

Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının ülkelerin hukuk sistemleriyle çok da alâkalı olmadığı belirtilmektedir. Örneğin kıta Avrupası içinde yer alan Almanya ile Anglo Sakson hukuk sistemindeki Avustralya vergi alacaklarına iflâs aşamasında en az imtiyaz tanıyan ülkelerdir. Benzer şekilde farklı hukuk sistemine sahip Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri de en fazla imtiyaz tanıyan ülkeler arasındadır. İflâs sistemlerinin alacaklı ya da borçlu odaklı olarak nitelendirilmesi de yanıltıcı olabilmektedir. Geleneksel olarak alacaklı odaklı kabul edilen ülkelerde diğerlerinden daha az imtiyazlı alacak bulunmaktadır<sup>72</sup>.

Vergi alacaklarına tanınan önceliklerin kapsamı da ülkeden ülkeye birçok açıdan farklılık göstermektedir. İlk olarak, öncelik kurallarının bulunduğu kanunlar bakımından farklılık vardır. Meselâ ABD’de iflâs aşamasındaki öncelikler İflâs Kanunu’nun tek bir bölümünde düzenlenirken, Fransa’da öncelikler Medenî Kanun, İflâs Kanunu ve vergi kanunlarının çeşitli bölümlerinde düzenlenmiştir. Ayrıca öncelik hakkı tanınan vergiler de farklılık göstermektedir. Meselâ ABD ve Fransa’da farklı vergilere farklı dönemler için öncelik tanınmıştır. ABD’de vergi alacaklarına öncelik tanınan dönemler, tahsil işlemlerinin karmaşık ve uzun zaman aldığı durumlarda daha uzun olarak belirlenmiştir. Hatta stopaj yoluyla alınan vergilere tanınan öncelik belli bir dönemle sınırlandırılmamıştır. Vergi alacaklarına tanınan önceliklerin tasfiye aşamasındaki sırası da farklılık arz etmektedir. ABD’de öncelik hakkı tanınan vergiler, rehinli alacaklar, idarî masraflar ve belli işçi ücretlerinden sonra fakat bütün imtiyazsız alacaklardan önce ödenir. Vergi idaresi çok kolaylıkla haciz koyabilmektedir. Oysa Fransa’da vergi alacaklarının öncelik hakkına sahip olması için mutlaka kaydettilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi alacağı için ipotek konulmadıkça, sadece menkul mallar üzerinde önceliğe sahip olacaktır. Bunlar, idarî masraflar, özel ücret önceliği ve menkuller üzerindeki muhtemel önceliklerden sonra ödenecektir<sup>73</sup>.

Türkiye’de, ileriki bölümlerde ele alınacağı üzere, vergi alacaklarına iflâs aşamasında tanınan imtiyaz 2003 yılındaki kanun değişikliği ile kaldırılmıştır. Ancak kaldırılan imtiyaz daha sonra tekrar kabul edilmiştir. 2006 yılında yapılan değişiklikle bütün kamu alacakları iflâs aşamasında imtiyazlı alacak olarak düzenlenmiştir. Kamu alacakları rehinli alacaklardan sonra imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin üçüncü sırasında, imtiyazsız alacakların önünde yer almaktadır.

<sup>71</sup> JACKSON Thomas H., *The Logic And The Limits of Bankruptcy Law*, 1986, s. 21’den nakleden: MORGAN, s. 499, dn. 265, s. 488, dn. 168.

<sup>72</sup> MORGAN, s. 505.

<sup>73</sup> Bkz. MORGAN, s. 502-503; Report on Tax Claims, s. 9.

## **B. ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARINDA KAMU ALACAKLARINA RÜÇHAN HAKKI TANINMASI**

Ülkemizde kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının doğru bir değerlendirilmeye tâbi tutulabilmesi için, örnek teşkil edebilecek bazı ülkelerdeki durumun ortaya konulması gerekir. Bunun için farklı hukuk sistemleri içinde yer alan bazı gelişmiş ülkelerdeki uygulama şu şekilde belirtilebilir:

### **1. İngiltere**

İngiltere’de gerçek kişilerin iflâsı ile şirketlerin tasfiyesi, 1986 tarihli İflâs Kanunu’nda düzenlenmiştir<sup>74</sup>. Vergi alacaklarına rüçhan hakkı tanıyan ülkelerin başında gelen İngiltere’de, iflâsta şirketin kendisinden ziyade, işleri kurtarma amaç edinilmiştir<sup>75</sup>.

İflâs Kanunu öncesinde hazırlanan Cork Raporu’nda vergi alacaklarına tanınan Kraliyet önceliğinin kaldırılması önerilmiştir<sup>76</sup>. Bu raporda imtiyazlı alacakların çokluğu dolayısıyla alacakların eşit oranda tatmin edilmesinin uygulamada nadiren gerçekleştiği ve bu durumun da hayal kırıklığına yol açtığı belirtilmiştir. İmtiyazlı alacaklar, kanun gereğince diğer tüm teminatsız alacaklardan önce ödeneceği kabul edilen teminatsız alacaklar niteliğindedir<sup>77</sup>.

2002 yılından önce vergi alacaklarının, belirtilen bazı durumlar dışında, iflâs aşamasında imtiyazlı bulunmamaktaydı. Vergi alacaklarının imtiyazlı olduğu durumlar şunlardı<sup>78</sup>: 1-Tahsisatlardan ve inşaat sektöründe taşeronlara yapılan ödemelerden tevkif yoluyla alınan gelir vergisi (iflâs işlemlerine başlanmadan önce son oniki ay içinde doğan). 2-Katma değer vergisi ve sigorta primi (altı ay); motorlu taşıtlar vergisi (oniki ay); çeşitli faaliyetler ve bahisler üzerinden alınan vergiler (altı veya oniki ay). 3-Sosyal güvenlik primleri (oniki ay). 4-Meslekî emeklilik primleri. 5-Avrupa Birliği’nin kömür ve çelik üretiminde uyguladığı bazı malî yükümlükler ile ödemelerdeki gecikmeler dolayısıyla alınan ek ödemeler. Katma değer vergisine tanınan imtiyaz süresi, bir yıldan altı aya indirilmiştir.

<sup>74</sup> KINSLEY Jeffrey S., “Corporate Insolvency Law in Australia and the United States: Uncommon Origins, Dissimilar Objectives”, *International Trade & Business Law*, 1997, s. 136.

<sup>75</sup> MORGAN, s. 475, 501.

<sup>76</sup> FINCH Vanessa, *Corporate Insolvency Law*, Cambridge 2009, s. 17-18; TOLMIE Fiona, *Corporate & Personal Insolvency Law*, London 2003, s. 400; SYMES Christopher F., “Reminiscing the Taxation Priorities in Insolvency”, *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, Yıl 2005, C. 1, S. 2, s. 446.

<sup>77</sup> FINCH, s. 604-605.

<sup>78</sup> Düzenlemenin o dönemki hali için bkz. Insolvency Act 1986, md. 386, Schedule 6, [http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1986/45/pdfs/ukpga\\_19860045\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1986/45/pdfs/ukpga_19860045_en.pdf) (ET. 27.12.2012); MORGAN, s. 476-477; FINCH, s. 605.

2002 yılında çıkarılan Şirketler Kanunu ile vergi alacakları için İflâs Kanunu'nda yer verilen öncelikler kaldırılmıştır<sup>79</sup>. Yapılan düzenleme sonrasında mevcut imtiyazlı alacaklar sadece şunlardan ibarettir<sup>80</sup>: Ödenmeyen dört aylık işçi ücretleri (çalışan başına azami 800 £'a kadar) ve tahakkuk eden tatil hakları; ödenmemiş devlet ve meslekî emeklilik primleri; kömür ve çelik üretiminde ödenmemiş vergiler.

Tasfiye aşamasında, iflâs idaresinin masrafları düştükten sonra bu öncelikli vergi alacakları imtiyazlı ücret alacakları ile garameten paylaşımına girer.

## 2. Almanya

Almanya'da vergi alacaklarının icra yoluyla takibi Alman Vergi Usul Kanunu Abgabenordnung (AO)'a göre yapılmaktadır. Alman hukukunda hacze iştirak müessesesi kabul edilmemiştir. Bu sistemde öncelik esası geçerlidir. İlk haciz koyduran alacaklı, diğer alacaklılara nazaran bir öncelik hakkına sahip bulunmaktadır<sup>81</sup>.

Benzer durum vergi alacakları için de söz konusudur. AO'nun<sup>82</sup> hacizlerin etkilerini düzenleyen 282/2. Maddesinde, haczin özel alacaklardan dolayı konulan hacizle aynı haklara sahip olduğu; iflâs aşamasında bu ilk hacizle eşdeğer olarak kabul edilmeyen haciz ve öncelik haklarının icra aşamasında önceliğe sahip olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre vergi alacakları iflâs aşamasında önceliğe sahip bulunmayıp icra aşamasında rüçhan hakkını haizdir. Maddenin son fıkrasında ise rüçhan hakkı düzenlenmiştir. Buna göre, önce konulmuş olan bir hacze iştirak eden haciz, sonradan iştirak eden hacizlere karşı önceliğe sahiptir. İlk konulan hacizlerin önceliği vardır. Burada öncelik ilkesi geçerli olup garameten paylaşım söz konusu değildir.

Cüz'î icrada hâkim olan öncelik ilkesinin aksine, İflâs Kanunu'na göre yapılan tasfiyede katılanların eşit oranda tatmini geçerlidir<sup>83</sup>.

<sup>79</sup> İngiliz İflâs Kanunu'nun güncel metni için bkz. Insolvency Act 1986, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.insolvency.gov.uk/insolven cyprofessionandlegislation/legislation/uk/insolvencyact.pdf> (ET. 03.01.2013); TOLMIE, s. 401.

<sup>80</sup> Insolvency Act 1986, md. 386; FINCH, s. 606, 756; SYMES, s. 447; TOLMIE, s. 402.

<sup>81</sup> DEREN YILDIRIM Nevhis, "İcra Hukuku'nda Paylaştırmaya İlişkin İlkeler Hakkında Düşünceler", *İcra Hukuku Analizleri*, (GAUL Hans Friedhelm/DEREN YILDIRIM Nevhis), İstanbul 2011, s. 7; AKCAN Recep, *Hacze İştirak*, Ankara 2005, s. 27.

<sup>82</sup> Kanunun İngilizce metni için bkz. [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p1685](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1685) (ET. 16.02.2013).

<sup>83</sup> STALLMAN Christian (Çev. TERCAN Erdal), "Yeni (Alman) Acz Hukukuna Giriş", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1996, C. 45, S. 1-4, s. 414. Almanya'da yürürlüğü giren Insolvenzordnung (Acz Halinde Kanun) ile İflâs

İflâs yoluyla takipte Alman İflâs Kanunu Insolvenzordnung (InsO) hükümleri geçerlidir. Bu kanun yaklaşık 20 yıllık bir çabanın sonucunda 1999 yılında yürürlüğe girmiştir<sup>84</sup>. Bu kanun önceki kanuna göre çok büyük bir değişimi ifade etmektedir. Önceki kanunda işçi, sosyal güvenlik, vergi, kilise alacakları gibi alacaklar için tanınan tüm öncelikler kaldırılmıştır. Bu bağlamda önceden imtiyazlı alacak olarak düzenlenen vergi alacakları da artık diğer adi alacaklarla birlikte eşit muameleye tâbi olacaktır. Bütün vergi öncelikleri kaldırılmıştır<sup>85</sup>. Vergi idaresi sadece rehinle teminat altına alınan vergilerle iflâsın açılmasından önceki dönemdeki gayrimenkul masrafları bakımından önceliğe sahiptir. Bu bağlamda iflâs öncesi döneme ait vergi faiz ve cezaları da fer'i vergi alacağı olarak kabul edilmektedir<sup>86</sup>.

### 3. Fransa

Fransa'da icra aşamasında kamu alacakları için ayrı bir takip usulü öngörülmemiştir. Kamu borçlusu borcunu ödemediği takdirde vergi alacağı genel hükümler çerçevesinde takip edilecektir<sup>87</sup>.

Fransa'da vergi alacakları için tanınan rüçhan hakkı, eşitlik ilkesinin istisnası niteliğinde olduğu için, İflâs Kanunu'nda değil, Genel Vergi Kanunu'nda yer almaktadır. Genel Vergi Kanunu'nda vergi alacaklarına tanınan "genel imtiyaz" ile borçlunun menkul malları üzerinde rüçhan hakkı tanınmaktadır. Gayrimenkul mallar üzerinde rüçhan hakkının olması için ipotek tescili gerekmektedir. Hazine, ödenmeyen vergi alacaklarını kaydettirmek zorundadır. Bu kayıt vergi alacaklarının sırasını belirlemek için değil, daha ziyade

---

Kanunu, Konkordato Kanunu ve Külli İcra Kanunu kaldırılmıştır. Bu kanun ile ödeme gücüğü içine düşen borçlunun, bu durumdan kurtarılıp iyileştirilmesi ve bu mümkün olmazsa mallarının tasfiyesi düzenlenmektedir. Alman hukukunda her iki durumu da ifade etmek üzere "Insolvenz" kavramı kullanılmaktadır. Türk hukukunda benzer bir kavram bulunmamaktadır. Bu sebeple, yaptığı çeviride yazar Insolvenzordnung kavramını iflâs kanunu ile karıştırmamak için "Acz Haline İlişkin Kanun" olarak tercüme ettiğini ifade etmektedir. Bkz. Çeviren Erdal TERCAN'ın notu, STALLMAN, s. 413.

Her ne kadar "Insolvency" kavramı borçlunun borcunu ödeyememesi, acziyet halinde bulunması anlamına gelse ve bu itibarla iflâs anlamındaki "Bankruptcy"den farklı olsa da, Türk Hukuku'nda bu şekilde bir ayırım olmadığı için, çalışma kapsamında anlatım kolaylığı bakımından her iki terim yerine de iflâs kavramı kullanılmıştır.

<sup>84</sup> Introduction to German Insolvency Law, [http://www.justiz.nrw.de/WebPortal\\_en/projects/ieei/documents/public\\_papers/german\\_insolvency.pdf](http://www.justiz.nrw.de/WebPortal_en/projects/ieei/documents/public_papers/german_insolvency.pdf), s.1 (ET. 16.02.2013).

<sup>85</sup> MORGAN, s. 492, 499; STALLMAN, s. 425.

<sup>86</sup> Report on Tax Claims, s. 24.

<sup>87</sup> ARSLANER, s. 145.

taşınırlar bakımından genel imtiyazın sağlanmasına yöneliktir. Hazine ayrıca gayrimenkuller üzerine, kayıt tarihi itibariyle öncelik tanıyan kanunî rehin de koydurabilir. Bu, kayıt tahsil işlemleri başladıktan sonra da yapılabilir<sup>88</sup>.

İflâsta vergilere tanınan imtiyazlar şöyle belirtilebilir: 1-Dolaysız vergiler (gelir vergisi gibi) (dört yıl). 2-Muamele vergileri (dört yıl). 3-Tescil ve damga vergileri (iki yıl). 4-Meşrubat ve alkollü içeceklerden alınan vergiler, televizyon reklamlarından alınan vergiler gibi diğer dolaylı vergiler (iki yıl). 5-Gümrük idarelerinin müsadere, ceza ve tazminat hakları (üç yıl). Sosyal güvenlik ve tarım sigorta primleri gibi bazı alacaklar ise süresiz olarak genel imtiyaza sahiptir<sup>89</sup>.

#### 4. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde özel alacaklar ile kamu alacaklarının tahsili ayrı kanunlarda düzenlenmiştir ve kendine has takip usûlü ile tahsil edilmektedir<sup>90</sup>.

Devlet alacaklarının iflâs dışındaki bazı durumlarda ilk olarak ödeneceği hükme bağlanmıştır. Buna göre kamu borçlusunun borç ödemekten aciz halinde olması, malvarlığının borçlarını ödemeye yetmemesi, iflâs işlemlerine başlanması ve ölen borçlunun terekesinin borçlarını karşılamaya yetmemesi halinde devlet alacakları önceliklidir<sup>91</sup>. Devlet alacakları faiz, ceza, mahkeme masrafı gibi alacakları kapsasa da maddede esas itibariyle vergi alacakları kastedilmektedir<sup>92</sup>.

Gelir toplamada kendisini koruması için devlete, vergisini ödemeyen mükelleflerin malvarlığı üzerinde bir tür kanunî rehin hakkı tanınmıştır. Bu hak, verginin tahakkukundan itibaren doğmaktadır<sup>93</sup>. ABD Federal Vergi Kanunu'nda bu yönde hüküm bulunmaktadır. Buna göre bir vergi mükellefi vergisini ödemediği takdirde, faiz ve diğer ek yükümlülükler de dâhil olmak üzere

<sup>88</sup> MORGAN, s. 495.

<sup>89</sup> MORGAN, s. 495; Report on Tax Claims, s. 23; Ayrıca bkz. CHALHOUB Hanna, *Study of the French Law of Security Interests on Movables*, Master of Laws in International Trade Law, The University of Arizona, 2009, <http://db.natlaw.com/european/france/spfrbk2.pdf>, s. 79 vd (ET. 03.03.2013).

<sup>90</sup> ARSLANER, s. 142-143.

<sup>91</sup> US Code, Title 31, § 3713: "A claim of the United States Government shall be paid first...".

<sup>92</sup> THOMAS William R. "The Creation and the Priority of Federal Tax Liens", *Taxes*, March 1994, s. 106, dn. 60, s. 107.

<sup>93</sup> SCHLESINGER Edward/WILLIAMS William J. Jr, "The Federal Tax Lien – A Practioner's Guide to the Resolution and Avoidance of Priority Problems", *New York University Law Review*, C. 36, November 1961, s. 1316; KENNON Albert W. Jr. "Priority of Tax Claims", *Taxes The Tax Magazine*, March 1942, s. 143-144; THOMAS, s. 101.



ödemediği miktar dolayısıyla, ABD lehine bu kişinin bütün malvarlığı ve hakları üzerinde bir tür rehin (ihtiyatî haciz) hakkı tanınmaktadır<sup>94</sup>. Bunun için üç şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Verginin tahakkuku, vergi idaresinin mükellefe ödeme emri göndermesi ve mükellefin tebliğden itibaren on gün içinde ödememesi. Bu takdirde mükellefin bütün malvarlığı üzerinde idarenin herhangi bir işlemi olmaksızın kendiliğinden ihtiyatî haciz konulmuş olacaktır<sup>95</sup>. Mükellef kendisine yapılan tebliğden itibaren on gün içinde vergisini ödemediği takdirde vergiye ilişkin ihtiyatî haciz işlemi kanun hükmü gereğince kendiliğinden, geriye dönük olarak tahakkuktan itibaren etkili olacak şekilde doğar. Hatta bu ihtiyatî haciz, mükellefin haciz süresi boyunca edindiği mülk üzerinde de geçerlidir. Vergi alacaklarında kanun hükmü gereğince kendiliğinden doğan ihtiyatî haczin tamamlanması için vergi alacaklısı tarafından ilgili malvarlığının bulunduğu yerdeki kurallara uygun olarak Federal vergi haciz bildirimini yapıp haczin kesinleştirilmesi gerekmektedir. Konulan bu haciz kaydı ile kamuya (özellikle borçlunun diğer alacaklılarına) vergi idaresinin borçlunun bütün malvarlığı üzerinde alacak hakkının bulunduğu duyurulmuş olmaktadır. Üçüncü şahıslar tarafından konulan hacizlerin kesinleşmesinden önce, bu suretle kesinleştirilen vergi alacağından dolayı konan hacizlerin önceliği bulunmaktadır. Gayrimenkulün aynından doğan eyalet vergilerinin Federal vergilere önceliği vardır. Hatta bu vergiler bakımından haciz konulmuş olması da şart değildir<sup>96</sup>.

Federal ve eyalet vergileri dolayısıyla konulan hacizler, iflâs başvuru tarihinden önce konulmuş olmak şartıyla önceliğe sahiptir. Kanun gereğince doğan ihtiyatî hacizler geçerlidir ancak bunların önceliğe sahip olabilmesi için

<sup>94</sup> US Code, Title 26: Internal Revenue Code, § 6321: “If any person liable to pay any tax neglects or refuses to pay the same after demand the amount (including any interest, additional amount, addition to tax, or assessable penalty, together with any costs that may accrue in addition thereto) shall be a lien in favor of the United States upon all property and rights to property, whether real or personal, belonging to such person”. <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6321> (ET. 27.02.2013); WOLFSON, s. 714.

<sup>95</sup> THOMAS, s. 99, 100.

<sup>96</sup> Bkz. Tax Lien, [http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_lien](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_lien) (ET. 27.02.2013). Konulan bu hacizleri sadece vergi mükellefi bildiği için, bu hacizler gizli haciz olarak da adlandırılmaktadır. Bu süreçle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. NEWTON Grant W./LIQUERMAN Robert, *Bankruptcy & Insolvency Taxation*, New Jersey 2005, s. 646 vd, 653; THOMAS, s. 102, 105-106; Gayrimenkul vergilerine ilişkin rehinlerin bütün öncelikli rehinlere ve federal vergiler için konulmuş rehinlere karşı otomatik bir üstünlüğü bulunmaktadır. “Priority of Mortgage and Tax Liens”, *Law Letter*, C. 10, S.2, Winter 1996 (Revised Oct. 2005), s. 1111.

haciz bildiriminin yapılp haczin kesinleştirilmesi gerekmektedir. Konulan vergi hacizlerinde öncelik prensibi geçerlidir: İlk gelen, ilk alır<sup>97</sup>.

ABD'deki İflâs Kanunu 1978 yılında yürürlüğe girmiştir. Hem bireylerin hem de kurumların iflâsını düzenlemektedir. İflâs Kanunu'na göre vergi alacakları birkaç gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ilki tevkif suretiyle alınan vergilerdir. Güven fonu vergileri ya da vergi depozitosu<sup>98</sup> olarak adlandırılan bu tür vergiler sorumlusu tarafından yatırılmadığı takdirde, ilgili vergi dairesinin bu alacağı önceliğe sahiptir. Teminatlı alacaklar ise borçlunun malları üzerinde rehin konulması halinde söz konusu olmaktadır. Vergi alacağından dolayı kanun gereği konulan hacizler de ilgili miktarı kadar teminatlı alacak olarak önceliğe sahiptir, bu miktarı aşan kısım bakımından ise genel teminatsız alacak niteliğindedir. Teminatlı alacaklar bakımından da öncelik ilkesi geçerlidir. İlk gelen, ilk alır. İdarî vergi alacakları ise iflâs sürecinde tahakkuk eden vergilerden oluşmaktadır. Öncelikli vergi alacaklarına İflâs Kanunu'nda ayrı bir bölümde yer verilmiştir. Belirtilenler dışındaki genel teminatsız vergi alacaklarına ve tazminat niteliğinde olmayan vergi cezalarına ise öncelik hakkı tanınmamıştır. Öncelik için belirtilen sürelerden daha eski tarihli olan vergi alacakları da bunların içindedir<sup>99</sup>. Bu itibarla vergiler için konulan kanunî rehin hakkı niteliğindeki hacizlere rüçhan hakkı tanınmıştır. Bunlar teminatlı alacak olarak öncelik sırasına göre tatmin edilmektedir. Teminatlı alacaklardan sonra, teminatsız olan önceliğe sahip (imtiyazlı) alacaklar gelmektedir. Daha sonra teminatsız adi alacaklar yer almaktadır.

İflâs Kanunu'nda federal, eyalet ve yerel vergi alacaklarına geniş yelpazede öncelik hakkı tanınmaktadır. Vergi alacaklarına tanınan öncelikler hem tasfiyeyi düzenleyen 7. Bölümde, hem de yeniden yapılandırma ile ilgili 11. Bölüm'de yer almaktadır. Tasfiyede vergi alacakları sekizinci sırada yer almaktadır. İdarî giderler, belirli işçi ücretleri, tahıl üreticileri ve balıkçıların

<sup>97</sup> MORGAN, s. 489; “*First in Time Is First in Right*”, SCHLESINGER/WILLIAMS, s. 1317; NEWTON/LIQUERMAN, s. 648, 653

<sup>98</sup> Federal vergi depozitosu, işçilerin ücretlerinden kesinti suretiyle alınan vergiler (güven fonu) ve işverenlerin sosyal güvenlik ve sağlık primi paylarından oluşmaktadır. Bkz. Federal Tax Deposits, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3151.pdf>, (ET. 03.03.2013); DiGIUSEPPE Joseph, “Trust Fund Taxes and Responsible Person Liability in Bankruptcy”, *The Practical Tax Lawyer*, Fall 2002, [http://files.ali-cle.org/thumbs/datastorage/lacidoirep/articles/PTL\\_ACF1B12\\_thumb.pdf](http://files.ali-cle.org/thumbs/datastorage/lacidoirep/articles/PTL_ACF1B12_thumb.pdf), s. 8, 11 (ET. 03.03.2013).

<sup>99</sup> US Code, Title 11 (Bankruptcy Code), § 506; NEWTON/LIQUERMAN, s. 653-654; ARMKNECHT, s. 42, 44-45; MCCOID John C., “Statutory Liens in Bankruptcy”, *American Bankruptcy Law Journal*, Yıl 1994, C. 68, s. 275.

belirli alacakları, tüketici mevduatı, nafaka ve çocuk destek nafakası alacaklarından sonra söz konusu vergi alacakları gelmektedir<sup>100</sup>.

Sekizinci sırada yer alan öncelikli vergi alacaklarının mutlaka Federal devlete, eyalete veya yerel yönetimlere ait olması gerekmektedir<sup>101</sup>. Sekizinci sıradaki imtiyazlı vergi alacakları şunlardır<sup>102</sup>: 1-Gelir vergisi (üç yıl-bir yıl-240 gün). 2-Emlâk vergisi (bir yıl). 3-Tevkif yoluyla toplanması gereken vergiler (zaman sınırı olmaksızın). 4-Ücretler üzerindeki istihdam vergisi (üç yıl). 5-Özel tüketim vergisi (üç yıl). 6-Gümrük vergileri (bir yıl). 7-Yukarıda belirtilenler için tazminat niteliğinde olan cezalar.

İflâs yoluyla vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla, iflâs sürecinde tahsil edilemeyen bazı vergi alacaklarının ortadan kalkması kabul edilmemiştir. Hileli iflâs durumu olarak ifade edebileceğimiz bu durumda sona ermeyecek olan vergi alacakları, öncelik hakkına sahip vergilerle beyannamenin hileli bir şekilde veya geç verildiği yahut hiç verilmediği vergilerdir. İflâs sonrası kurumların alacaklarının yeniden yapılandırılması ile ilgili 11. Bölümde, önceliğe sahip bütün vergi alacaklarının tamamen ödenmesi öngörülmüştür. Vergi alacakları bir ipotek ile teminatlî hale getirilebilir. Ancak borçlu, ödemelerini faiz ödemek kaydıyla altı yıla kadar uzatabilmektedir<sup>103</sup>.

## **5. Avustralya**

Anglosakson hukuk sistemi için de yer almaları dolayısıyla, ABD ve Avustralya'nın iflâs hukukları İngiliz kökenli olarak birbirine benzemektedir. Ancak şirketlerin tasfiyesi bakımından aynı şeyi söylemek mümkün değildir. ABD'de şirket tasfiyesi eşit tasfiye doktrinine dayanmaktadır. Ana amacı, zor durumdaki şirketlerin durumunu alacaklıları, çalışanları, hissedarları ve nihâî olarak millî ekonominin yararına olmak üzere yeniden düzenlemek, iyileştirmektir. İngiliz hukukuna göre şekillenmiş Avustralya'da ise amaç, zor durumdaki şirketlerin alacaklıların yararına olarak zamanında ve âdil olarak tasfiye edilmesidir<sup>104</sup>.

Halen yürürlükte olan 1966 tarihli İflâs Kanunu sadece gerçek kişiler geçerlidir. Şirketlerin tasfiyesi ise 2001 tarihli Şirketler Kanunu kapsamında ele alınıp düzenlenmektedir<sup>105</sup>. Avustralya'da şirketlerin tasfiyesi, aksine bir hü-

<sup>100</sup> US Code, Title 11, § 507; NEWTON/LIQUERMAN, s. 536.

<sup>101</sup> NEWTON/LIQUERMAN, s. 545.

<sup>102</sup> US Code, Title 11, § 507; NEWTON/LIQUERMAN, s. 545 vd.; MORGAN, s. 487, 488; ARMKNECHT, s. 44-45; WEISS, s. 28.

<sup>103</sup> MORGAN, s. 490; NEWTON/LIQUERMAN, s. 597

<sup>104</sup> KINSLEY, s. 129.

<sup>105</sup> KINSLEY, s. 135; MASON Rosalinda, "Insolvency Law in Australia", *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2006, s. 466.

küm bulunmadıkça eşit olarak yapılmaktadır. Kanunî rehin hakkı sahibi gibi teminatlı alacaklılar, teminat konusu eşya üzerinde önceliğe sahiptir. İşçi alacakları da önceliklidir<sup>106</sup>.

Avustralya'da iflâs aşamasında vergilere tanınan tüm öncelikler kaldırılmıştır. İlk olarak 1978'de Senato Anayasa ve Hukuk İşleri Daimi Komitesi, vergi alacaklarına tanınan rüçhan hakkının (Kraliyet önceliğinin) kaldırılmasını önerdi. 1981'de parlamento ilk adımı attı ve dolaysız şahsî vergilerin rüçhan hakkını kaldırdı. Ancak çıkarılan kanunda bazı vergi alacaklarının önceliği korundu. Buna göre vergiyi kesip yatırmakla sorumlu işveren ve ilgili diğer kişilerin vergi dairesine yatırmak durumunda bulunduğu işçi ücretlerinden kesilecek gelir vergisi, belirli ödemelerden yapılacak kesintiler, telif ödeme kesintileri ve ödenmeyen stopaj gibi vergi alacaklarının önceliği devam etti. 1988 tarihli Harmer Raporu'nda, diğer alacaklılar karşısında vergi idaresine haksız avantaj sağladığı için devam eden önceliklerin de kaldırılması önerildi. Raporla ayrıca eyalet ve yerel yönetim vergilerine tanınan imtiyazların kaldırılması tavsiyesi de yer almaktaydı. Bu öneriler doğrultusunda 1993 yılında, 30 Haziran tarihinden sonra ödenecek aşamaya gelen vergilerde öncelik kaldırıldı<sup>107</sup>.

Avustralya'da vergi alacaklarına tanınan rüçhan hakkı kaldırılrsa da işçi alacaklarına tanınan öncelik devam etmektedir. Bu yüzden eşit paylaşım ilkesinin uygulamada nadiren doğrulandığı belirtilmektedir<sup>108</sup>. Bununla beraber ortaya çıkan kaybı telafi etmek için, vergi idaresinin yetkilerinin artırılması yoluna gidilmiştir. Vergi idaresi daha önce sadece borç miktarı sabit olduğunda borçlunun iflâsını isteyebilirken, artık vergi alacağı miktarının hâlâ kesin olmadığı durumlarda da iflâs isteyebilmektedir. Ayrıca şirket yöneticilerinin yatırılmayan stopajlar için şahsî sorumluluğu kabul edildi. Arazi vergisi gibi belirli bir eşya ve gayrimenkulün aynından doğan alacaklara da öncelik tanındı<sup>109</sup>.

## 6. Kanada

Kanada'da gelir vergilerine iflâsta özel bir öncelik tanınmaması kabul edilmiştir. Ancak sadece stopaj yoluyla alınan vergilerde belli durumda öncelik tanınabilmektedir<sup>110</sup>. Buna göre, federal ve eyalet düzeyindeki kamu alacaklıları iflâs aşamasında teminatsız alacaklı niteliğindedir. Ancak vergi alacaklarının teminatsız sayılmasının birkaç istisnası bulunmaktadır. İlk olarak, iflâs prosedürüne uygun olarak öncelikli şekilde kaydedilen kamu alacakları tem-

<sup>106</sup> MORGAN, s. 479.

<sup>107</sup> MORGAN, s. 480, 500; KINSLEY, s. 144; MASON, s. 467, 480; SYMES, s. 435, 438-439, 441.

<sup>108</sup> KINSLEY, s. 144.

<sup>109</sup> Bkz. MORGAN, s. 480, 500; Report on Tax Claims, s. 6.

<sup>110</sup> Report on Tax Claims, s. 7.

natlı alacak olarak kabul edilir. İkinci olarak, Federal ve eyalet düzeyinde işçilerden Kanada Emeklilik Planı çerçevesinde kesilen gelir vergisi, işsizlik sigortası ve işçi katkı paylarının önceliği bulunmaktadır. Bu alacaklar gayrimenkul üzerine konulmuş olan rehinli alacaklar dışında bütün alacaklardan önce ödenir. Şirket yöneticileri bu tevkif suretiyle alınacak vergilerden dolayı şahsî sorumlu tutulabilir<sup>111</sup>.

## 7. Japonya

Japonya'da Meiji hükümeti döneminde (1868-1912) en büyük öncelik vergi alacaklarına tanınmaktaydı. Hatta teminatlı alacaklar vergi alacağından sonra gelmekteydi. 1959'da çıkarılan Millî Vergi Tahsil Kanunu'nda, aksine hüküm olmadıkça vergi alacaklarının mükellefin malvarlığından tüm kamusal ve özel yükümlülüklerden önce tahsil edileceği hükme bağlanmıştı<sup>112</sup>.

1922 tarihli Japon İflâs Kanunu'nun ilk halinde vergi alacaklarına özel alacaklar karşısında mutlak öncelik tanınmaktaydı. Vergi alacaklarına teminatlı alacaklardan sonra, iflâs tasfiye giderleri ve masa alacakları ile aynı derecede olmak üzere birinci sırada öncelik tanınmıştı<sup>113</sup>. Japon reformcular tarafından iflâs hukuku bakımından en ileri olduğu kabul edilen ülkelerdeki kanunlar yakından takip edilmiştir. Daha sonra, Alman, Avusturya, İngiliz ve ABD hukuklarından etkilenilerek değişiklikler gerçekleştirilmiştir<sup>114</sup>. Bu bağlamda, 1990'ların sonunda iflâs kanunu yeniden yazılmaya başlandı. 2004 tarihli yeni kanunda ise vergi alacaklarının öncelik durumu değişti<sup>115</sup>.

Kural olarak iflâs aşamasında alacakların eşit olarak karşılanması esası geçerlidir. Ancak bazı alacaklara öncelik tanınmıştır<sup>116</sup>. Öncelik sırasına göre alacaklar şu şekildedir: 1-Teminatlı alacaklar, 2-Öncelikli malvarlığı alacakları 3-Diğer öncelikli alacaklar 4-Teminatsız alacaklar 5-Ertelenmiş alacaklar. Öncelikli malvarlığı alacakları diğer öncelikli alacaklardan ve teminatsız alacaklardan önce ve tam olarak ödenmelidir. Bazı öncelikli malvarlığı alacakları

---

<sup>111</sup> MORGAN, s. 486.

<sup>112</sup> TANIGUCHI Yasuhei, "Priority of Tax Claims and the Recent Bankruptcy Reforms in Japan", *Proceedings From the 2009 Sho Sato Conference on Tax Law, Social Policy and the Economy*, [http://www.law.berkeley.edu/files/sho\\_sato\\_tax\\_conf\\_web\\_paper--taniguchi.pdf](http://www.law.berkeley.edu/files/sho_sato_tax_conf_web_paper--taniguchi.pdf), s. 2, 3; [http://tr.wikipedia.org/wiki/Meiji\\_d%C3%B6nemi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Meiji_d%C3%B6nemi).

<sup>113</sup> TANIGUCHI, s. 3.

<sup>114</sup> STEELE Stacey, "Insolvency Law in Japan", *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2006, s. 16.

<sup>115</sup> TANIGUCHI, s. 9, 11.

<sup>116</sup> Bkz. STEELE, s. 41-42; BHALA Raj, "International Dimensions of Japanese Insolvency Law; A Contextual Approach", *Institute For Monetary and Economic Studies (IMES), Discussion Paper Series*, Bank of Japan, September 1999, s. 17.

şunlardır: Yargılama masrafları, Millî Vergi Tahsil Kanunu'na göre tahsil edilen vergi alacakları, yönetim giderleri. Vadesi bir yıla kadar geçmiş vergi alacakları öncelikli malvarlığı alacağı olarak kabul edilir. Bu alacaklardan sonra gelen diğer öncelikli alacakların arasında ise, son altı aya ilişkin ödenmemiş işçi ücretleri gibi alacaklar yer almaktadır. Vadeden itibaren bir yıl geçmesine rağmen hâlâ tahsil edilmemiş vergi alacakları, öncelikli malvarlığı alacakları kategorisinde değil, diğer öncelikli alacaklar arasında yer alır. Öncelikli malvarlığı alacaklarının tam olarak ödenmesine rağmen, diğer öncelikli alacaklar, alacakları oranında karşılanmaktadır<sup>117</sup>.

Ertelenmiş alacaklar ise diğer tüm alacaklar ödendikten sonra kalan olduğu takdirde ödenecek son grup alacaklardır. Bunların arasında iflâsın açılmasından sonra tahakkuk eden faizler, müflisin kusurundan kaynaklanan zararlarından dolayı ortaya çıkan tazminatlar ve cezalar, iflâs giderleri, ceza ve ceza takip masrafları yer almaktadır<sup>118</sup>.

Ülkemizde kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkını incelemeden önce, İcra İflâs Kanunu kapsamında hacze iştirak müessesesi ve şartları ile iflâs durumunda alacakların sırası ve sıra cetvelinin özellikleri üzerine kısaca eğilmek gerekmektedir. Böylece kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının önemi ve kapsamı daha net olarak ortaya konulabilecektir.

#### IV. İCRA VE İFLÂS KANUNU'NDAKİ BENZER MÜESSESELER

##### A. GENEL OLARAK

İcra ve iflâs hukuku, bir cebrî icra hukukudur. Cüz'î icra (icra takibi) ve küllî icra (iflâs takibi) olmak üzere iki çeşit cebrî icra (takip yolu) vardır<sup>119</sup>. Cüz'î icrada (haciz yolu ile takip), borçlunun karşısında bir veya birkaç alacaklısı vardır ve borçlunun malvarlığındaki şeylerden bir veya birkaçı icra dairesi tarafından haczedilir, satılır ve alacaklının alacağı ödenir. Oysa küllî icrada (iflâsta) borçlunun karşısında bütün alacaklıları vardır. Borçlunun haczedilebilen bütün malvarlığı satılıp bütün alacaklıların alacağı ödenir. İflâs yoluna sadece iflâsa tâbi borçlular için başvurulabilir<sup>120</sup>. İİK her iki takip türünü de

<sup>117</sup> STEELE, s. 69; TANIGUCHI, s. 11; İflâsın açılmasından önceki üç aya ilişkin ödenmemiş işçi ücretlerine, 2004 tarihli yeni kanunda, öncelikli gayrimenkul alacakları arasında yer verilmiştir. Bkz. TANIGUCHI, s. 11; Kore'de de benzer bir ayırım vardır. Bkz. ON Soogeun, "Insolvency Law in Korea", *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2006, s. 69.

<sup>118</sup> STEELE, s. 43.

<sup>119</sup> KURU Baki/ARSLAN Ramazan/YILMAZ Ejder, *İcra ve İflâs Hukuku*, Ankara 2005, s. 29, 32.

<sup>120</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 32; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 601.

düzenlemektedir. AATUHK'ta ise, sadece kamu alacaklarının cüzî icra yani haciz yoluyla takibini düzenlenmektedir. Kamu alacaklarının iflâs yoluyla takibi, İİK hükümlerine göre yapılmaktadır: “*Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir*” (AATUHK md. 100/1).

Genel haciz yolu ile takip, icra dairesine alacaklının yaptığı takip talebi ile başlar. “*Takip talebi icra memuruna yazı ile veya sözlü olarak yapılır*” (İİK md. 58/1). Takip talebini alan icra dairesi, buna uygun bir ödeme emri düzenleyerek borçluya gönderir (İİK md. 60). Borçlu ödeme emrine karşı yedi gün içinde itiraz etmezse veya alacaklı itiraza karşı başvurduğu yollardan başarılı sonuç elde eder de itiraz kaldırılırsa, takip kesinleşir<sup>121</sup>. Takibin kesinleşmesine rağmen borcunu ödemeyen borçluya karşı haciz işlemlerine girilebilir: “*Ödeme emrindeki müddet geçtikten ve borçlu itiraz etmiş ise itirazı refolunduktan sonra mal beyanını beklemeksizin alacaklı haciz konmasını isteyebilir*” (İİK md. 78/1).

Kesin (icraî) haciz, “*kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının ödenmesini sağlamak için, bu yolda talepte bulunan alacaklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara, icra dairesi tarafından hukuken el konulması*” şeklinde tanımlanabilir<sup>122</sup>. Ödeme emrinin kesinleşmesi üzerine icra takibine devam edebilmesi için alacaklının haciz talebinde bulunması gerekmektedir. İcra takibinde bir sonraki aşamaya geçilmesi re’sen olmamakta, kural olarak alacaklının talebi ile gerçekleşmektedir<sup>123</sup>. Alacaklı, haczin gerçekleşmesi ile haczedilen malların paraya çevrilmesi ve elde edilecek paradan alacağını alma hakkını kazanır<sup>124</sup>.

Haczedilen malların değeri alacaklının ya da alacaklıların alacaklarına yetiyorsa herhangi bir sorun yoktur. Alacaklar, malların satımından elde edilen parayla ödenir. Nitekim İİK’nın 138/1. maddesinde “*mahcuz mallar tamamiyle satıldıkta bedelleri alacaklılara hisselerine göre paylaştırılır*” hükmü yer almaktadır. Ancak, haczedilen malların bedelleri alacaklıların alacaklarının tamamını karşılamaya yetmediğinde sadece takipte bulunan alacaklının alacağının karşılanması, diğer alacaklıların alacaklarını alamamaları tehlikesi ortaya çıkmaktadır<sup>125</sup>. Bu durumda hacze iştirak ve hacizde sıra cetveli hazırlanması durumları ortaya çıkar.

<sup>121</sup> PEKCANİTEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 183, 221-222.

<sup>122</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 252.

<sup>123</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 253; MUŞUL Timuçin, *İcra ve İflâs Hukuku*, Ankara 2008, s. 587.

<sup>124</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 273.

<sup>125</sup> DEYNEKLİ Adnan/KISA Sedat, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, Ankara 2005, s. 3.

## B. İCRA VE İFLAS KANUNU'NDA HACZE İŞTİRAK

### 1. Genel Olarak

Hacze iştirak müessesesi, cüzî icrayı küllî icraya yaklaştıran bir müessesedir<sup>126</sup>. Birden fazla alacaklısı bulunan ve malvarlığı tüm borcunu karşılamaya yetmeyen borçlunun malları üzerine alacaklılarından birisi tarafından koydurulmuş olan ilk hacze, daha sonra aynı malı haczettiren ve şartları taşıyan diğer alacaklıların aynı derecede katılmasını ve satış bedelinden pay almasını düzenleyen müesseseyle hacze iştirak denilmektedir<sup>127</sup>. Hacze iştirak ancak, borçlunun mallarının, kendisine karşı takip yapan alacaklılarının alacaklarını karşılayamadığı durumlarda söz konusu olmaktadır<sup>128</sup>. Çünkü borçlunun haczedilen malları alacakların tamamını karşılamaya yetiyorsa, o halde hacze iştirake gerek kalmaz, haczedilen malların bedelinden tüm alacaklılar tatmin edilir.

İşte, borçlunun haczedilen mallarının tüm alacakları karşılamaya yetmediği durumlarda, sadece ilk haczi koyduran alacaklının tatmin edilerek diğer alacaklıların alacaklarının elde edilememesi riskinin kısmen de olsa önlenmesi amacıyla, İİK'da hacze iştirak müessesine yer verilmiştir<sup>129</sup>. Hacze iştirak müessesesiyle bütün alacaklıların borçlunun malvarlığından eşit olarak yararlanmaları sağlanmakta ve böylece alacaklıların icra takibi için birbirleriyle yarışa girmeleri ve borçlunun güç duruma düşmesi önlenmektedir<sup>130</sup>.

Borçlunun başka haczedilebilir malı bulunmadığında, ilk haciz koyduran alacaklının haczine aynı derecede iştirak önem kazanır<sup>131</sup>. Aynı derecede iştirak eden bütün alacaklıların borçlunun malvarlığından hakkaniyetli bir şekilde yararlanmaları sağlanmaktadır. Aynı dereceye iştirak sağlanamadığı takdirde, ön derecedeki alacak tatmin edilmeden sonraki derecedeki alacağa sıra gelemeyecektir.

Ülkemizdeki hacze iştirak müessesesini incelemeden önce, bazı ülkelerdeki hacze iştirak konusundaki uygulamalara kısaca değinmek gerekir:

<sup>126</sup> AKCAN, s. 19.

<sup>127</sup> Bkz. KURU/ARSLAN/YILMAZ s. 307; AKCAN, s. 19.

<sup>128</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 312.

<sup>129</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 3; AKCAN, s. 20.

<sup>130</sup> “Bu eşitlik düşüncesi piyasada ferahlık yaratmakta, kredi açılmasını teşvik etmekte ve alacaklıların birbirinden evvel icra takibine geçmek sureti ile kıyasıya yarışa girmelerini ve borçluların bu şekilde güç durumda kalmalarını, iflasa tabi iseler iflasa sürüklenmelerini önlemektedir”. DEYNEKLİ/KISA, s. 3; AKCAN, s. 20.

<sup>131</sup> AKCAN, s. 19.



## **2. Yabancı Ülke Uygulamalarında Hacze İştirak**

### **a. Alman Hukuku**

Alman hukukunda hacze iştirak kabul edilmemiştir. İlk alacaklı alacağını almadan, diğer alacaklıların alacağının ödenmesi mümkün olmadığından, hacze iştiraktan söz edilemez<sup>132</sup>. Gerçi kanunda hacze iştirak başlığı altında düzenleme yapılmışsa da, haczin yapılması satış bedelinin alacaklılar arasında garameten paylaştırılmasına yol açmamaktadır. Önce haciz koyan alacaklı lehine bir tür rehin hakkı meydana gelir ve bu alacaklı kendisinden sonra haciz koyanlara karşı bir öncelik hakkı kazanır. Bu hukuk sisteminde “kim değirmene önce gelirse, unu o öğütür” esası geçerlidir<sup>133</sup>. Bunun sebebi, Alman sisteminde ülkemizdekinden farklı olarak, iflâs takibinin sadece tacirler hakkında değil, tüm borçlular hakkında mümkün olmasıdır<sup>134</sup>. Bu sistemde, ilk haciz koyduran alacaklı lehine, rehin hakkına benzer bir hak tanınmakta ve daha sonra haciz koyduran alacaklılara oranla bir rüçhan hakkına sahip olmaktadır. Buna öncelik ilkesi denilmektedir<sup>135</sup>.

### **b. Fransız Hukuku**

Fransız hukukunda borçlunun mallarının tüm alacaklıların ortak rehni olduğu kabul edilmektedir. Alacağı muaccel olan bütün alacaklılar paraların paylaştırılmasına kadar hacze iştirak edebilir<sup>136</sup>. Sistem alacakların eşit ödenmesi esasına dayanmaktadır. Bu yüzden malların bedeli hacze iştirak eden bütün alacaklıların alacağını karşılamaya yetmezse, alacakları oranında paylaşırma yapılmaktadır<sup>137</sup>.

### **c. İsviçre Hukuku**

İsviçre hukukunda Alman ve Fransız hukuk sistemlerindeki hacze iştirak müessesesindeki sakıncaları bertaraf edebilmek için, hacze iştirakte grup sistemini kabul edilmiştir. Burada ilk hacizden itibaren otuz gün içinde haciz talebinde bulunanlar, ilk haciz koyduran alacaklı ile birinci grubu oluştururlar. Takip eden otuzar günlük dönemlerde haciz talebinde bulunan alacaklılar ise sonraki grupları teşkil eder. Bir önceki gruptaki alacaklıların alacağı ödenmeden bir sonraki gruba geçilemez<sup>138</sup>. Bir önceki grupta yer alan alacakların, son-

<sup>132</sup> YILMAZ, s. 272; AKCAN, s. 27; DEYNEKLİ/KISA, s. 3; DEYNEKLİ Adnan, “Sıra Cetveli ile İlgili Sorunlar”, *Bankacılar Dergisi*, Yıl 2008, S. 67, s. 28.

<sup>133</sup> DEREN YILDIRIM, s. 7; UYAR Talih, “Hacze Âdi (Takipli) Katılma (İİK m. 100)”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2006, S. 66, s. 352-353.

<sup>134</sup> YILMAZ, s. 273; AKCAN, s. 27.

<sup>135</sup> AKCAN, s. 28; ÜSTÜNDAĞ Saim, *İcra Hukukunun Esasları*, İstanbul 2004, s. 228.

<sup>136</sup> YILMAZ, s. 274; AKCAN, s. 38; DEYNEKLİ-KISA, s. 3.

<sup>137</sup> AKCAN, s. 39; DEYNEKLİ-KISA, s. 3-4, UYAR, *Katılma*, s. 353.

<sup>138</sup> YILMAZ, s. 276; AKCAN, s. 35; DEYNEKLİ-KISA, s. 4; UYAR, *Katılma*, s. 353.

raki gruplar karşısında rüçhan hakkı bulunmaktadır. Hacizli malın bedeli aynı grupta yer alan alacaklıların alacaklarını tamamen karşılamıyorsa, grup içinde alacakları oranında paylaştırma yapılmaktadır<sup>139</sup>.

### 3. Hacze İştirakin Kapsamı

Türk İcra ve İflâs Kanununda düzenlenen hacze iştirak müessesesi, yukarıdaki hukuk sistemlerinde yer alan düzenlemelerin hiçbirine aynen uymamaktadır. İİK, İsviçre'deki gibi hacze iştirak sistemini kabul etmekle beraber, bu sistem kötü niyetli borçlular tarafından suistimale açık olduğu için, oradaki grup sisteminden ayrılmıştır<sup>140</sup>. Ancak her iki ülkedeki hacze iştirak müessesesi, alacaklılar arasında eşitlik ilkesinin tezahürü niteliğindedir<sup>141</sup>.

İİK'da ilk haciz sahibi alacaklının, sonraki alacaklılara karşı bir rüçhan hakkı bulunmamaktadır. Yani haciz, alacaklıya hukuken bir rüçhan hakkı sağlamamaktadır<sup>142</sup>. Haciz yolu ile takipte alacaklı kural olarak, kendi haciz talebi tarihine göre diğer alacaklılarla oluşturacakları bir sıra dâhilinde tatmin edilir<sup>143</sup>. Sonraki alacaklılar, kanundaki şartlar doğrultusunda ilk hacze aynı derecede iştirak edebilirler. Hacze iştirak halinde hacizli mal bedeli, hacze iştirak eden bütün alacaklılar arasında garameten (alacakları oranında) paylaştırılır. Hacze iştirak şartları gerçekleşmemiş ise, ilk haczi koyduran alacaklı hacizli mal bedelinden alacağını alır, diğer alacaklılar ise kalan paradan alacaklarını alır<sup>144</sup>. İşte, ancak hacze iştirak şartlarının sağlanamaması halinde ilk haczi koyduran alacaklının fiilî bir rüçhan hakkından bahsedilebilir<sup>145</sup>.

Hacze iştirak takipli (adi) iştirak ve takipsiz (imtiyazlı) iştirak olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### a. Hacze Takipli (Adi)İştirak

Hacze takipli (adi) iştirak; İİK'nın 100. maddesindeki şartları yerine getiren alacaklıların, borçluya karşı yapılan ilk haciz üzerine satılan malın tutarı icra veznesine girinceye kadar, ilk hacze iştirak edebilmesine denir. İlk hacze iştirak etmek isteyen sonraki alacaklıların da borçluya karşı takip yapmış olmaları ve kanundaki şartları yerine getirmek suretiyle haciz isteme yetkilerinin gelmiş olması gerekir. Bu yüzden bu hacze iştirak türüne takipli iştirak denil-

<sup>139</sup> AKCAN, s. 38; UYAR, *Katılma*, s. 353.

<sup>140</sup> AKCAN, s. 36, 40-41; DEYNEKLİ-KISA, s. 4.

<sup>141</sup> YILDIRIM M. Kâmil/DEREN YILDIRIM Nevhis, *İcra Hukuku*, İstanbul 2009, s. 196.

<sup>142</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 307; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 312; MUŞUL, s. 574, 910; AKCAN, s. 24, 42.

<sup>143</sup> YILDIRIM/DEREN YILDIRIM, s. 196.

<sup>144</sup> POSTACIOĞLU, s. 428; MUŞUL, s. 574.

<sup>145</sup> MUŞUL, s. 574.

mehtir<sup>146</sup>. Diğcr hacze iştirak türünün imtiyazlı olarak adlandırılmasına kıyasla adi iştirak olarak adlandırılmaktadır.

Kanunda hacze takipli iştirak bir takım şartlara bağlanmıştır. Gerçek alacaklıların korunması ve borçluların danışıklı borçlanmalar suretiyle hacze iştirak müessesinden kendi lehlerine haksız yarar sağlamalarının önlenmesi amacıyla hacze iştirak için bazı şartların aranması yoluna gidilmektedir<sup>147</sup>.

Hacze takipli iştirak türünde, hacze iştirak etmek isteyen alacaklının borçluya karşı mutlaka bir takip yapması gerekmektedir. Borçlusuna karşı takip yapan alacaklı, İİK'nın 100. maddesinde aranan diğcr unsurlara da sahipse, hacze iştirak edebilir<sup>148</sup>.

İİK md. 100: “İlk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar aynı derecede hacze iştirak edebilecek alacaklılar:

1 - İlk haciz ilamsız takibe müstenitse takip talebinden ve ilama istinat ediyorsa dava ikamesinden mukaddem yapılmış bir takip üzerine alınan aciz vesikasına,

2 - Yukarıki fıkrada yazılı tarihlerden önce açılmış bir dava üzerine alınan ilama,

3 - Aynı tarihlerden mukaddem tarihli resmi veya tarih ve imzası tasdikli bir senede,

4 - Aynı tarihlerden mukaddem tarihli resmi dairelerin veya salahiyyetli makamların salahiyyetleri dahilinde ve usulüne göre verdikleri makbuz veya vesikaya istinat eden alacaklılardır.

Bu suretle iştirak halinde icra dairesi müracaat üzerine aynı derecedeki alacaklıların bütün alacaklarına yetecek nispette ilave suretiyle hacizler yapar.

Bunların haricindeki alacaklılar ancak, evvelki dereceden artacak bedeller için hacze iştirak edebilirler”.

İİK'nın 100. maddesinde sayılan şartlar, takip şartı, öncelik (takaddüm) şartı, öncelik şartının kanunda sayılan belgelerle ispat edilmesi şartı ve zaman şartı (hacze iştirakin malın bedeli icra veznesine girinceye kadar yapılabilmesi) olmak üzere dört başlık altında toplanabilir<sup>149</sup>. İİK'nın 100. maddesinde belirtilen bu sıkı şartlar gerçekleşmeden hacze iştirak mümkün değildir. Bu sayılan

<sup>146</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. YILMAZ, s. 278; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 308; PEKCANİTEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 313.

<sup>147</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 3; Ayrıca bkz. POSTACIOĞLU, s. 427.

<sup>148</sup> AKCAN, s. 23.

<sup>149</sup> YILMAZ, s. 279; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 308-310; PEKCANİTEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 314-315; YILDIRIM/DEREN YILDIRIM, s. 197-198; DEYNEKLİ/KISA, s. 5-20; MUŞUL, s. 577-578; BİLGİN, s. 6 vd.

şartların hepsine birden sahip olmayan alacaklılar ilk hacze iştirak edemezler, ancak ilk hacizden artan para için hacze katılabilirler (İİK 100/3).

Hacze takipli iştirakin şartları şu şekilde incelenebilir:

#### aa. Takip şartı

Hacze takipsiz iştiraktan farklı olarak, burada hacze iştirak etmek isteyen alacaklının borçluya karşı icra takibi yapmış ve takibin kesinleşmesiyle kendisine haciz isteme yetkisinin gelmiş olması gerekmektedir<sup>150</sup>. İflâstan farklı olarak, cüzi icrada her alacaklının haczin sonuçlarından yararlanabilmek için ayrı ayrı icra takibinde bulunması zorunludur<sup>151</sup>.

#### bb. Öncelik şartı

Öncelik şartı, Türk hukukunda hacze iştiraki kendine özgü bir müessese haline getiren ve belgelendirme şartı ile birlikte hacze iştiraki zorlaştıran şarttır<sup>152</sup>. Öncelik şartına göre, hacze iştirak edecek alacaklının alacağıının, ilk haczi koydurmuş alacaklının takibinden önce doğmuş olması lâzımdır. Bu şartın aranmasının sebebi, borçlu ile anlaşacak kötü niyetli kişilerin hacze iştirak etmelerinin önlenmesidir<sup>153</sup>.

Hacze iştirakin belirlenmesinde, haciz kararının verildiği tarih değil, haczin uygulandığı tarih önemlidir<sup>154</sup>. İlk haciz, uygulanan kesin, icraî hacizdir<sup>155</sup>. Sadece ilk haciz değil, buna kesin şekilde iştirak edecek hacizlerin de icraî haciz olması gerekmektedir<sup>156</sup>.

İİK'nın 268. maddesinde ihtiyatî haciz sahibi alacaklının hacze iştiraki düzenlenmiştir. Buna göre, “261 inci 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 üncü 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”.

<sup>150</sup> YILMAZ, s. 279; ÜSTÜNDAĞ, s. 229; AKCAN, s. 48.

<sup>151</sup> AKCAN, s. 48; YILDIRIM/DEREN YILDIRIM, s. 200.

<sup>152</sup> AKCAN, s. 53; YILDIRIM/DEREN YILDIRIM, s. 198; POSTACIOĞLU, s. 427.

<sup>153</sup> AKCAN, s. 53, 61.

<sup>154</sup> YILMAZ, s. 281; DEYNEKLİ/KISA, s. 11; UYAR, *Katılma*, s. 354; Y.12.HD, 14.11.1975 gün ve E. 10167, K. 9552, AKCAN, s. 55,

<sup>155</sup> “Madde 100’ün birinci cümlesinde “ilk haciz üzerine satılan malın...” denilmektedir. Hacizli bir malın satılabilmesi için, o mal üzerinde haciz uygulanmış olmalıdır”. AKCAN, s. 56; DEYNEKLİ/KISA, s. 10; MUŞUL, s. 575-576; DEYNEKLİ, *Sorunlar*, s. 30; UYAR, *Katılma*, s. 366.

<sup>156</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 10.

İhtiyatî haciz sahibi ilk alacaklının, daha sonra aynı mal üzerine kesin haciz koyduran alacaklının haczine İİK'nın 100. maddesindeki şartlar daire-  
sinde iştirak edebileceği düzenlenmiştir. Maddede ayrıca rehinden önce konul-  
muş bir hacze iştirak edilemeyeceğine dair genel bir kural getirilmiştir. Ancak  
kamu alacaklarında istisnâ bir durum bulunmaktadır. Gerek ihtiyatî haciz ko-  
nusu ve gerekse rehinden önceki hacze kamu alacağının iştiraki, bu çalışmanın  
üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.

İİK'nın 100/1. maddesine göre, hacze iştirak edecek alacaklının alacağı;  
eğer kesinleşen ilk haciz ilâmsız takip ise takip tarihinden ve eğer kesinleşen  
ilk haciz ilâma dayanıyorsa ilâmın verildiği davanın açıldığı tarihten önce  
doğmuşsa öncelik şartı vardır. Kısaca ilk hacze ilişkin takip, ilâmsız takip ise  
takip tarihi esas alınır. İlk hacze ilişkin takip ilâmlı takip ise, ilâmın dava tarihi  
esas alınır<sup>157</sup>.

### **cc. Belgelendirme şartı**

Hacze iştirak etmek isteyen alacaklının alacağının öncelik şartını ger-  
çekleştirdiği, kanunda sayılan belgelerle ispatlanmalıdır. İlk hacze iştirak ede-  
bilecek alacaklıların dayanabileceği belgeler İİK'nın 100. maddesinde sayıl-  
mıştır. Bu belgeler resmî nitelikte olup alacaklı veya borçlu tarafından bu bel-  
gelerin sonradan düzenlenebilmesi mümkün değildir. Kanunda dört bent ha-  
linde sayılan bu belgeler tahdidîdir, kıyas yoluyla artırılmaz<sup>158</sup>. Bu belgeler  
şunlardır:

#### **1-Borç ödemedен aciz vesikası**

Borç ödemedен aciz vesikası, aleyhine icra takibi yapılan borçlunun  
mallarının paraya çevrilmesiyle elde edilen bedelin, alacaklının alacağını kar-  
şılamaya yetmediğini resmî olarak belgelendiren bir vesikadır<sup>159</sup>. Hacze iştirak  
imkânı veren belge, kesin borç ödemedен aciz vesikasıdır. Öncelik şartının  
belirlenmesinde aciz vesikasının alındığı takibin başlama tarihi dikkate  
alınır<sup>160</sup>.

#### **2-Öncelik tarihinden önce açılmış bir dava üzerine alınmış bir ilâm**

İlâmın öncelik tarihinden önce alınmış olması gerekmez. İlâmın verildiği  
davanın bu öncelik tarihinden önce açılmış olması yeterlidir<sup>161</sup>. Hacze iştirak

<sup>157</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 9; YILMAZ, s. 280; UYAR, *Katılma*, s. 354.

<sup>158</sup> AKCAN, s. 84; YILMAZ, s. 283; ÜSTÜNDAĞ, s. 230.

<sup>159</sup> YILMAZ, s. 284; AKCAN, s. 69.

<sup>160</sup> AKCAN, s. 69-70; MUŞUL, s. 578; DEYNEKLİ/KISA, s. 14; UYAR, *Katılma*, s. 360;  
“Aciz vesikasının takip ve dava tarihinden önce alınmış olması gerekmez. Aciz  
vesikasının alınmış olduğu icra takibinin, ilk haciz sahibi alacaklının takip veya dava  
tarihinden önce yapılmış olması gerekli ve yeterlidir”. AKCAN, s. 80; YILMAZ, s.  
284.

<sup>161</sup> AKCAN, s. 73; DEYNEKLİ/KISA, s. 16.

etmek isteyen alacaklının alacağı, ilk haciz sahibi alacaklının takip veya dava tarihinden önce açılmış bir dava üzerine alınmış bir mahkeme ilâmına dayanmakta ise, o alacak hacze iştirak edebilecektir<sup>162</sup>.

3-Öncelik tarihinden önce alınmış resmî veya tarih ve imzası tasdikli bir senet

Maddedeki resmî senet kavramı, tapu memurları tarafından düzenlenen tapu ve ipotek senetleri ile noterler tarafından re'sen veya onaylama şeklinde düzenlenen borç ikrarlarını içeren senet anlamına gelmektedir<sup>163</sup>.

4-Öncelik tarihinden önceki tarihli resmî dairelerin veya yetkili makamların verdikleri makbuz veya belgeler

Burada bahsedilen makbuz veya belgelerin kapsamı, resmî senet kavramından daha geniştir. Resmî dairelerin verdikleri her türlü belge bu kapsam içinde yer alır. Kesin borç ödemededen aciz belgesi, rehin ve geçici rehin açığı belgesi, Bankalar Birliği'nin para cezaları hakkında icra dairelerine yazdığı müzekkereler örnek olarak gösterilebilir<sup>164</sup>.

#### dd. Süre şartı

Hacze iştirak etmek için gerekli talep, hacizli malın bedeli icra veznesine girinceye kadar yapılmalıdır. Para icra veznesine girdikten sonra İİK'ya göre hacze iştirak mümkün değildir. Nitekim bu husus İİK'nın 100/1. maddesinde “İlk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar” aynı derecede hacze iştirak edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Hacedilen şey para ise, mal haczinde olduğu gibi bir satış olmayacağından, bu durumda hacze iştirak süresini alacağın vezneye girmesine kadar şeklinde anlamak gerekir<sup>165</sup>.

İİK'da hacze iştirak için belirlenen bu süre, AATUHK'takinden farklıdır. Bu sürenin uzun olduğu, kanun sistematığına uymadığı gibi eleştiriler geti-

<sup>162</sup> “Davalı SSK.nun alacağı kamu alacağı niteliğinde olmadığından ilk hacze iştirak edip edemeyeceği İİK.nun 100. maddesine göre tespit edilecektir. Anılan hükmün 2. bendinde ilk haczin dayanağı ilamsız takipten önce açılmış bir dava üzerine alınan ilama dayanarak konulan haczin ilk hacze iştirak edeceği hükme bağlanmıştır. Davalının takibine esas ilamın dayanağı davanın açılış tarihi, davacının ilamsız takibini başlattığı takipten sonra olduğundan ilk hacze iştirak edemez”. Y.19.HD, 26.06.2003 gün ve E. 2003/1477, K. 2003/6888, DEYNEKLİ-KISA, s. 171, no. 4; AKCAN, s. 73.

<sup>163</sup> YILMAZ, s. 285; YILDIRIM/DEREN YILDIRIM, s. 198; AKCAN, s. 75; DEYNEKLİ/KISA, s. 17.

<sup>164</sup> YILMAZ, s. 286; AKCAN, s. 77.

<sup>165</sup> YILMAZ, s. 287, 289; POSTACIOĞLU, s. 438; AKCAN, s. 85, 88; UYAR, *Katılma*, s. 363, 364.

rilmiş, bu sürenin aynen AATUHK'taki gibi "hacizli malın paraya çevrilmesine kadar" olan süre ile sınırlandırılmasının daha doğru olacağı ileri sürülmüştür<sup>166</sup>.

Kanunda sayılan bu dört şartın hepsine birden sahip olan alacaklılar ilk hacze aynı derecede iştirak eder<sup>167</sup>.

### **b. Hacze Takipsiz (İmtiyazlı)İştirak**

Hacze iştirakin ikinci şekli takipsiz (imtiyazlı) iştiraktır. Bu hacze iştirak türüne takipsiz (imtiyazlı) denilmesinin sebebi, takip yapma şartı aranmaksızın hacze iştirak imkânının tanınmasındandır. Hukukî veya fiilî engellerden dolayı icra takibi yapmasına imkân bulunmayan alacaklıları korumak için getirilmiş bir müessesedir. Bu kişiler önceden icra takibi yapmaksızın başka bir alacaklı tarafından koydurulmuş olan hacze iştirak edebilirler<sup>168</sup>. Buradaki imtiyaz, takip yapmama imtiyazını ifade etmektedir. Bazı alacaklıların borçluya karşı bağımsız icra takibinde bulunamamaları yüzünden zarar görmelerinin önlenmesi amacıyla böyle bir imtiyaz tanınmıştır<sup>169</sup>.

İİK'nın 101. maddesinde hacze imtiyazlı iştirak düzenlenmiştir. Bu hükme göre borçlunun eşi, çocukları, borçlunun veli, vasi veya kayyımı olduğu kişiler, hacze imtiyazlı olarak iştirak edebilecek alacaklılar arasında sayılmışlardır. İİK md. 101: "*Borçlunun eşi ve çocukları ve vasi veya kayyımı olduğu şahıslar evlenme, velayet veya vesayetten mütevellit alacaklar için önce icrası lazım gelen takip merasimine lüzum olmaksızın ilk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar aynı derecede hacze iştirak edebilirler. Şu kadar ki bu hak ancak haciz, vesayetin veya velayetin veya evliliğin devamı esnasında veya zevalini takip eden sene içinde yapıldığı takdirde istimal olunabilir. Bir dava veya takibin devam ettiği müddet hesaba katılmaz. Borçlunun reşit çocukları Kanunu Medenin 321 inci maddesine müstenit alacaklarından dolayı önce icrası lazım gelen takip merasimine hacet kalmaksızın her zaman aynı derecede hacze iştirak edebilirler. Sulh mahkemesi dahi küçükler, vesayet al-*

<sup>166</sup> YILMAZ, s. 287-288, 313; AKCAN, s. 85-86, 90; "Satış tutarının vezneye girmesi, alıcının satış bedelini erken veya geç ödemesine ve icra müdürünün tahsil ettiği parayı erken veya geç olarak icra veznesine yatırmasına göre değişen bir durumdur". AKCAN, s. 90; "Hacze iştirak süresinin... alıcı ya da bir başkasının eylemine göre değişken olmayan "hacizli malın paraya çevrilmesine kadar" şeklinde değiştirilmek sureti ile yasanın diğer hükümleri ile uyum sağlanması gerektiğini düşünüyoruz". DEYNEKLİ/KISA, s. 17, 21.

<sup>167</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 309; AKCAN, s. 181.

<sup>168</sup> YILMAZ, s. 272; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 311-312; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 317-319; ÜSTÜNDAĞ, s. 234.

<sup>169</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 79; YILDIRIM/DEREN YILDIRIM, s. 202; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 317; AKCAN, s. 201.

*tında bulunanlar veya kendilerine kayyım tayin edilmiş olanlar namına aynı suretle hacze iştirak edebilirler”.*

#### 4. Hacze Takipli İştirak Usûlü (Paraların Paylaştırılması)

İİK’nın 100/2. maddesine göre, takipli “*iştirak halinde icra dairesi müracaat üzerine aynı derecedeki alacaklıların bütün alacaklarına yetecek nispette ilave suretiyle hacizler yapar*”. Buna göre ilave haciz, hacizli malın değerinin hacze iştirak eden aynı derecedeki bütün alacaklıların alacağının karşılanmadığı durumlarda yapılan hacizdir. İlave haczin yapılabilmesi için alacaklılar tarafından müracaat edilmesi gerekmektedir. İlave haciz, hacze iştirak kurumunun bir sonucu olarak, orantılı paylaşırma ilkesinin uygulandığı ülkelerde görülen bir haciz türüdür<sup>170</sup>.

İİK’nın 139. maddesinde ise tamamlama haczi düzenlenmiştir. Buna göre; “*Satış tutarı bütün alacakları ödemeye yetmezse icra memuru kendiliğinden yeni hacizler yaparak haczi tamamlar; ancak bu suretle haczolunan mallar üzerinde sonra gelen derecelerin evvelce koydurdukları hacizler varsa bu hacizlerin doğurduğu haklara hâlel gelmez. Yeniden haczedilen mallar ayrıca satış talebine hacet kalmaksızın ve mümkün olduğu kadar çabuk satılır*”. Satış tutarının bütün alacakları karşılamaya yetmediğinin anlaşılması üzerine icra müdürünce yapılan haciz, tamamlama haczidir.

İcra müdürünün ilave haciz yapabilmesi ve haczettiği malları satabilmesi için alacaklıların talebi gerektiği halde, tamamlama haczinde icra müdürü re’sen harekete geçip haczetmekte ve bu malları alacaklıların talebini beklemeden satmaktadır<sup>171</sup>.

Satış bedeli hacze katılmış olan bütün alacakları karşılamaya yetmezse, iflâstaki sırayı düzenleyen İİK’nın 206. maddesi gereğince bir sıra cetveli düzenlenecektir. İflâs için geçerli olan İİK’nın 206. maddesindeki sıranın cüzi icrada uygulanmasının sebebi, hacze iştirakte birden fazla alacaklının bulunmasıdır<sup>172</sup>. Bu durum İİK’nın 140. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir: “*Satış tutarı bütün alacaklıların alacağını tamamen ödemeye yetmezse icra dairesi alacaklıların bir sıra cetvelini yapar*.”

*Alacaklılar 206 ncı madde mucibince iflas halinde hangi sıraya girmeleri lazım geliyorsa o sıraya kabul olunurlar.*

*Bununla beraber ilk üç sıraya kayıt için muteber olan tarih haciz talebi tarihidir”.*

<sup>170</sup> AKCAN, s. 183.

<sup>171</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 382-383; YILDIRIM/DEREN YILDIRIM, s. 200; AKCAN, s. 184.

<sup>172</sup> AKCAN, s. 170.



Sıra cetveli, ilk haczin konulduğu icra dairesince düzenlenir<sup>173</sup>. Madde gereğince haciz yoluyla takipte alacaklar iflâs halinde hangi sıraya girmeleri gerekiyorsa o sıraya kabul olunurlar. Ancak ilk üç sıranın oluşumunda haciz tarihi esas alınacaktır. Bu durum iflâstaki durumdan farklıdır.

İflâstaki sıra cetveli ile hacizdeki sıra cetvelinde bazı temel farklılıklar vardır. Her şeyden önce, hacizde sıra cetveli ancak satış tutarının bütün alacaklıların alacaklarını tamamen karşılamaya yetmemesi halinde düzenlenir. İflâsta ise birden fazla alacak kaydı yapıldığında, masa malvarlığının alacakların hepsini karşılayacak durumda olması halinde dahi sıra cetveli düzenlenir<sup>174</sup>. İİK'nın 206. maddesindeki imtiyazlı alacaklar, ancak aynı hacze iştirak derecesi içinde imtiyazlıdır ve aynı derecenin içindeki adi alacaklardan önce ödenir. Bir imtiyazlı alacağın iflâsta olduğu gibi hacizde de imtiyazlı sayılabilmesi için öncelikle İİK'nın 100. maddesinde hacze iştirak için belirlenmiş şartlara sahip olması gerekmektedir. Eğer bir imtiyazlı alacak, hacze iştirak için gerekli şartlara sahip değilse, imtiyazlı olmasına rağmen hacze iştirak edemez ve haciz tarihi önce olan alacaklıdan sonra yer alır<sup>175</sup>. Diğer bir deyişle, İİK'nın 206. maddesi münhasıran iflâs halinde şablon olarak kullanılabilen bir sıra cetveli olup, hacze iştirak halinde haciz yolu ile takibin kendine has nitelikleri dolayısıyla bu sıralamada değişiklikler olabilmektedir. Örneğin, rehinden önce konulan haciz, alacağın niteliğine bakılmaksızın ipotekten önce yer alır. Oysa iflâs yolu ile takipte, iflâsın kesinleşmesi ile bütün takipler düşer, dolayısıyla haciz tarihinin önemi kalmaz. Sıralama tamamen 206. maddeye göre yapılır<sup>176</sup>.

Sıra cetveline yedi gün içinde itiraz edilmezse sıra cetveli kesinleşir ve cetvele göre paylaşırma yapılır<sup>177</sup>. Bütün hacizli mallar satıldıktan sonra, elde

<sup>173</sup> AKCAN, s. 166; İcra müdürü sıra cetvelini düzenlerken imtiyazlı alacaklının bulunup bulunmadığına dikkat etmek zorundadır. AKCAN, s. 171.

<sup>174</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 638; MUŞUL, s. 1191; “*Satılan malın bedeli, birinci derecedeki alacaklılara bile yetmiyorsa, icra memuru 206. Maddeye göre bir sıra cetveli düzenleyecek ve dağıtımına buna göre yapacaktır*”. YILMAZ, s. 311; “[Haciz yoluyla takipte] *eğer tek alacaklı olursa, satış sonucu elde edilen para alacaklının alacağına yetmese bile sıra cetveli düzenlenmez, alacaklıya alacağının ödenemeyen kısmı için bir aciz belgesi verilir*”. PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 387.

<sup>175</sup> AKCAN, s. 168, 182; BİLGİN, s. 214; “*İşçi alacakları İİK.nun 206. maddesinin birinci sırasında imtiyazlı ise de, hacze iştirak halinde haciz tarihi önce olan adi alacaklıların önüne geçemez. Ancak İİK.nun 100. maddesinde sayılan belgelere dayanarak işçi alacakları bu hükme göre iştirak edip bir derece meydana getirirler ve bu derece içindeki sıra İİK.nun 206. maddesine göre belirlenir*”. Y.19.HD, 24.03.2005 gün ve E. 2005/445, K. 2005/3091, BİLGİN, s. 241; Y. 19.HD, 15.04.2004 gün ve E. 8461, K. 4464, KARMIŞ, s. 367; AKCAN, s. 182, dn. 943.

<sup>176</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 31.

<sup>177</sup> AKCAN, s. 189.

edilen para alacaklılara garameten (hisseleri oranında) paylaştırılır (İİK md. 138).

Garameten (orantılı) paylaşırma ilkesinin uygulanması, Türk hukukunda, diğer hukuk sistemlerinden farklıdır. Haczin yapılması diğer alacaklıların satış bedelinden orantılı bir şekilde yararlanmasına yol açmaz. İflâstan farklı olarak, paylaşırmanın orantılı yapılabilmesi için alacaklının hacizde İİK'nın 100 veya 101. maddesindeki şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Hacze iştirak etmek isteyen alacaklılar şartları yerine getiremezse, ilk haczi koyduran alacaklı öncelik hakkına sahip olacaktır<sup>178</sup>.

### C. İCRA VE İFLÂS KANUNU'NDA İFLÂS HALİNDE ALACAKLARIN SIRASI

İflâsta alacaklılar arasında eşitlik vardır. Yani, iflâs kararı almış olan alacaklının diğer alacaklılara karşı bir önceliği olmadığı gibi, alacağını herkesten önce iflâs masasına bildiren alacaklının da diğer alacaklılara karşı bir üstünlüğü bulunmamaktadır<sup>179</sup>. İflâs halinde alacakların sırası İİK'nın 206. maddesine göre belirlenir.

İİK'nın 206. maddesinin başlığı “adi ve rehinli alacakların sırası”dır. Rehlinli alacaklar, müflise ait bir malın rehni ile temin edilmiş olan alacaklardır. Adi alacak deyimi ise, rehinli alacakların zıddı olarak kullanılmıştır<sup>180</sup>.

Rehinli alacaklıların rehinden doğan rüçhan hakkı saklıdır. İİK'nın 185. maddesinde bu durum şu şekilde ifade edilmektedir: “*Üzerinde rehin bulunan mallar rehin sahibi alacaklının rüçhan hakkı mahfuz kalmak suretiyle masaya girer ve iflas idaresi tarafından en yakın ve munasip zamanda paraya çevrilip muhafaza ve satış masrafları çıkarıldıktan sonra rehinli alacaklıya hakkı verilir. Ancak, rehin sahibi alacaklı, istediği takdirde iflastan sonra da masaya karşı rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip yapabilir*”.

İİK'nın 206/1. maddesinde, rehinli malın satışından öncelikle gümrük vergisi, emlak vergisi gibi o malın aynından doğan vergi alacaklarının ödeneceği, bundan sonra rehinli alacakların rüçhan hakkına sahip olduğu hükme bağlanmıştır. Rehlinli malın aynından doğan vergi alacaklarının ödenmesinden sonra, rehnedilen malın muhafaza ve paraya çevirme masraflarının da ödenmesi gerekir<sup>181</sup>. Bunlardan önce, masa alacaklarının da ödenmesi gerekmektedir. Masa alacakları, iflâs masasının yaptığı borçlardır. Masa alacaklarına sıra

<sup>178</sup> AKCAN, s. 45.

<sup>179</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 496.

<sup>180</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 600; DEYNEKLİ/KISA, s. 651.

<sup>181</sup> BİLGİN, s. 531; DEYNEKLİ/KISA, s. 653.

cetvelinde yer verilmez. Bunlar paraların paylaştırılmasına kadar iflâs idaresinden istenebilir<sup>182</sup>.

Masa alacakları, iflâs alacaklarından önce ve tam olarak ödenir. İİK md. 248: “İflasın açılmasından ve tasfiyeden doğan masraflar önce çıkarılır. Rehinlerin bedelinden yalnız rehinin muhafaza ve paraya çevrilmesi masrafları çıkarılır”. Bunlar ödendikten sonra adi alacaklara geçilir. Adi alacaklar kendi arasında imtiyazlı alacaklar (1-3. sıradaki alacaklar) ve imtiyazsız alacaklar (dördüncü sıradaki alacaklar) olarak iki ayrılmaktadır.

İİK’nın 206. maddesinde ilk üç sıradaki alacaklılara tanınan imtiyaz, zaman bakımından değil, alacağın niteliğine dayanan bir imtiyazdır<sup>183</sup>. Bu sıra İİK’nın 206. maddesinde şu şekilde belirtilmektedir: “**Birinci sıra:**

A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflas nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,

B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaştırılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,

C) İflasın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

**İkinci sıra:**

Velayet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları;

Ancak bu alacaklar, iflas, vesayet veya velayetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet hesaba katılmaz.

**Üçüncü sıra:**

Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.

**Dördüncü sıra:**

İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar”.

<sup>182</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 602; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 688. “İflâs alacakları, iflâs açıldığı anda müflise (borçluya) karşı hukukten mevcut olan alacaklardır; başka bir deyişle, müflisin iflâs açıldığı andaki borçlarıdır... Masa borçları müflisin değil ... iflâs masasının yaptığı borçlardır. Bu borçlar, iflâsın açılmasından iflâs tasfiyesinin sonuçlanmasına kadar, iflâs masası (masa adına iflâs dairesi veya iflâs idaresi) tarafından yapılan borçlarıdır... Masa alacakları, iflâs masasından tam olarak ödenir. Masa alacakları, iflâs alacaklarından daha önce ödenir”. KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 567-568.

<sup>183</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 496.

Her sıranın alacaklıları, kendi aralarında eşit hakka sahiptir. Bir önceki sıradaki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça, sonra gelen sıradakiler bir şey alamazlar (İİK md. 207).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKI

#### I. GENEL OLARAK

Yukarıda ikinci bölümde de belirtildiği üzere, kamu alacaklarında rüçhan hakkı esas itibariyle, kamu alacağının tahsilde en önde olması, belli durumlarda sıralamada önceliği haiz olup önlerde yer alması ya da önlere geçebilmede bir takım özel imtiyazlara sahip olması hakkı olarak tanımlanabilir.

Doktrinde ve yargı kararlarında eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının rüçhanlı olduğu, hacze iştirak etmede ve iflasta diğer kamu alacaklarının ise imtiyazlı olduğu belirtilmektedir<sup>1</sup>. Ancak tanımın kapsamından da anlaşılacağı üzere, rüçhan hakkını geniş bir şekilde yorumlayıp ele almak gerekir. Bu bakımdan sadece rehnin önüne geçip en önde yer almayı rüçhan hakkı olarak tanımlamak yeterli olmayacaktır. Kamu alacağının tahsili aşamasında diğer alacaklardan önde bulunma veya öne geçebilmede tanınan bir takım imtiyazlar da rüçhan hakkı içinde ele alınmalıdır.

Hacze iştirak etme bakımından kamu alacaklarına tanınan imtiyaz da aslında rüçhan hakkının bir görünümünü oluşturmaktadır. Nitekim doktrinde de hacze iştirak konusu, rüçhan hakkı başlığı altında ele alınmaktadır<sup>2</sup>. Rüçhan hakkının bir öncelik, üstünlük tanıyan hak olduğu göz önüne alındığında bu sonuca ulaşılmaktadır. Zaten AATUHK'un 21. maddesindeki düzenleme de

---

<sup>1</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 584, 617; BİLGİN, s. 532; “Bir eşyanın aynından kaynaklanan vergi ve resim gibi devlet alacakları o eşyanın satış bedelinden öncelikle karşılanır... Bu öncelik gerek yasalarımızda, gerek uygulamada ve gerekse öğretide “rüçhan” kelimesiyle ifade edilmekte ve rüçhan hakkı alacağın rehin hakkından daha önce tatmin edilmesi imkânını getirmektedir... İmtiyaz ise akdi ya da kanuni rehin hakkı ile teminat altına alınmamış, bir diğer ifade ile adi alacaklar arasındaki öncelik sonralık ilişkisini tanımlayan bir sözcüktür; imtiyazlar kural olarak 206 ncı maddenin dördüncü fıkrasında [düzenlenmiştir]. Y.19.HD, 19.01.2006 gün ve E. 2005/9266, K. 2006/180, BİLGİN, s. 550, BİLGİN, *İflâs*, s. 772-773; “Gümrük Vergisi ve resimleri 6183 Sayılı Yasanın 21/2. ve İİK'nın 206/1. maddesi uyarınca rüçhanlı olup, ödenmesi gerekir”. Y.19.HD. 22.02.2010 gün ve E. 60, K. 1733, COŞKUN, s. 219; “Hacizli taşınmazın aynından doğmayan kamu alacağının önceliği olmayıp, taşınmaza satıştan önce usulüne uygun haciz konulup konulmadığının araştırılması gerekir”. Y.HGK, 31.03.2004 gün ve E. 2004/19-181, K. 2004/195, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>2</sup> “Hacze İştirak Halinde Rüçhan Hakkı”. Bkz. GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 168.

kapsam itibariyle bütün bu halleri içermektedir. Kanaatimce kamu alacaklarında rüçhan hakkı, kamu alacaklarına sadece rehin karşısında üstünlük tanımaz, aynı zamanda ilk olarak kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edilememesini veya özel alacaktan dolayı önce konulan hacze kolay şartlar altında iştirak edilebilmesini de kapsar.

Kamu alacaklarında rüçhan hakkı kapsamında temelde iki madde yer almaktadır. Bunlar AATUHK'un 21 ve 69. maddeleridir. Amme alacaklarında rüçhan hakkı başlıklı 21. madde şu şekildedir: “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 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.*

*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'un 69. maddesinin başlığı ise, “Amme idareleri arasında hacze iştirak”tir: “Her amme idaresi, diğer bir amme idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir.

*Hacze iştirak halinde, hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil olunur. Artanı hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenir”.*

Bu maddeler kapsamında kamu alacağına rüçhaniyet tanınan çeşitli durumlar ana hatlarıyla şu şekilde belirtilebilir:

- a) Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının önceliği,
- b) Önce kamu alacağından dolayı konulan bir hacze, başka bir alacak için konulan haczin iştirak edememesi (Madde 69 kapsamında önce kamu alacağı için konulan hacze, diğer bir kamu idaresinin kamu alacağından dolayı iştirak edebilmesi, ancak aralarında öncelik ilişkisinin bulunması),
- c) Önce özel bir alacaktan dolayı konulan hacze, kamu alacağı için konulan haczin İİK'daki şartlar aranmadan AATUHK'taki şartlarla iştirak edebilmesi,

**d)** Rehinden önce özel bir alacaktan dolayı konulmuş olan hacze, genel bütçeye giren vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için rehinden sonra konulan hacizlerin iştirak edebilmesi,

**e)** Borçlunun iflâsı, mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacaklarının sıra cetvelinde imtiyazlı alacaklar içinde 3. sırada yer alması (ve konkordatonun kamu alacakları hakkında kural olarak mecburî olmaması).

Esas itibariyle kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkını bu beş başlık altında toplamak mümkündür. Ancak konunun daha net olarak ortaya konulabilmesi için, kamu alacaklarına tanınan bu rüçhan hakkına ilişkin durumları, niteliklerine göre ayrıca tasnife tabi tutup incelemek gerekir.

Kamu alacakları temelde, **1)** eşya ve gayrimenkulün aynından doğanlar ve **2)** diğer kamu alacakları olmak üzere iki ana bölüme ayrılabilir. Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları rehinli alacaklardan da önce gelmektedirler. Hâlbuki eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan diğer kamu alacaklarına böyle bir rüçhaniyet tanınmamıştır. AATUHK'un 21/2. maddesinde de belirtildiği üzere "*rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur*". Diğer kamu alacaklarını da, rehinden önce konulmuş olan hacze iştirak edebilmeleri bakımından kendi içinde, genel bütçeye kaydedilen vergi, resim, harç, vergi cezaları, zam ve faizleri ile diğerleri olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

Kamu alacaklarını sadece iki bölüme ayırıp incelemek, konunun detaylarının net olarak ortaya konulmasını güçleştirecektir. Bu yüzden kamu alacaklarına rüçhan hakkının, cebrî icranın hangi aşaması bakımından tanındığı dikkate alınmalıdır. Haciz aşamasında ya da iflâsta tanınmasına göre kamu alacaklarında rüçhan hakkını ayrı ayrı ele alıp sınıflandırmak gerekir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, kamu alacaklarında rüçhan hakkı dört başlık altında ele alınabilir:

**I-Hem haciz ve hem de iflâsta geçerli olan rüçhan hakkı**

**II-Hacizde rüçhan hakkı**

**III-Hacze iştirakte rüçhan hakkı**

**IV-İflâs, mirasın reddi ve terekenin tasfiyesi halinde rüçhan hakkı.**

Çalışmada kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı, bu başlıklar çerçevesinde ele alınıp incelenecektir.

## **II. HEM HACİZ HEM DE İFLÂSTA GEÇERLİ OLAN RÜÇHAN HAKKI**

Bazı kamu alacaklarına hem hacizde hem de iflâs aşamasında rüçhan hakkı tanınmıştır. Bu alacaklar ister haciz yoluyla takip olsun, isterse iflâs yoluyla takip olsun, her zaman için önceliğe sahiptir. Bunlar eşya ve gayrimen-

kulün aynından doğan kamu alacaklarıdır. Bunlar dışında kamu alacağına karşı teminat hükmünde olan eşyalar bulunmaktadır. Bunlara, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan alacaklar gibi mutlak mânâda bir öncelik tanınmamaktadır. Fakat konunun sistematik olarak ele alınabilmesi için bunlar da bu başlık altında incelenecektir.

## A. EŞYA VE GAYRİMENKULÜN AYNINDAN DOĞAN KAMU ALACAKLARI

### 1. Genel Olarak

Bunlar, kamu alacaklarının içinde en fazla imtiyazlı olan ve rehinden de önce gelen rüçhanlı alacak grubudur. 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 eşya ve gayrimenkulün aynî değerlerinin varlığı sonucu tahakkuk etmektedir<sup>3</sup>. Burada, hacze konu (veya iflâs masasına giren) mal ile doğrudan ilgili aynî vergilerin tahsilinde rüçhan hakkı tanınması durumu söz konusudur<sup>4</sup>. Kamu alacağının diğer alacaklardan önce gelmesi yalnız, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için kabul edilmiştir<sup>5</sup>. Bu alacakların en büyük özelliği, bunların rehinli alacaklardan da önce gelmeleridir.

Rehinli alacaklar kural olarak önceliğe sahiptir. Rehlinli alacakların bu önceliği, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları bakımındandır. Dolayısıyla, kural olarak önce rehinli alacak karşılanır, daha sonra kamu alacağı tatmin edilmeye çalışılır<sup>6</sup>. Ancak eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları rehinden de önce gelmektedir<sup>7</sup>. 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*

<sup>3</sup> KOÇAK Muhsin, *Vergi – İcra Hukuku (Mukayeseli)*, Ankara 2011, s. 96; Kanun gerekçesinde de bu husus şu şekilde ifade edilmektedir: “*Kamu alacağı o malın aynına taallük ediyorsa neyama mal borçlu durumda olduğundan bu münasebetle doğan kamu alacağı rehinli alacağa da tercih olunmaktadır. (Bina Vergisi, Gümrük Vergisi gibi)*”. AATUHK Gerekçesi, s. 782.

<sup>4</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 166.

<sup>5</sup> AKCAN, s. 135.

<sup>6</sup> BAYRAKLI, s. 68.

<sup>7</sup> Bu durumda, rehinli alacaklar bu vergilerden sonraki sırayı alacaklarıdır. ÇELİK, s. 132.



gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir". AATUHK'taki bu hüküm, aslında İİK'daki hükme uygun olarak geçici komisyonca son haline getirilmiştir<sup>8</sup>. 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: "*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*".

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları iflâs masasına rüçhanlı alacak olarak kaydedilir<sup>9</sup>. Bu hükümler doğrultusunda eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının hem haciz safhasında hem de iflâsta rüçhan hakkına sahip olduğu ortadadır.

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.

Kanunlardaki bu düzenlemelerle, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan vergiler bakımından, ilgili eşya ve gayrimenkul "*teminat olarak*" kabul edilmiş bulunmaktadır<sup>10</sup>. Bu düzenleme, özel hukuktaki aynî sorumluluğun vergi hukukundaki görünümü niteliğindedir<sup>11</sup>. Aynî sorumlulukta vergiden sorumlu tutulan eşyanın kime ait olduğunun önemi bulunmamaktadır. Vergi idaresi alacağın tahsili için ilgili eşyanın hâlihazırdaki malikine yönelir<sup>12</sup>. 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 eder<sup>13</sup>. Yani ilgili eşyanın paraya çevrilmesi, o eşyanın aynından kaynaklanan kamu alacağını karşılayamazsa, karşılanamayan kısım

<sup>8</sup> Geçici komisyon raporunda şu şekilde ifade edilmektedir: "*Hükümet tasarısında âme 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 kasdettiği mânaya vuzuh verilmiştir*". AATUHK Gerekçesi, s. 795.

<sup>9</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 733.

<sup>10</sup> DEYNEKLİ Adnan, *İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, Ankara 1998, s. 114.

<sup>11</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 114.

<sup>12</sup> "*Aynî sorumlulukta eşya kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı bir vergi borcuna güvence [tutulmaktadır]*". ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 80; DEYNEKLİ, *İflas*, s. 114.

<sup>13</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 115.

için artık kamu alacağının önceliği kalmamaktadır. Bu durumda örneğin iflâs halinde, karşılanamayan kısım imtiyazlı alacaklar arasında 3. sırada yer alır<sup>14</sup>.

İflâs halinde, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının rüçhanlı olabilmesi için bu eşyaların veya bu eşyalar satılmış ise satış bedellerinin iflâs masasında bulunması şarttır<sup>15</sup>. Diğer malların satış bedelinden, ilgili kamu alacağının bu mânada bir önceliği bulunmamaktadır, diğer malların satışından ilgili kamu alacakları karşılanamaz<sup>16</sup>. 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 yoktur<sup>17</sup>. 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 değildir<sup>18</sup>.

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 şe-

<sup>14</sup> Karş. DEYNEKLİ, *İflâs*, 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. Ancak daha sonra yapılan kanun değişikliğiyle kamu alacaklarına imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin 3. sırasında yer verilmiştir. Bu konu, ilgili başlıkta ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır).

<sup>15</sup> “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.

<sup>16</sup> “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.

<sup>17</sup> AKCAN, s. 150, 152.

<sup>18</sup> İPEKÇİ Nizam, *Haciz İhtiyati Haciz Sıra Cetveli*, Ankara 2006, s. 294; AKCAN, s. 137.

kilde 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”<sup>19</sup>. 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.

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 belirtilmektedir<sup>20</sup>. Yargıtay’ın bir kararında da, İcra Müdürlüğü’nce gayrimenkulün satışından sonra, ilgili gayrimenkulün bağlı olduğu belediyeye emlak vergisi borcu bulunup bulunmadığının sorulması gerektiği ifade edilmiştir<sup>21</sup>. Yargıtay’ın kararları ve

<sup>19</sup> 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 Taşıt 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 taşınmasın 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 taşıt vergisi malın aynından kaynaklanan bir vergi olması nedeniyle bu alacak için ayrıca haciz uygulaması gerekmezsizin 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, 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.

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> “İcra Müdürlüğünce taşınmazın satışından sonra taşınmasın bağlı bulunduğu Belediyeden emlak vergisi borcu bulunup bulunmadığı sorularak, varsa öncelikle

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.

Sıra cetveli hazırlanırken, ilgili kamu alacağının, eşya ve gayrimenkulün aynından doğup doğmadığı dikkate alınmalıdır<sup>22</sup>. Eşya ve gayrimenkulün 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 alır<sup>23</sup>. Bu yüzden ilgili alacakların eşya veya gayrimenkulün aynından kaynaklanıp kaynaklanmadığının iyi tespit edilmesi gerekir. Konu yargıya intikal ettiğinde ise bu tespit mahkemece yapılmalıdır<sup>24</sup>.

## 2. 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

---

*emlak vergisi borcu satış bedelinden ayrılacak, kalan bakiye ise paylaştırılacaktır*”. Y.19.HD, 03.07.1997 gün ve E. 4752, K. 6971, DEYNEKLİ/KISA, s. 322, no. 283.

<sup>22</sup> “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 alacaklardandır. Somut olayda davacı Vergi Dairesinin alacağının anılan hüküm kapsamında bulunup bulunmadığı üzerinde durularak ... karar verilmelidir”. Y.19.HD, 30.03.2006 gün ve E. 2005/1937, K. 2006/3293, BİLGİN, s. 540.

<sup>23</sup> “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, BİLGİN, İflâs, s. 770, BİLGİN, s. 540; “Satış 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.

<sup>24</sup> “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, BİLGİN, İflâs, s. 770, BİLGİN, s. 540.

sayılan vergilerle sınırlı olmayıp, benzeri nitelikteki vergiler de bu kapsama girmektedir<sup>25</sup>. Bu kapsama girdiği kabul edilen vergiler şunlardır:

#### a. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda<sup>26</sup> 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 gösterilmemiştir<sup>27</sup>. Ancak gümrük vergisinin konusunu, gümrük bölgesinden geçirilen ve vergiye tâbi olduğu gümrük tarifesinde gösterilen eşya olarak tanımlamak mümkündür<sup>28</sup>.

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 belirtilmişti<sup>29</sup>. 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 gelmektedir<sup>30</sup>. Yatırımı teşvik sebebiyle

<sup>25</sup> “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.

<sup>26</sup> 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, RG. 4.11.1999, S. 23866.

<sup>27</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. TUNCER Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara 2001, s. 201.

<sup>28</sup> TUNCER, *Gümrük*, s. 202.

<sup>29</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. DEYNEKLİ, *İflas*, s. 115-116; DEYNEKLİ/KISA, s. 65.

<sup>30</sup> AKCAN, s. 138; “Gümrük vergi ve resimleri 6183 sayılı Yasanın 21/2. ve İİK'nın 206/1. maddesi uyarınca rüçhanlı olup, öncelikle ödenmesi gerekir”. Y.19.HD, 15.05.1997 gün ve E. 2737, K. 4979, DEYNEKLİ, *İflas*, 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

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 gerekmektedir<sup>31</sup>.

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”<sup>32</sup>. Bu

---

eden gümrük vergisi ve resimlerden sorumludur. Söz konusu Gümrük Vergisi ve resimleri 6183 Sayılı Yasanın 21/2. ve İİK'nın 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.

<sup>31</sup> “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.

<sup>32</sup> 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. 2010/11721, BİLGİN, s. 534; “Gümrük

yüzden mahkeme, sözkonusu eşyanın iflâs masasındaki durumunu 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*”<sup>33</sup>.

### b. Bina ve Arazi vergisi

Emlâk Vergisi Kanunu’nun (EVK) içinde bu iki vergi türü de düzenlenmiştir. Bina vergisinin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalardır (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 iflâta rüçhan hakkına sahip olup rehinli alacaklardan da önce gelmektedir. Yargıtay kararlarında da emlâk vergisinin hem haciz hem de iflâta 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*”<sup>34</sup>. Belediyelerin aldığı diğer vergilerin bu mânâda önceliği olmadığı için, bunların toplu olarak bildirilmesi halinde, emlâk vergisine ilişkin alacak miktarının ayrıca tespiti gerekir<sup>35</sup>.

---

*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/ÖZBALCI, s. 162.

<sup>33</sup> 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.

<sup>34</sup> 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 paylaşıma 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.

<sup>35</sup> “*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*

Haciz yoluyla takip yapılıyorsa, gayrimenkulün satış bedelinden tapu harcı ile birikmiş emlak vergisi ve cezaları öncelikle ödenecektir<sup>36</sup>. Rüçhan hakkı, iflâs yoluyla takipte, gerek iflâsın açılmasından önceki dönemdeki emlak vergisi ve gerekse tasfiye sürecinde masada bulunan gayrimenkullerin emlak vergisi bakımından geçerlidir<sup>37</sup>.

### c. 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 ödenir<sup>38</sup>. Bu vergi ödenmeden taşıtın ihale alıcısı adına tescili mümkün değildir<sup>39</sup>. Bu bakımdan icra müdürlüğünün ihale bedelinden, satışa konu araca ait motorlu taşıt vergisini kesip vergi dairesine ödemesi, kanuna uygundur<sup>40</sup>.

---

*varılacak uygun sonuç çerçevesinde karar verilmesi gerekir". Y.19.HD, 24.11.2009 gün ve E. 2009/10759, K. 2009/11116, BİLGİN, s. 548.*

<sup>36</sup> KARMIŞ, s. 374.

<sup>37</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 118.

<sup>38</sup> AKCAN, s. 140; KARMIŞ, s. 374; *"Satışa konu aracın aynından doğan Motorlu Taşıtlar Vergisi alacağının 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, *İflas*, 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.*

<sup>39</sup> *"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.*

<sup>40</sup> Y.12.HD, 25.04.2011 gün ve E. 2010/26855, K. 2011/7972, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.



İflâs durumunda ise, motorlu taşıt fiilen iflâs masasında bulunmasa dahi, bu alacak rüçhanlı olarak sıra cetveline kaydedilmelidir<sup>41</sup>. Motorlu taşıtlar vergisinin önceliği, aracın satıldığı tarih itibarıyla mevcut vergi alacağını kapsamaktadır. Aracın satıldığı tarihten sonra doğan motorlu taşıtlar vergisi borcunun satış bedelinden ödenmesi mümkün değildir<sup>42</sup>.

Trafik cezaları, motorlu taşıtın aynından doğmamaktadır. Bu itibarla trafik cezalarının, motorlu taşıtın satış bedelinden tahsilinde rehinli alacaklar karşısında bir önceliği bulunmamaktadır<sup>43</sup>. 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

<sup>41</sup> “Mahkemece motorlu taşıtlar vergisinin eşyanın aynından kaynaklandığı kabul edilmişse de şikayete konu araçların iflas masasında fiilen olmaması nedeniyle şikayetin reddine hükümlenmiştir. 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 gerekir”. Y.19.HD, 17.03.2010 gün ve E. 2010/929, K. 2010/2974, BİLGİN, s. 547-548.

<sup>42</sup> “Motorlu taşıt vergisi aracın aynından doğan bir vergi alacağı ise de aracın satıldığı tarih itibarıyla 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.

<sup>43</sup> “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.

edebilecektir. İflâs durumunda ise “trafik para cezası gibi diğer kamu alacaklarının sıra cetvelinin 3’üncü sırasına kaydedilmesi” gerekecektir<sup>44</sup>.

#### 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 da<sup>45</sup>, 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 göstermektedir<sup>46</sup>. 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”<sup>47</sup>.

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 bulunmayacaktır<sup>48</sup>. Ayrıca Yargıtay’ın bir kararında, mirasçılara intikal

<sup>44</sup> “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 sırasına kaydedilmesi gerekir”. Y.19.HD, 07.03.2008 gün ve E. 2008/26, K. 2008/2158, BİLGİN, İflâs, s. 817, BİLGİN, s. 598.

<sup>45</sup> ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 163.

<sup>46</sup> DEYNEKLİ, İflas, s. 120; AKCAN, s. 140; KARMIŞ, s. 374.

<sup>47</sup> 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, Gereğçeli – İctihatlı İcra ve İflâs Kanunu Şerhi, C. 10, Ankara 2009, s. 16164, BİLGİN, İflas, s. 819.

<sup>48</sup> DEYNEKLİ, İflas, s. 120.

etmeyen malların satışında, veraset ve intikal vergisinin rüçhan hakkının bulunmadığı belirtilmiştir<sup>49</sup>.

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 bahsedilebilir<sup>50</sup>. 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.

Bir görüşe göre, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarına ilişkin vergi cezalarının, gecikme zammının ve tecil faizinin ayından doğan alacak olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Buna göre, bu fer'î alacaklar ve cezalar eşya veya gayrimenkulün sahibine bağlı şahsî nitelik taşımaktadır<sup>51</sup>. 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

<sup>49</sup> “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 paylaşım 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.

<sup>50</sup> “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 anlaşılmakla 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, DEYNELİ/KISA, s. 345, no. 321, Aynı karar için ayrıca bkz. UYAR, C. 10, s. 16165.

<sup>51</sup> ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 162.

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 gerekirdi<sup>52</sup>. 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 ödenmelidir<sup>53</sup>. 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 sahiptir<sup>54</sup>. 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 yararlandığının kabulü zorunludur”*<sup>55</sup>. Dolayısıyla rehinden önce gelecek kamu alacaklarının fer'îleri de bu ayrıcalık kapsamında yer alacaktır.

<sup>52</sup> “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, s. 129, dn. 366.

<sup>53</sup> Bkz. SONSUZÖĞLU, s. 93.

<sup>54</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 66; DEYNEKLİ, *İflas*, s. 122; AKCAN, s. 137, 141.

<sup>55</sup> 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 alacaktan 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,

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 olacaktır. Bu konu, çalışmanın son bölümünde ayrıca değerlendirilecektir.

Gecikme zammı, AATUHK'un 52. maddesi gereğince iflâsın açıldığı tarihe kadar uygulanacağından, gecikme zammının önceliği de doğal olarak bu tarihe kadar olacaktır<sup>56</sup>.

## **B. KAMU ALACAĞINA KARŞI TEMİNAT HÜKMÜNDE OLAN EŞYALAR**

Bir takım eşyaların, bazı vergi alacaklarına karşı teminat hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Burada da aynen, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarında olduğu gibi, bazı eşyalar, belirtilen vergiler için teminat olarak düzenlenmiştir<sup>57</sup>. Dolayısıyla burada aynı sorumluluk oluşturulmuş olup alacağın tahsilinde ilgili eşya esas alınmakta ve eşyanın mevcut malikine yönelinmektedir<sup>58</sup>.

Kamu alacağına karşı teminat hükmünde olan eşyalar, iki başlık altında incelenebilir:

### **1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 55. Maddesindeki Düzenleme**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 55. maddesinin başlığı "*Vergi Teminatı*"dır. Buna göre, "*mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, katma değer vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur*".

Bu hükümle, katma değer vergisi alacağı, her türlü alacak karşısında rüçhanlı hale getirilmektedir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef verginin tahsil edilip hazineye ödenmesi konusunda aracı niteliğinde olduğu için, bu

---

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.

<sup>56</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 122.

<sup>57</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 114.

<sup>58</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 114; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 80.

vergi alacağına bu şekilde ileri bir teminat getirilmiş bulunmaktadır<sup>59</sup>. Hatta bu hükümle katma değer vergisi, ilgili malların aynına bağlı olmaktan da ileri bir konuma getirilmekte ve AATUHK'un 21. maddesi dâhilinde her türlü alacağa karşı rüçhaniyete kavuşturulmaktadır<sup>60</sup>. Çünkü bu mallar üçüncü kişilere satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi teminat hükmünde kabul edilmektedir.

Katma değer vergisine bu mallar üzerinde tanınan rüçhan hakkı, rehin karşısında da geçerlidir<sup>61</sup>. Söz konusu mallar rehinli olsa dahi, satış bedelinden öncelikle katma değer vergisi ve cezalarından oluşan kamu alacağı karşılanacaktır<sup>62</sup>. Ayrıca bu öncelik verginin yanı sıra zam ve cezaları da kapsamaktadır. İlgili vergi ve cezanın, hacizli eşyaların aynından doğması şartı aranmamaktadır<sup>63</sup>. Çünkü KDVK'nın 55. maddesindeki bu düzenleme özel bir düzenleme niteliğini haizdir.

Katma değer vergisine tanınan bu rüçhaniyet maddede sayılan eşyalarla sınırlıdır<sup>64</sup>. Buna göre mükelleflerin fabrika, imalâthane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında bulunan ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları üzerinde bir öncelik tanınmış bulunmaktadır. Söz konusu hammadde, yarı mamul ve mamul maddelerin mükellefin yani kamu borçlusunun yedinde bulunması gerekmektedir. Diğer mallar üzerinde, örneğin mükellefin bir gay-

<sup>59</sup> KIZILOT Şükrü, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, C. II, Ankara 1998, s. 2122; DOĞAN A. Aykon, *Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezalari*, 1987, s. 536'dan nakleden: DEYNEKLİ, *İflas*, s. 124, dn. 43; KOÇAK, s. 116; KARMIŞ, s. 374.

<sup>60</sup> ÖZBALCI Yılmaz, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 2006, s. 857; KIZILOT, s. 2122, KOÇAK, s. 116.

<sup>61</sup> "Hükme göre maddede belirtilen mallar rehinli olsa bile bedellerinden ilk önce katma değer vergisi ve cezalarından oluşan kamu alacağı tahsil edilecektir. Bedeli paylaşma konu mallar, maddede sayılan eşyalardan olduğundan Katma Değer Vergisi alacağına öncelik tanınmasında bir isabetsizlik bulunmamaktadır". Y.19.HD, 26.10.2000 gün ve E. 6048, K. 7134, DEYNEKLİ/KISA, s. 299, no. 239.

<sup>62</sup> ÜNLÜ M. Cengiz, *Açıklamalı - İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara 2001, s. 228.

<sup>63</sup> ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 162; SERİM, s. 71; AY Hakan/ALPASLAN Mustafa, "Kamu Alacaklarının Takibinde Rüçhan Hakkı Uygulaması", *Legal Malî Hukuk Dergisi*, Yıl 2011, C. 7, S. 83, s. 2925.

<sup>64</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 67; AKCAN, s. 143; AY/ALPASLAN, s. 2925; "Burada vergi alacağına tanınan öncelik maddede sayılan eşyalarla sınırlı olup, bu malların mükelleflerin maddede belirtilen işyeri veya depolarında bulunması gerekir". Y. 19.HD, 30.09.1999 gün ve E. 4923, K. 5409, DEYNEKLİ/KISA, s. 1040, no. 402; "Madde hükmündeki öncelik (rüçhaniyet), maddede sayılan eşyalarla sınırlı olup, satışa konu taşınmazla ilgisi bulunmayan vergi borcu için uygulanması mümkün değildir. KDV ve vergi cezasından oluşan vergi borcu[nun] ... ipoteğin önünde sıraya alınması isabetsizdir". Y.19.HD, 28.02.1995 gün ve E. 513, K. 1726, DEYNEKLİ/KISA, s. 344, no. 319.

rimenkulünün veya başka bir malının satışından elde edilen bedel üzerinde katma değer vergisinin bir önceliği bulunmamaktadır<sup>65</sup>. KDVK'nın 55. maddesi kapsamında olmayan katma değer vergisi alacaklarının ise bu mânada bir rüçhan hakkı bulunmamakta olup, kamu alacağı olarak hacizde AATUHK'un 21. maddesine göre hacze iştirak durumunun dikkate alınması, iflâsta ise İİK'nın 206. maddesine göre sıra cetveline yazılması ve o şekilde takip edilmesi gerekir<sup>66</sup>.

KDVK'nın 55. maddesi kapsamındaki katma değer vergisi alacaklarının iflâs sıra cetvelinde de rüçhanlı sıraya yazılması gerekmektedir. Bunlar rehinli alacaklardan da önce karşılanacaktır. Ancak, satış bedelinin vergi asıl ve fer'ilerini karşılayamaması halinde, bu alacakların doğal olarak İİK'nın 206. maddesi gereğince imtiyazlı alacak olarak 3. sıraya yazılması gerekir<sup>67</sup>. Bu sebeple katma değer vergisine ilişkin alacakların nelerden kaynaklandığının ve

<sup>65</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 67; KIZILOĞ, s. 2122; AKCAN, s. 143; “*Bilirkişi raporunda iflas masasında bulunan malların 3065 sayılı Kanunun 55. maddesinde sayılan mallarla aynı nitelikte bulunmadığı belirtilmiştir. Bu durumda davacı vergi idaresinin vergi alacağının önceliği bulunmamakta olup ancak İİK'nın 206. maddesi [kapsamında] imtiyazlıdır*”. Y. 19.HD, 30.09.1999 gün ve E. 4923, K. 5409, DEYNEKLİ/KISA, s. 1040, no. 402; “*Somut olayda iflas masasına sadece müflisin maliki bulunduğu bir araç girmiş ve bunun satış bedelinin dağıtılması suretiyle tasfiye tamamlanmıştır. Masaya giren malın durumu, yukarıda açıklanan hükümle gösterilen mallarla uyum sağlamadığından davacı Hazine vekilinin temyiz itirazlarının reddi gerekmiştir*”. Y.19.HD, 25.09.2008 gün ve E. 2008/6929, K. 2008/8860, BİLGİN, s. 546; “*3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre rüçhan hakkı, borçlunun yedinde bulunan hammadde, yarı mamul ve mamul maddelerin satış bedelleri üzerinde mevcut olup, paylaştırmaya konu edilen istihkaklar bakımından Vergi Dairesi alacağının KDV'nden kaynaklandığı gerekçesiyle rüçhan hakkı tanınması doğru görülmemiştir*”. Y.19.HD, 24.02.2005 gün ve E. 2004/5179, K. 2005/1865, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>66</sup> “*Katma Değer Vergisi Kanununun 55. ... madde hükmündeki öncelik (rüçhanıyet), maddede sayılan eşyalarla sınırlı olup, satışa konu taşınmazla ilgisi bulunmayan vergi borcu için uygulanması mümkün değildir... Ancak, bu alacağın 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesinde sayılan amme alacaklarından olduğunun kabulü ve sıra cetvelinde buna göre değerlendirilmesi gerekirken, ipoteğin önünde sıraya alınması isabetsizdir*”. Y.19.HD, 28.02.1995 gün ve E. 513, K. 1726, DEYNEKLİ/KISA, s. 344, no. 319.

<sup>67</sup> BİLGİN, s. 543; “*3065 sayılı Yasa'nın 55 nci maddesi uyarınca KDV alacaklarının iflas sıra cetvelinde rüçhanlı sıraya alınması, satış bedelini vergi ve fer'ilerini karşılamaması halinde üçüncü sırada ödenmesi gerek[mektedir]*”. Y.19.HD, 02.04.2009 gün ve E. 2009/1860, K. 2009/2616, BİLGİN, s. 544-545; Y.19.HD, 08.04.2009 gün ve E. 2009/2449, K. 2009/2868, BİLGİN, s. 544; BİLGİN, *İflâs*, s. 767.

bu vergiye ilişkin maddede sayılan eşyaların iflâs masasında bulunup bulunmadığının tespit edilmesi büyük önem taşımaktadır<sup>68</sup>.

## 2. AATUHK'un 12. Maddesindeki Düzenleme

AATUHK'un 12. maddesinde "Teminat Hükümünde Olan Eşya" düzenlenmiştir: "*Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271 inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmündedir.*

*Noterden tasdikli icar mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları bu hükümden hariştir.*

*Üçüncü şahısların Medeni Kanunun 688 ve Borçlar Kanununun 222 nci maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları mahfuz kalmak şartıyla, bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları alacaklı amme idaresinin bu teminat hakkını ihlal etmez*".

Bu maddeye göre, maddede sayılan bar, otel, han gibi bazı işyerlerinde bulunan eşya ve malzemeler, bu yerlerin işletilmesinden doğan kamu alacaklarına karşı teminat hükmünde kabul edilmiştir<sup>69</sup>. Bu yerlerin muvazaalı işlemlerle üçüncü şahıslara devredilebileceği ve ilgili vergilerin tahsil edilemeyeceği varsayılarak böyle bir düzenleme yapılması yoluna gidilmiştir<sup>70</sup>. Bu düzenleme ilk defa 1934 yılındaki bir kanun değişikliği ile Tahsili Emval Kanunu'nda yer almıştır. Günümüzde maddede sayılan yerlerin, özellikle sinema ve otel gibi işletmelerin büyük sermaye değerlerine ulaşması sebebiyle, bu maddenin günümüz şartları bakımından çok katı nitelikte kaldığı ifade edilmektedir. Bu itibarla maddenin yeniden düzenlenmesi gerektiği ileri sürülmektedir<sup>71</sup>. Gerçekten de sadece maddede sayılan yerlerin kapsam dâhilinde olması bile, eşitliğe aykırı sonuçlar doğmasına yol açabilecek niteliktedir.

<sup>68</sup> "Yasanın açık düzenlemesi karşısında davacı Vergi Dairesinin Katma Değer Vergisi alacaklarının nelerden kaynaklandığı ve bu vergilere ilişkin kalemlerin iflâs masasında bulunup bulunmadığı saptanarak bir karar verilmesi gerekir". Y.19.HD, 19.02.2009 gün ve E. 2008/543, K. 2009/1280, BİLGİN, s. 545; BİLGİN, İflâs, s. 767.

<sup>69</sup> DEYNEKLİ, İflâs, s. 55, 123; SERİM, s. 31; Teminat hükmünde olan eşya hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. BARLASS İrfan, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya", Vergi Dünyası, S. 359, Temmuz 2011, s. 153 vd.

<sup>70</sup> BARLASS, s. 154.

<sup>71</sup> BARLASS, s. 154, 157.



Maddedeki yerler tahdidî olarak belirtilmiş olup, sayılan yerler dışındaki işyerleri, bu hükmün dışındadır<sup>72</sup>. Sayılan eşya ve malzemeler sadece ilgili yerlerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmündedir. Dolayısıyla bu eşyalar, madde sayılan yerlerin işletilmesinden doğan gelir, kurumlar, katma değer, damga vergisi, belediye vergileri, motorlu taşıtlar vergisi ve bunlara bağlı olarak kesilen vergi cezası gibi aslî ve zam ve faiz gibi fer'î kamu alacaklarına karşı teminat hükmündedir. Buna karşılık bu yerlerin işletilmesinden doğmayan emlak vergisi ve fer'ileri gibi aynî vergiler için teminat hükmünde değildir<sup>73</sup>. Çünkü bina maliki ile işletmenin birbirinden ayrı olması mümkündür<sup>74</sup>. Buna göre, örneğin bir sinemadaki eşya ve malzeme, sinemanın işletilmesinden doğan gelir vergisinin ve eğlence resminin teminatını teşkil eder. Fakat sinema sahibinin veraset vergisinden ya da işlediği herhangi bir suçtan dolayı hükmedilen para cezasının teminatını oluşturmamaktadır<sup>75</sup>. Bu bakımdan kamu alacağının sayılan müesseselerin işletilmesinden doğup doğmadığının iyi araştırılması gerekmektedir<sup>76</sup>.

AATUHK'un 12. maddesinde, bazı eşya ve malzemeler, ilgili yerlerin işletilmesinden doğan vergiler için teminat olarak düzenlenmek suretiyle aynî sorumluluk oluşturulmuştur<sup>77</sup>.

Maddede, söz konusu eşya ve malzemenin “*İcra ve İflas Kanununun 270, 271 inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla*” bu müesseselerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmünde olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla İİK'nın 270 ve 271. maddeleri kapsamındaki alacakların sayılan müesseselerin işletilmesinden doğan kamu alacaklarına karşı önceliği bulunmaktadır. Buna göre, gayrimenkulünü kiralayan kişinin hapis hakkına

<sup>72</sup> “Eşyaların haczedildiği yer lokanta olup, 6183 sayılı Yasanın 12. maddesinde sayılan yerlerden bulunmadığından mahcuzların işletme borcu için teminat hükmünde sayılması mümkün değil[dir]”. Y.15.HD, 13.11.1989 gün ve E. 3117, K. 4772, ŞİMŞEK, s. 101.

<sup>73</sup> BAYRAKLI, s. 43; ÇELİK, s. 46; DEYNEKLİ/KISA, s. 672; DEYNEKLİ, *İflas*, s. 55-56; Yine işletme sahibinin trafik para cezası gibi cezaları da doğal olarak teminat hükmünde olmayacaktır. SERİM, s. 32; ARSLANER, s. 152.

<sup>74</sup> BAYRAKLI, s. 43.

<sup>75</sup> AYKAÇ, s. 108.

<sup>76</sup> “Hazine vekili, takip konusu amme alacağının içindeki eşyalar haczolunan borçlunun işlettiği (Londra Pansiyonunun) Gelir Vergisine taalluk ettiğini iddia ettiğine göre, bu nokta üzerinde durulup yukarıda yazılı esaslar dairesinde tahkikatın tekemmül ettirilmesi ve sonucu dahilinde karar verilmesine ilişkin mercii kararının bozulması gerekmektedir”. Y.İİD, 22.05.1969 gün ve E. 5694, K. 5639, ÜNLÜ, s. 232.

<sup>77</sup> Karş. DEYNEKLİ, *İflas*, s. 114.

dayanarak İİK'nın 270 ve 271. maddelerine göre<sup>78</sup> bu eşyayı hapsedtirmesi halinde, hacizli malın satışından önce kira alacağı ödenecektir<sup>79</sup>. Kiralayanın hapis hakkı, kiralanan yerde bulunan kiracıya ait taşınır eşyayı kira alacağına karşı alıkoymak ve kira borcu ödenmediği takdirde onu paraya çevirerek alacağını öncelikle tahsil etmek yetkisi veren bir tür kanunî rehin hakkıdır<sup>80</sup>. Kiralayanın kiracıya ait eşyalar üzerindeki hapis hakkı, rehinli alacak niteliğindedir<sup>81</sup>. Kanunî hapis hakkı, kamu alacağı için tanınan kanunî teminat hakkından önce gelir<sup>82</sup>. Hapis hakkının kamu alacağına göre önceliği vardır, kamu alacağı ancak, hapis hakkına dayanan alacak tatmin edildikten sonra karşılanacaktır.

Kanunî teminat hakkı, noterden onaylı kira sözleşmesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemeler ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları kapsamaz<sup>83</sup>. Finansal

<sup>78</sup> **İİK md. 270:** “Kiralayan evvelce yapılması lazım gelen icrai takibi yapmadan haiz olduğu hapis hakkının muvakkaten muhafazası için icra dairesinin yardımını isteyebilir. (BK. 267, 269, 281)

*Teahhurunda tehlike varsa zabitanın yahut nahiye müdürünün de yardımı istenebilir.*

*İcra dairesi üzerlerinde hapis hakkı bulunan eşyanın bir defterini yapar ve rehinleri paraya çevirme yoluyla takip talebinde bulunması için kiralayana on beş günü geçmemek üzere münasip bir mühlet verir”.*

**İİK md. 271:** “Gizlice veya cebirle götürülmüş eşya, götürülmelerinden on gün içinde icra dairesinin emri ile ve zabıta kuvvetiyle geri alınabilir. İyi niyet sahibi üçüncü şahısların hakları saklıdır.

*İhtilaf halinde mahkeme basit yargılama usulü ile meseleyi halleder ve karara bağlar”.*

<sup>79</sup> ÇELİK, s. 47.

<sup>80</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 668.

<sup>81</sup> “Kiralayanın kiracıya ait eşyalar üzerindeki hapis hakkı İİK'nın 23 ve 270. maddeleri uyarınca rehinli alacak niteliğindedir”. Y.19.HD, 12.12.1996 gün ve E. 8083, K. 11153, COŞKUN, s. 207, dn. 85.

<sup>82</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 672; COŞKUN, s. 207; ARSLANER, s. 152; AYKAÇ, s. 108; “Hapis hakkına konu malların satılması halinde «kira alacağı» satış belinden rüçhanlı olarak yararlanır”. Y.19.HD, 07.12.1997 gün ve E. 10269, K. 6444, COŞKUN, s. 207-208, dn. 86; Ayrıca bkz. ACAR Mustafa Gürhan/DEMİRCAN Yadigar, “Mevduat Hacizlerine Bankaların Rehin/Hapis/Takas/Mahsup Hakkından Bahsederek Yaptıkları İtirazlar ve Kamu Alacaklarının Önceliği”, *Vergi Dünyası*, S. 341, Ocak 2010, s. 47.

<sup>83</sup> SERİM, s. 32; ARSLANER, s. 152-153; “Kiralayan ile kiracı arasında noterden yapılmış bir kira mukavelesinde, kiralanan gayrimenkulde bulunan eşya ve demirbaşların kiralayana ait olduğuna dair hükümlerin mevcut olması durumunda mülkiyet karinesi kiralayan lehine kabul edildiğinden bu eşyalar üzerinde kamu

kiralama yoluyla işletmeye giren eşya ve malzeme de bu sözleşme süresi boyunca ilgili kamu alacakları için teminat hükmünde sayılmayacaktır<sup>84</sup>. Bu mallar üzerinde kamu alacağının teminattan kaynaklanan bir rüçhan hakkı, doğal olarak bulunmamaktadır.

Maddenin son fıkrasında ayrıca, “*üçüncü şahısların Medeni Kanunun 688 ve Borçlar Kanununun 222 nci maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları*”nın mahfuz olduğu hükme bağlanmıştır. 4721 sayılı yeni Medenî Kanun’un 764. maddesine tekabül eden maddede<sup>85</sup> mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış düzenlenmektedir. 6098 sayılı yeni Borçlar Kanunu’nun 259. maddesine tekabül eden maddede ise<sup>86</sup>, taksitli satışlarda satıcının seçimlik hakkı düzenlenmektedir.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlara konu eşya ve malzeme hakkındaki istihkak iddiaları kamu idarelerine karşı ileri sürülebilir. İstihkak davasını kazanan üçüncü kişi, ilama dayanarak malın aynını veya değerini borçludan talep edebilecektir<sup>87</sup>. Yine taksitli satışlarda da, sözleşmede mülkiyeti muhafaza belirtilmiş olması kaydıyla, temerrüt durumunda satıcı sattığı malın geri verilmesini isteyebilecektir<sup>88</sup>. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılmış satışlara konu eşya üzerinde de kamu alacağının rüçhan hakkı bulunmamakta-

---

*alacağının tahsiline ilişkin herhangi bir öncelik hakkının olması söz konusu değildir*”. KOÇAK, s. 96.

<sup>84</sup> BARLASS, s. 155.

<sup>85</sup> 4721 Sayılı Türk Medenî Kanunu, RG. 08.12.2001, S. 24607. **Madde 764:** “Başkasına devredilen bir malın mülkiyetinin saklı tutulması kaydı, ancak resmî şekilde yapılacak sözleşmenin devralanın yerleşim yeri noterliğinde özel siciline kaydedilmesiyle geçerli olur. Hayvan satışlarında mülkiyeti saklı tutma sözleşmesi yapılamaz”.

<sup>86</sup> 6098 Sayılı Borçlar Kanunu, RG. 04.02.2011, S. 27836. **Madde 259/1-2:** “Alıcı peşinatı ödemede temerrüde düşerse satıcı, sadece peşinatı isteyebilir veya sözleşmeden dönebilir. Alıcı taksitleri ödemede temerrüde düşerse satıcı, muaccel olmuş taksitlerin veya geri kalan satış bedelinin tamamının bir defada ödenmesini isteyebilir ya da sözleşmeden dönebilir. Satıcının geri kalan satış bedelinin tamamını isteyebilmesi veya sözleşmeden dönebilmesi, ancak bu hakkı açık biçimde saklı tutmuş olmasına ve alıcının kararlaştırılan satış bedelinin en az onda birini oluşturan ve birbirini izleyen en az iki taksidi veya en az dörtte birini oluşturan bir taksidi ya da en son taksidi ödemede temerrüde düşmüş olmasına bağlıdır. Ancak, satıcının dönme dolayısıyla isteyebileceği miktar, ödenmiş olan taksitler tutarına eşit veya daha fazla ise satıcı sözleşmeden dönemez”.

<sup>87</sup> ÇELİK, s. 48.

<sup>88</sup> KOÇAK, s. 97; ÇELİK, s. 48; BAYRAKLI, s. 45; SERİM, s. 32; CANDAN, Kamu Alacakları, s. 89; BARLASS, s. 156.

dır. Ancak bunlar dışındaki istihkak iddiaları, kamu idaresinin teminat hakkını ihlâl etmeyecektir<sup>89</sup>, kamu alacağının bu durumlar dışında önceliği vardır<sup>90</sup>.

AATUHK'un 12. maddesi kapsamındaki eşyalara kamu alacağından dolayı tanınan teminat, hapis hakkı ve mülkiyeti muhafaza kaydı gibi istisnalar dışında, diğer imtiyazlı ve imtiyazsız adi alacaklardan önce gelmektedir. Bu itibarla diğer kamu alacaklarından da önce gelmektedir<sup>91</sup>. Bu durum da kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının özel bir görünümünü oluşturmaktadır.

İlgili eşyaların teminat hükmünde olması, yalnız muaccel kamu alacakları için değil, işletme ile ilgili olan henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları için de söz konusudur. Bu eşya ve malzemeler, işletme içerisine girdikleri andan itibaren teminat hükmündedir. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi için elbette ki ilgili kamu alacaklarının tahakkuk etmiş olmaları gerekecektir<sup>92</sup>. Bu itibarla kamu alacağı tahakkuk etmeden, AATUHK'un 12. maddesi hükmünden yararlanılamayacaktır. Ayrıca alacaklı kamu idaresinin kamu alacağı için takip yapması da gerekmektedir.

Doktrindeki bir görüşe göre, diğer alacaklıların madde kapsamındaki eşya ve malzemeleri haczetmeleri halinde, kamu alacağı haciz tarihinden önce doğmuşsa, diğer alacaklılar hacze iştirak edemeyecektir. Eğer kamu alacağı haciz tarihinden sonra, ancak paraya çevrilmeden önce doğmuşsa, alacaklı kamu idaresinin kanunî teminat hükmünden dolayı hacze iştirak edeceği ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre ayrıca, kamu alacağının hacizli mal paraya çevrildikten sonra doğması halinde kamu idaresinin hacze iştirak edemeyeceği, ancak satış bedelinden artan olursa alacağını alabileceği de ifade edilmektedir<sup>93</sup>. Fakat bu görüş, AATUHK'un 12. maddesindeki teminat hükmünü, haciz yoluyla takipler bakımından büyük ölçüde işlevsiz hale getirmiş olmaktadır. Kamu alacağının hacze iştirak edip edemeyeceğine yönelik ifade edilen ihtimaller, tamamen AATUHK'un 21/1. maddesinde yer alan hacze iştirak hükümleri dâhilinde ele alınmıştır. Yani AATUHK'un 12. maddesi olmasaydı, aynen görüşte belirtilen şekilde kamu alacağının hacze iştirak edip edemeyeceği çerçevesinde konu çözüme kavuşturulacaktı. Kısaca bu görüş, teminat hükmünü normal kamu alacağına tanınan rüçhan hakkı olarak ele almak suretiyle, AATUHK'un 12. maddesini âdeta göz ardı etmiş olmaktadır.

<sup>89</sup> AYKAÇ, s. 109; ÇELİK, s. 47; DEYNEKLİ/KISA, s. 672; BAYRAKLI, s. 45; SERİM, s. 31; CANDAN, *Kamu Alacakları*, s. 89; KOÇAK, s. 98.

<sup>90</sup> BAYRAKLI, s. 44; SERİM, s. 32-33.

<sup>91</sup> Dolayısıyla bu teminatın Sosyal Güvenlik Kurumu'nun devlet alacağı derecesinde imtiyazlı olduğu kabul edilen sigorta prim alacaklarına karşı da önceliği bulunmaktadır. Karş. Y.İİD, 31.10.1963 gün ve E. 1977, K. 11533, DEYNEKLİ/KISA, s. 672, dn. 108.

<sup>92</sup> BARLASS, s. 157.

<sup>93</sup> Bkz. COŞKUN, s. 207.

AATUHK'un 12. maddesi özel bir hüküm niteliğindedir. Ayrıca bu hüküm, hukukî nitelik bakımından KDVK'nın 55. maddesindeki teminat düzenlemesine benzemektedir. Her ikisinde de belli eşyaların kamu alacağına karşı teminat hükmünde olduğu belirtilmek suretiyle bir tür aynı sorumluluk ihdas edilmiştir. İlgili kamu alacaklarının teminat hükmünde olarak önceliği bulunduğu için, bunların hacizli eşyanın aynından doğması da gerekmemektedir<sup>94</sup>. Bu bakımdan teminat hükmünde olan eşyanın normal kamu alacaklarına göre bir önceliği bulunmaktadır.

Teminat hükmünde olan eşyaların iflâstaki sırasına ilişkin olarak Yargıtay kararına rastlanmamıştır. Ancak Yargıtay'ın bir kararında, teminat hükmünde olan eşya üzerinde devletin rehin hakkı bulunduğu belirtilmiştir. Kararda devletin kamu alacaklarına ilişkin bu rehin hakkının, menkul rehindeki zilyedliğin devrinin bir istisnası olduğu ifade edilmektedir. Yani bu rehin geçerliliği için, söz konusu menkul malların rehin alacaklısı devlete teslimi şart değildir<sup>95</sup>.

Medenî Kanun'da menkul rehinde teslim bağli rehin, hapis hakkı, teslim bağli olmayan rehin, hak ve alacaklar üzerinde rehin gibi çeşitli rehin

<sup>94</sup> KDVK'nın 55. maddesiyle ilgili bu değerlendirme kanaatimce AATUHK'un 12. maddesi için de yapılabilir. Karş. ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 162; SERİM, s. 71.

<sup>95</sup> “Dava konusu mallar, 1447 sayılı Ticari İşletme Rehni Kanunu'na uygun biçimde davacı lehine rehnedilmiş ve ticaret sicili memurluğunca kayıt ve tescil edilmiş olduğundan, rehin sözleşmesi gerçekleşmiştir. Ticari işletme rehni “teslimsiz sicilli taşınır rehni türlerinden” olup rehinin geçerliliği için rehin alacaklısına teslimi şart değildir. Bu tür rehin MK. 'nın 853. maddesindeki [Yeni TMK md. 939] teslim şartlarının istisnalarından birisidir. Nitekim, hayvan rehni (MK. 854) [Yeni TMK md. 940], gemi ipoteği (TTK. 875, 877, 893-944), maden cevherinin rehni, Türkiye Halk Bankası yararına tanınan rehin hakkı, rehinli tahsilat (MK. 874-886), Ziraî Donatım Kurumu'nun rehin hakkı ( 4604 s. K. md. 11 ), Ziraat Bankası'nın rehin hakkı (3202 s. K. md. 39, 42), Tarım Kredi Kooperatiflerinin rehin hakkı (1581 s. K. md. 13), **Devletin kamu alacaklarına ilişkin rehin hakkında da (6183 s. K. md. 12) durum böyle olup, rehin sözleşmesinin konusu olan menkulün, rehin alacaklısına teslimi şart değildir**”. Y.15.HD, 19.06.1995 gün ve E. 1995/3110, K. 1995/3688, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

**TMK md. 939:** “Kanunda öngörülen ayrık durumlar dışında taşınırlar, ancak zilyetliğin alacaklıya devri suretiyle rehnedilebilir”. **Ayrık Durumlar TMK md. 940:** “Yetkili makamlar tarafından izin verilen kuruluşlar ile kooperatiflerin alacaklarının güvence altına alınması için, zilyetlik devredilmeden de, icra dairesinde tutulacak özel sicile yazılmak suretiyle hayvanlar üzerinde rehin kurulabilir. Bu amaçla tutulacak sicil tüzükle belirlenir.

Gerçek veya tüzel kişilerin alacaklarının güvence altına alınması için, kanun gereğince bir sicile tescili zorunlu olan taşınır mallar üzerinde, zilyetlik devredilmeden de, taşınır malın kayıtlı bulunduğu sicile yazılmak suretiyle rehin kurulabilir. Rehinin kurulmasına ilişkin diğer hususlar tüzükle belirlenir”.

türleri düzenlenmiştir. Kanundaki düzenleme, teslim bağli rehin esas alınır tarzdadır. Bu yüzden teslim bağli rehne ilişkin kurallar mahiyetine uygun düştüğü ölçüde diğer rehin türlerine de uygulanır. Bu hükümlerin de yeterli olmadığı durumlarda gayrimenkul rehnine ilişkin hükümler kıyasen uygulanacaktır<sup>96</sup>. Özellikle ekonomik değeri yüksek bazı menkul malların rehin amacıyla devrinin bazı olumsuzlukları bünyesinde taşıması dolayısıyla bazı menkul malların teslimi gerekmeksizin rehnedilebilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır<sup>97</sup>. Sicile tescili ve rehin alana teslimi gerekmeksizin kanun hükmü gereğince doğan rehin haklarına teslimsiz ve sicilsiz menkul rehni denilmektedir. Bu menkul rehminin en önemli örneklerinden birini, AATUHK'un 12. maddesinde sayılan yerlerin işletilmesinden doğan kamu alacakları için bu işletmelerde bulunan eşya üzerinde hazine lehine doğan rehin hakkı oluşturmaktadır. Bu rehin türünde aleniyet (kamuya açıklık) bulunmamaktadır<sup>98</sup>.

Kamu alacaklısına maddede sayılan yerlerin işletilmesinden doğan kamu alacakları bakımından, orada bulunan eşyalar üzerinde bir tür hapis hakkı tanınmıştır. Bu hapis hakkı menkul rehni niteliğindedir. Kiralayanın hapis hakkının bu kamu alacağına karşı önceliği bulunmaktadır. AATUHK'un 12. maddesi kapsamındaki kamu alacağının ise, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacaklarına karşı önceliği bulunmaktadır<sup>99</sup>.

Teminat hükmünde eşyanın bir tür rehin hakkı olması hasebiyle, vergi idaresince takip yapılması şartıyla, maddede belirtilen eşyalar üzerinde, ilgili müesseselerin işletilmesinden doğan kamu alacaklarının rüçhan hakkı bulunmaktadır. Söz konusu malların devlete teslimi şart olmadan devletin bu mallar üzerinde rehin hakkı bulunmaktadır. Bu rehin hakkı, sadece ilgili müesseselerin işletilmesinden doğan kamu alacaklarına ilişkin olarak mevcuttur.

Kamu alacaklarının, rehin hakkı dolayısıyla, hem hacizde hem de iflâsta önceliklerinin bulunduğunu kabul etmek gerekir. Kamu alacağının buradaki rüçhan hakkı, ilgili kamu alacağının diğer rehinli alacaklardan da önce tatmin edilmesini gerektirmektedir. Kiralayanın hapis hakkına ilişkin hükümlerin mahfuz olduğuna dair hüküm de bunu doğrulamaktadır. Çünkü rehinli alacak niteliğinde olan hapis hakkı, söz konusu kamu alacaklarından önce gelecektir.

<sup>96</sup> DOĞAN Murat, "Teslime Bağli Olmayan Sicilli Motorlu Taşıt Rehni", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2008, C. XII, S. 3-4, s. 182.

<sup>97</sup> Teslime bağli rehinde rehin verenin eşyadan yararlanma imkânı ortadan kalkarken, rehin alan da kullanma ve yararlanma yetkisine sahip olmadığı için onu saklama ve koruma külfeti altına girmektedir. Rehin veren aynı zamanda o eşyayı işletmeden de mahrum kalmaktadır. Bkz. DOĞAN, s. 184.

<sup>98</sup> DOĞAN, s. 185.

<sup>99</sup> KİRAZ Taylan Özgür, "İflâs Dışı Adi Konkordatoda Kamu Alacaklarının Tâbi Olduğu İşlem", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Aralık 2006, s. 54, 56.

Buradaki rüçhan hakkı, kanunî hapis hakkının önceliğe sahip olduğu diğer rehinlerden önce gelmeye ilişkin olarak anlaşılmalıdır. Bu tür kamu alacağı, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan diğer kamu alacaklarından önce gelmektedir. İflâs aşamasında ise, söz konusu malların satışından elde edilen bedelin ilgili vergi alacaklarını karşılayamaması halinde, bu alacaklar artık diğer kamu alacakları gibi, İİK'nın 206. maddesi gereğince imtiyazlı alacak olarak 3. sıraya yazılacaktır.

### III. HACİZDE RÜÇHAN HAKKI

Kamu alacaklarına hacizde tanınan rüçhan hakkı, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarından farklılık göstermektedir. Gerek bu başlık altında gerekse daha sonraki başlıklar olan hacze iştirak ve iflâs durumunda rüçhan hakkı başlıklarında ele alınacağı üzere, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan tüm kamu alacakları, kural olarak, rehinli alacaklardan sonra gelmektedir. Bu durum AATUHK'un 21/2. maddesinin ilk cümlesinde belirtilmektedir: “*Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur*”. Bu özellik, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları ile diğer tüm kamu alacakları arasındaki temel farkı oluşturmaktadır.

Kamu alacaklarına haciz aşamasında tanınan rüçhan hakkı kapsamında esas itibarıyla iki konu ele alınabilir. Bunlardan ilki, kamu alacaklarına diğer alacaklar karşısında öncelik tanınmasıdır. İkincisi ise, kamu alacaklarına kendinden önce özel alacak için konulmuş olan bir hacze iştirak edebilmesi bakımından rüçhan hakkı tanınmasıdır. Kamu alacaklarının hacze iştirakinde; özel bir alacak için konulmuş olan ilk hacze, sonradan kamu alacağı için konulan haczin iştirak etmesine ilişkin şartlar inceleme konusu yapılmaktadır. Hacze iştirak konusu, önemi ve kapsamı itibarıyla ayrı, bağımsız bir başlıkta incelenecektir.

Bu başlık altında ele alınacak olan kamu alacaklarına hacizde tanınan rüçhan hakkında ise, ilk haciz kamu alacağından dolayı konulmaktadır. Burada da kamu alacaklarına tanınan öncelik, sonraki haczin özel alaktan veya kamu alacağından dolayı konulmasına göre farklılık arz etmektedir. Bu yüzden kamu alacaklarına hacizde tanınan rüçhan hakkı, iki başlık altında incelenecektir:

#### A. İLK HACZİN KAMU ALACAĞINDAN DOLAYI SONRAKİ HACZİN ÖZEL ALAKTAN DOLAYI KONULMASI

AATUHK'un 21. maddesinde, üçüncü kişiler tarafından konulan hacizlere kamu alacağının iştiraki düzenlenmiştir. Ancak kamu alacağından dolayı konulan hacizlere özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerin iştirakine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla, kamu alacağından dolayı konulan hacizlere, özel alacak için konulan hacizlerin iştiraki kabul edilmemiş-

tir<sup>100</sup>. Bu bakımdan kamu alacaklarına özel alacaklar karşısında bir üstünlük tanınmış olmaktadır. Bu durum kamu alacaklarındaki rüçhan hakkının önemli bir görünümünü oluşturmaktadır.

Yargıtay kararlarında özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerin kamu alacağından dolayı konulan hacizlere iştirak edebileceğine dair kanunî bir düzenleme bulunmadığına vurgu yapılmaktadır: “*Kamu alacakları için konulan hacizlerden sonraki tarihlerde İcra ve İflas Kanunu’na göre konulmuş bir haciz varsa, bu haczin kamu alacağına iştirak etmesini sağlayacak bir yasal düzenleme bulunmadığından, dağıtımına konu paranın önceki tarihli kamu haczine tahsisi*” gerekir<sup>101</sup>.

Kamu alacağından dolayı tahsil dairesince konulmuş bir hacze, aynı borçluya karşı özel hukuktan doğan bir alacağı için İİK’ya göre icra takibi yapmış ve kendisine haciz isteme yetkisi gelmiş olan alacaklı, İİK’nın 100. maddesindeki şartlara sahip olsa bile hacze iştirak edemez<sup>102</sup>. Hatta kamu

<sup>100</sup> ÜNLÜ, s. 227; “Yargıtay İcra ve İflâs Dairesinin 21.05.1954 tarih ve Esas 1145, Karar 2469 sayılı kararı gereğince, âmmeye alacağı için haczedilen bir mala üçüncü bir şahsın iştiraki mevzu bahis olamayacağından, mahcuz malın satış bedelinden ilk önce malı haczedene âmmeye idaresi alacağını tahsil edecektir”. AYKAÇ, s. 269.

<sup>101</sup> Y.19.HD, 29.09.2010 gün ve E. 2010/6127, K. 2010/10402, BİLGİN, s. 143-144; “Bedeli paylaşımına konu taşınmaz üzerinde Vergi Dairesinin haczi davacı alacaklıların haczinden öncedir. 6183 sayılı Kanunun 21. maddesinde Vergi Dairesinin haczinin diğer hacizlere iştiraki düzenlenmiş olup, diğer alacaklıların Vergi Dairesinin haczine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle ilk haczin Vergi Dairesinin haczi olması halinde diğer alacaklıların haczinin bu hacze iştiraki mümkün [değildir]”. Y.19.HD, 26.03.2009 gün ve E. 2009/1412, K. 2009/2292, BİLGİN, s. 144, BİLGİN, İflâs, s. 496; Y.19.HD, 12.11.2004 gün ve E. 2004/5456, K. 2004/11345, DEYNEKLİ/KISA, s. 277, no. 196; “6183 sayılı Yasanın 21. maddesinde İİK’nın 100. maddesine göre alacaklının borçlunun malları üzerine koyduğu hacze bu hükümde belirtilen koşullara bağlı olmaksızın kamu alacağı için iştirakin mümkün olduğu kabul edilmiştir. Kamu alacakları arasındaki hacze iştirak ilişkisi de 6183 sayılı Yasanın 69. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna karşılık kamu alacağından dolayı konulan hacze adi ve imtiyazlı bir alacaklının iştiraki mümkün değildir”. Y.19.HD, E. 13.11.1997 gün ve E. 7285, K. 9479, DEYNEKLİ/KISA, s. 317, no. 275.

<sup>102</sup> YILMAZ, s. 307; AKCAN, s. 134; “Somut olayda davacı vergi dairesinin haczi 16.09.2003, davalı M.B. ’ın haczi ise 10.03.2004 tarihliedir. Davalı M.B. ’ın haczi her ne kadar İİK’nın 100 ve 101 nci maddesindeki şartları taşısa da, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca İcra ve İflâs Kanununa göre konulan hacizler kamu alacağı için uygulanan hacizlere iştirak edemeyeceğinden, tarafların anılan hükümler doğrultusunda garameye dahil edilmesi de mümkün değildir”. Y.19.HD, 21.09.2006 gün ve E. 20006/6354, K. 2006/8572, BİLGİN, s. 144-145, BİLGİN, İflâs, s. 496; “İcra Mahkemesi’nce şikâyetçi alacağının İcra ve İflâs Kanunu’nun 100 üncü maddesinde gösterilen şartları taşıdığı gerekçesiyle sıra cetvelinin iptaline ... karar verilmiş[tir]... İcra ve İflâs Kanunu’nun 268 inci



alacağına tanınan bu rüçhan hakkı bakımından, sonraki haczin imtiyazlı bir alacaktan kaynaklanıp kaynaklanmadığının önemi de bulunmamaktadır. Yargıtay kararlarında da sonraki haczin imtiyazlı bir alacaktan doğmasının kamu alacağına iştirak imkânı vermeyeceği belirtilmektedir: “*Bir kamu alacağına adi ve imtiyazlı diğer alacaklarının iştirakine ilişkin bir düzenleme bulunmadığından nafaka alacaklısı kamu alacağından dolayı konulan ilk hacze iştirak edemez*”<sup>103</sup>. İflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde doğmuş olan işçi alacakları imtiyazlı ise de, önce kamu alacağından dolayı konulmuş bir hacze işçi alacağından dolayı konulan haciz iştirak edemeyecektir<sup>104</sup>. AATUHK’taki hüküm özel nitelikte olduğu için, İİK’deki genel hükümler kamu alacaklarının hacze iştiraki konusunda uygulanmayacaktır.

---

*maddesindeki hâl istisna, yasalarda kamu alacağı için konulan hacizlere başka hacizlerin iştirak ettirilmesine imkân tanınmamıştır*”. Y.19.HD, 02.02.2011 gün ve E. 2011/104, K. 2011/2303, BİLGİN, s. 142-143; Y.19.HD, 18.06.1998 gün ve E. 3518, K. 4324, DEYNEKLİ/KISA, s. 314, no. 269.

<sup>103</sup> Y.19.HD, 20.11.2003 gün ve E. 2003/5835, K. 2003/11721, BİLGİN, s. 145, BİLGİN, İflâs, s. 497; “*Borçluya ait araçların satışından sonra düzenlenen sıra cetvelinde davalıların işçi alacaklılarının önceliği bulunduğu gerekçesiyle pay ayrılmış SSK bu sıra cetveline itiraz etmiştir. Satışa konu araçlar üzerinde ilk haciz SSK tarafından uygulanmıştır... Kamu alacağından dolayı konulan hacze adi veya imtiyazlı bir alacaklının iştiraki mümkün değildir*”. Y.19.HD, 03.07.2003 gün ve E. 2003/2576, K. 2003/7353, BİLGİN, s. 146-147, BİLGİN, İflâs, s. 498; “*Bedeli paylaşımına konu malın kamu alacağı için haczedilmesinden sonra bir başka alacaklı tarafından işçi ihbar ve kıdem tazminatı alacağından dolayı haczedilmesi halinde, işçi ihbar ve kıdem tazminatından doğan alacağın kamu alacağının önüne geçemeyeceğinin kabulünde bir isabetsizlik [bulunmamaktadır]*”. Y.19.HD, 10.12.1998 gün ve E. 6917, K. 7504, DEYNEKLİ/KISA, s. 312, no. 266; Y.19.HD, 12.06.2003 gün ve E. 4285, K. 6218, COŞKUN, s. 211, dn. 92; Y.19.HD, E. 13.11.1997 gün ve E. 7285, K. 9479, DEYNEKLİ/KISA, s. 317, no. 275; Y.19.HD, 12.06.2003 gün ve E. 2003/4285, K. 2003/6218, DEYNEKLİ/KISA, s. 285-286, no. 212; Y.21.HD, 16.10.2000 gün ve E. 6373, K. 6885, DEYNEKLİ/KISA, s. 300, no. 240.

<sup>104</sup> “*Mercii hakimliğince işçi alacaklarının öncelikli alacaklardan olduğu, işçi alacaklarından sonra haciz tarihlerine göre Vergi Dairesi ve SSK’nın hacizlerinin geleceği gerekçesiyle sıra cetvelinin iptaline karar verilmiş, karar Vergi Dairesi ve SSK vekillerince temyiz edilmiştir... Vergi Dairesi’nden sonra ilk haciz Yapı Kredi Bankası A. Ş. Tarafından uygulanmıştır. Bu hacze SSK 6183 sayılı Yasa’nın 21/1. maddesi uyarınca işçi alacaklarından dolayı konulan hacizler İİK’nın 100/2. maddesi uyarınca iştirak ettirilerek paylaşılmalıdır. Mercii hakimliğince bu yönler gözetilerek bir karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde karar verilmesinde isabet görülmemiştir*”. Y.19.HD, 08.04.2004 gün ve E. 2003/8458, K. 2003/4106, DEYNEKLİ Adnan, “İşverenin İflâsı veya İşverene Yönelik Haciz Halinde İşçinin Ücret Alacağının Önceliği Sorunu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2005, S. 60, s. 39-40.

Özel alacak imtiyazlı olsa bile, kamu alacağından dolayı konulan ilk hacze kesinlikle iştirak edemez. Kamu alacağının önceliği bulunmaktadır. Buna göre, örneğin İİK'nın 206. maddesinin birinci sırasında imtiyazlı alacak olarak düzenlenen bir nafaka alacağı veya işçilerin ihbar ve kıdem tazminatları dolayısıyla konulan haciz, kendisinden önce bir kamu alacağından dolayı konulmuş olan bir hacze, İİK'nın 100. maddesindeki şartları taşısa dahi iştirak edememektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacağı da kamu alacağı niteliğinde olduğu için, rüçhan hakkına sahiptir. Buna göre Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacağı için konulmuş hacze, özel alacak için konulmuş hacizler iştirak edemeyecektir<sup>105</sup>.

İlk olarak kamu alacağından dolayı konulmuş bir haciz bulunduğunda artık garameten paylaşırma ilkesi geçerli olmayacaktır. Önce kamu alacağı ödenecek daha sonra sıra diğer hacizlere gelecektir. Hatta sonraki haciz yine kamu alacağından dolayı konulmuş olsa bile durum bu şekilde olacaktır. Bu itibarla ilk başta kamu alacağından dolayı konulan bir haciz bulunduğunda, paylaşımında öncelik ilkesi geçerlidir.

Kamu alacağından sonra konulmuş hacizle takip edilen özel alacaklar ancak, kamu alacağından artacak paralardan alacaklarını alabilirler. Bu takdirde kamu alacağı ile özel alacakların garameten paylaşımına girmesi mümkün değildir<sup>106</sup>. Dolayısıyla öncelikle kamu alacağı tatmin edilecek, daha sonra artan miktar olursa, bu miktar özel alacaklılara sıralarına göre ödenecektir. Eğer ilk sıralarda kamu alacağından dolayı konulan birden fazla haciz varsa, öncelikle bütün bu alacaklar karşılanacaktır. Özel alaktan dolayı konulan haciz veya hacizlerden önce konulmuş bulunan hacizlerdeki bütün kamu alacakları karşı-

<sup>105</sup> “SSK.nun daha önce uyguladığı hacizlerden dolayı bu malların satış bedelinden öncelikle bu alacaklıya ödenmesine ... karar verilmesi gerekir”. Y.19.HD, 03.07.2003 gün ve E. 2003/2576, K. 2003/7353, BİLGEN, s. 146-147, BİLGEN, *İflâs*, s. 498.

<sup>106</sup> AKCAN, s. 134; DEYNEKLİ/KISA, s. 73; “İcra ve İflâs Kanununa göre konulan hacizler kamu alacağı için uygulanan hacizlere iştirak edemeyeceğinden, tarafların anılan hükümler doğrultusunda garameye dahil edilmesi de mümkün değildir”. Y.19.HD, 21.09.2006 gün ve E. 2006/6354, K. 2006/8572, BİLGEN, s. 145; “Daha önce amme alacağı için haczedilen bir mal paraya çevrilmeden önce o mal üçüncü bir şahıs tarafından da haczedilmiş ise böyle bir taksimin söz konusu olamayacağı, bu durumda mahcuz malın satış bedelinden ilk önce amme alacağının ödenmesi gerektiği, olayda ilk haczin idare tarafından tesis edildiği anlaşıldığından satışı yapılan bu mallardan elde edilen bedelin garameten taksimine olanak bulunmadığı...” Dş.3.D, 19.11.1996 gün ve E. 1996/586, K. 1996/4585, DD, Yıl 1997, S. 93, s. 163-165; Dş.3.D, 02.04.1998 gün ve E. 1997/540, K. 1998/1225, Danıştay Kararları Bilgi Bankası, <http://www.danistay.gov.tr>.

lanmadan özel alacakların karşılanmasına geçilememesi, kamu alacaklarına tanınan çok önemli bir ayrıcalıktır.

Kamu alacağı ile özel alacaklar dolayısıyla aynı anda (aynı tarihte) haciz konulması halinde, satış bedelinin alacaklılar arasında garameten paylaştırılması gerekir<sup>107</sup>. Nitekim Yargıtay'ın bu yönde kararları da bulunmaktadır: “Vergi dairesinin haczi ile müşteri bankanın haczinin aynı tarihte yapıldığı nazara alınarak vergi dairesi ile alacaklı bankanın aynı garameye dahil edilmesine karar verilmek gerekirken yazılı şekilde vergi dairesinin haciz tarihlerinin önce olduğundan ve idarenin alacağının imtiyazlı alacak durumunda bulunduğu bahisle şikâyetin reddi isabetsiz”dir<sup>108</sup>. Kanaatimce, aynı tarihte konulan hacizlerde, hangi alacak için daha önce haciz konulduğuna bakılmaksızın (haciz koyma saatlerine dahi bakılmaksızın), hacizli malın satış bedelinin özel alacak ile kamu alacağı arasında garameten paylaştırılması gerekir. Kamu alacağı saat itibarıyla önce konulmuş olsa dahi, satış bedelinin özel alacakla arasında garameten paylaştırılması, devletle birey arasındaki menfaat dengesine çok daha uygundur.

Kamu alacağından dolayı konulan hacizlere özel alaktan dolayı konulan hacizlerin iştirak edememesinin tek istisnasını, özel alacaklardan dolayı konulan ihtiyatî hacizler oluşturmaktadır. İhtiyaten haczedilen bir mal kamu alacağından dolayı da haczedilirse, ihtiyatî haciz şartları varsa, kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edebilmektedir. Bu husus ileride, hacze iştirak konusunun içinde, “Özel Alacaklardan Dolayı Konulan İhtiyatî Hacizlerin

<sup>107</sup> “Kamu alacağı için konulan hacizle bir başka alacaklının haczinin aynı tarihteki olması halinde satış bedelinin alacaklılar arasında garameten paylaştırılması gerekir”. DEYNEKLİ/KISA, s. 71. Ancak aynı yazarlar daha sonra bu görüşlerinin tam tersini ifade etmekte ve aynı tarihli hacizlerde iştirakin mümkün olmadığını ileri sürmektedirler: “Kanaatimizce yasa metninden açıkça anlaşıldığı kadarıyla kamu alacağı ile diğer alacaklardan dolayı aynı anda haciz konulmuşsa iştirak söz konusu olmayacaktır”. Karş: DEYNEKLİ/KISA, s. 72.

<sup>108</sup> Y.12.HD, 08.02.1989 gün ve E. 1988/5709, K. 1989/1685, ÜNLÜ, s. 232; “Olayda, dört alacaklının da haciz işlemi aynı gün tapuya işlenmiş olup saati belli değildir. Yevmiye numaralarının farklı olmasının tabii bulunması karşısında dört alacaklı arasında satış parasının garameten tevzii gerektiği düşünülmeksizin muteriz alacaklıların derece kararına itirazlarının red edilmesi isabetsizdir”. Y.15.HD, 26.09.1988 gün ve E. 1987/12012, K. 1988/10325, ŞİMŞEK, s. 691.

Danıştay'ın da bu konuda aynı yönde yorumlanabilecek kararı bulunmaktadır: “Söz konusu malların taraflarca aynı gün ve saatte haczedildiği ileri sürülerek garameten paylaştırılması isteminin reddine ilişkin işleme karşı açılan davayı ... olayda ilk haciz idare tarafından tesis edildiği anlaşıldığından, satışı yapılan bu mallardan elde edilen bedelin garameten taksimine olanak bulunmadığı gerekçesiyle reddeden İzmir İkinci Vergi Mahkemesinin ... kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle dairemizce de uygun görülmüş olup...”. Dş.3.D, 19.11.1996 gün ve E. 1996/586, K. 1996/4585, DD, Yıl 1997, S. 93, s. 163-165.

Kamu Alacaklarından Dolayı Konulan Hacizlere İştiraki” başlığı altında ele alınacaktır.

## **B. İLK VE SONRAKİ HACİZLERİN KAMU ALACAĞINDAN DOLAYI KONULMASI (KAMU İDARELERİ ARASINDA ÖNCELİK)**

İlk haciz kamu alacağından dolayı konulduktan sonra, bir başka kamu alacağından dolayı da aynı mal üzerine haciz konulduğunda, sonraki haczin şartlarını sağlamak suretiyle ilk hacze iştirak edebileceğı kabul edilmiştir. Bu konuyu düzenleyen ve “Amme İdareleri Arasında Hacze İştirak” başlığını taşıyan AATUHK’un 69. maddesi hükmü şu şekildedir:

*“Her amme idaresi, diğer bir amme idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir.*

*Hacze iştirak halinde, hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil olunur. Artan hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenir”.*

AATUHK’un 69. maddesinde, bir kamu idaresinin, daha önce başka bir kamu idaresince konulan hacze iştirak edebileceğı düzenlenmiştir. Ancak burada her ne kadar kamu idarelerinin hacze iştirak edebileceğı belirtiliyorsa da, bu iştirak gerek İİK’nın 100. maddesinde ve gerekse de AATUHK’un 21. maddesinde düzenlenen anlamda bir hacze iştirak değildir<sup>109</sup>. Çünkü İİK’nın 100. maddesinde ve AATUHK’un 21. maddesinde düzenlenen hacze iştirakin temel özelliğı, hacze iştirak eden alacaklılar arasında paylaştırmının garameten yapılmasıdır. Hâlbuki burada garameten paylaştırmaya yer verilmemiş, aynen Alman hukukunda olduğu gibi öncelik ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre, ilk haczi koyduran kamu idaresi alacağını almadıkça diğer alacaklı kamu idarelerinin alacağı ödenmeyecektir. Yargıtay kararlarında da bu husus belirtilmektedir: “İlk önce haciz uygulayan kamu idaresi tatmin edilmeden diğer kamu idaresine pay ayrılamaz”<sup>110</sup>.

<sup>109</sup> YILMAZ, s. 308; AKCAN, s. 153.

<sup>110</sup> Y.19.HD, 15.06.2000 gün ve E. 4220, K. 4697, DEYNEKLİ/KISA, s. 301, no. 242; Y.19.HD, 25.11.1999 gün ve E. 6998, K. 7126, DEYNEKLİ/KISA, s. 303, no. 247; “Davacı vekili... müvekkilinin haczinin 6183 sayılı Yasanın 21. maddesine göre iştirak ettirilmesi gerektiğini ileri [sürmüştür]... Davalı hazine vekili, sigorta prim alacağına vergi alacağından sonra yer verilmesinin usul ve yasaya uygun olduğunu [belirtmiştir]... Kamu idareleri arasında hacze iştirak 6183 sayılı Yasanın 69. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre mahcuz malın satış bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı ayrılacak, artan hacze iştirak eden kamu idarelerine ödenecektir. Somut olayda ilk haciz Keçiborlu Malmüdürlüğü tarafından uygulandığından SSK daha sonra koyduğu hacizler nedeniyle ilk hacze iştirak edemez”. Y.19.HD, 11.06.1998 gün ve E. 3027, K. 4114, DEYNEKLİ/KISA, s. 315, no. 271; “Gelir vergisinden kaynaklanan alacak

İlk haciz kamu alacağından dolayı konulmuşsa, kamu idareleri haricinde bu alacağa iştirakin mümkün olmadığı Yargıtay'ın bir kararında şu şekilde belirtilmiştir: “İlk haczin kamu alacağından dolayı konulması halinde kamu idareleri haricinde (6183 sayılı Kanunun 69. maddesi) diğer alacaklıların kamu alacağına iştirakinden söz edilmemiştir”<sup>111</sup>.

İlk haciz kamu alacağından dolayı konulduğunda, bu hacze ancak diğer bir kamu alacağından dolayı konulan haczin katılması mümkündür. Fakat bu halde de İcra ve İflâs Kanunu ile AATUHK'un 21. maddesi anlamındaki bir iştirak de söz konusu olmamaktadır. Bu halde sadece kamu idarelerince kamu alacaklarından dolayı konulan hacizler arasında öncelik esasına göre bir iştirak (daha doğrusu sıralama) mümkün olmaktadır. AATUHK'un 69. maddesi çerçevesinde, ilk olarak haciz konulan kamu alacağına, diğer kamu alacakları karşısında bir öncelik, rüçhan hakkı tanınmıştır. İlk sıradaki kamu alacağı ödenmeden, ona iştirak eden kamu alacaklarına ödeme yapılmayacaktır.

İlk önce haczi koyan kamu idaresinin alacağı ödendikten sonra kalan paradan, “hacze iştirak tarihi” sırasına göre alacaklı kamu idarelerinin alacakları karşılanır<sup>112</sup>. “Birden çok kamu alacaklısının aynı mala haciz koyması halinde [AATUHK'un] 69 uncu maddesi uyarınca yapılan hacizler tarih sırasına göre dikkate alınır”<sup>113</sup>. Bu itibarla kamu alacağından dolayı konulan ilk

---

yönünden ise SSK'nun daha önce uyguladığı hacze iştirak mümkün olmadığından SSK'ya öncelikle pay ayrılmalıdır”. Y.19.HD, 15.03.2001 gün ve E. 2001/619, K. 2001/1816, DEYNEKLİ/KISA, s. 294, no. 228; “6183 sayılı Yasanın 69. maddesi uyarınca önce haciz uygulayan kamu idaresine öncelikle pay ayrılacak[tır]”. Y.19.HD, 26.06.2003 gün ve E. 2003/2349, K. 2003/6879, DEYNEKLİ/KISA, s. 285, no. 210; Y.19.HD, 25.03.1999 gün ve E. 1853, K. 2060, DEYNEKLİ/KISA, s. 310, no. 261; Y. 19.HD, 02.07.1996 gün ve E. 5714, K. 6954, DEYNEKLİ/KISA, s. 330, no. 296.

<sup>111</sup> Y.19.HD, 12.11.2004 gün ve E. 2004/5456, K. 2004/11345, DEYNEKLİ/KISA, s. 277, no. 196

<sup>112</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 649; BAYRAKLI, s. 160; İİK'da genel olarak haciz takibi tarihi esas alınırken, kamu idareleri arasında hacze iştirake, ilk önce haczi yapan kamu idaresinin alacağı ödendikten sonra artanı hacze iştirak tarihi sırasına göre diğer kamu alacaklarına ödenir. Bkz. İPEKÇİ, Haciz, s. 296.

<sup>113</sup> Y.19.HD, 08.04.2009 gün ve E. 2009/2464, K. 2009/2869, BİLGİN, s. 139, BİLGİN, İflâs, s. 494; “Anılan hüküm uyarınca iştirak halinde hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan kamu idaresinin alacağı tahsil olunacak, artanı hacze iştirak tarihindeki sıra ile, alacaklılarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenecektir”. Y.19.HD, 12.03.1996 gün ve E. 1461, K. 2333, DEYNEKLİ/KISA, s. 335, no. 304; Y.19.HD, 23.01.1997 gün ve E. 1996/8797, K. 1997/297, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; “Davacı ve davalı kurumların hacze iştiraklerinin doğru olduğu ancak 6183 sayılı yasa uyarınca aynı derecede hacze iştirak eden kamu alacaklarının tarih sırasına göre

haciz belirlenmelidir. Bu haczin ilgili olduğu alacak tatmin edildikten sonra kalan olursa, sırasıyla diğer hacizlere geçilecektir.

Kamu alacağından dolayı ilk konulan haciz belirlenip onun alacağı karşılandıktan sonra, diğer kamu alacağından dolayı konulan hacizler, hacze iştirak tarihlerine göre sıralamaya tâbi tutulacaktır. Bu durumda kamu idareleri arasında sadece hacze iştirak tarihine göre sıralama yapılacaktır. Kamu idarelerinin alacaklarının imtiyazlı olması, bunların aynı sıraya iştirak ettirilmesini gerektirmeyecektir<sup>114</sup>. İİK'nın 206. maddesine göre kamu alacakları imtiyazlı alacak olup sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alır. Hâlbuki haciz durumunda, iflâsta söz konusu olan sıra cetveli kural olarak uygulanmamaktadır. Dolayısıyla kamu idareleri arasındaki hacze iştirakte, kamu alacakları aynı sırada yer almayacağından aralarında garameten paylaşım da yapılmayacaktır.

Satış bedelinden ilk önce, ilk haciz uygulayan kamu idaresi tatmin edilecektir. Artan olursa daha sonra hacze iştirak tarihi sırasıyla, diğer haciz koyan kamu idarelerinin alacakları karşılanacaktır. Eğer satış bedelinden artan olmazsa, diğer kamu idarelerine pay ayrılmayacaktır<sup>115</sup>.

AATUHK'un 69. maddesinin, hukuk sistemimizde kabul edilen hacze iştirak müessesinden farklı esasları içermesi sebebiyle, hacze iştirak olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmektedir. Madde başlığının bu sebeple, "*kamu idareleri arasında öncelik*" olarak değiştirilmesi önerilmektedir<sup>116</sup>. Her ne kadar kamu idareleri arasında garameten paylaşım olmasa da, sonraki sıralarda

---

*tatmin edilecekleri...*". Y.19.HD, 20.05.2004 gün ve E. 2004/566, K. 2004/5982, BİLGİN, s. 142, BİLGİN, *İflâs*, s. 495.

<sup>114</sup> "Davacı vekili ... davalı Vergi Dairesine ilk sıranın verildiğini oysa İcra ve İflâs Kanunu'nun 206 ncı maddesine göre müvekkili kurumun alacağının da tıpkı davalı yanın alacağı gibi ... imtiyazlı bulunduğunu ve aynı sıra içindeki alacakların eşit haklara sahip olduğunu ve birbirlerine karşı öncelikleri bulunmadığını ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. İcra Mahkemesince... [AATUHK'un] 69 uncu maddesi uyarınca önceki tarihli haczi koyan davalı Vergi Dairesi'nin sıra cetvelinde üst sırada olmasının usul ve yasaya uygun bulunduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş[tir]... Bedeli paylaşımına konu taşınmaz üzerine davalı Şarkışla Vergi Dairesince 19.02.1998 günü, davacı SSK. Başkanlığınca 23.09.1998 günü haciz konulmuştur. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 69 uncu maddesine uygun bulunan 26.08.2002 tarihli sıra cetveline yönelik şikâyetin reddine ilişkin İcra Mahkemesi kararı usul ve yasaya uygun bulunmakla, hükmün onanması gerekmiştir". Y.19.HD, 20.10.2005 gün ve E. 2005/4867, K. 2005/10451, BİLGİN, s. 141, BİLGİN, *İflâs*, s. 494.

<sup>115</sup> "Somut olayda mahcuz taşınmazların satış bedeli davalı Vergi Dairesinin alacağını karşılamaması nedeniyle, davacı alacaklıya pay ayrılmaması 6183 sayılı Yasanın 69. maddesine aykırı değildir". Y.19.HD, 12.03.1996 gün ve E. 1461, K. 2333, DEYNEKLİ/KISA, s. 335, no. 304.

<sup>116</sup> AKCAN, s. 293.

yer alan kamu idarelerin haczinin ilk sıradaki kamu idaresinin hazine iştirak etmesi, onunla aynı sıraya gelmesi durumu vardır. Dolayısıyla sonraki sıralarda yer alan bir haciz, ilk sıradaki hacze iştirak edebilmektedir. Nitekim Alman hukukunda da öncelik ilkesi bulunmasına rağmen, müessesenin adı hacze iştiraktır<sup>117</sup>. Kısaca AATUHK'un 69. maddesinde de hacze iştirak bulunmasına rağmen, buradaki hacze iştirak paylaştırmanın garameten değil, öncelik ilkesine göre gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Madde başlığının değişmesi, pratik anlamda olmasa bile, muhtemel tereddütlerin giderilmesi bakımından faydalı olabilir. Ancak bu maddedeki ilgili hükmün sistematik bakımdan AATUHK'un 21. maddesine alınması, konunun bütünlüğü bakımından çok daha isabetli olacaktır.

Kamu idareleri arasında hacze iştirakte İİK'nın 100. maddesine kıyasla çok daha hafif şartlar aranmak suretiyle, hacze iştirakin alanı genişletilmiştir. İİK'daki sıkı şartların hileli işlemleri önlemek amacıyla getirildiği dikkate alındığında, kamu alacaklarında böyle bir durum söz konusu olmayacağı için yapılan düzenlemenin normal olduğu anlaşılr<sup>118</sup>. Alman hukukunda kabul edilmiş olan öncelik ilkesinin, açık göz alacaklılara fırsat verme ve alacaklılar arasında borçluya karşı takipte yarışmaya girişilmesini teşvik etme gibi sakıncaları bulunmaktadır<sup>119</sup>. Ancak kamu idareleri arasındaki öncelik durumunda, bu gibi sakıncaların meydana çıkmayacağı da ortadadır.

Kamu idareleri arasındaki hacze iştirak için AATUHK'un 69. maddesinde temelde iki şartın yer aldığı belirtilmektedir<sup>120</sup>. Buna göre hacze iştirak edecek kamu alacağı ilk haciz tarihinden önce gerçekleşmeli ve haczedilen malların herhangi birisi paraya çevrilmemiş olmalıdır. Ancak uygulamadaki özelliklerin de belirtilerek konunun net olarak ortaya konulabilmesi için, kamu idareleri arasında hacze iştirakin şartlarını dört başlık altında ele almak gerekir:

**1) Öncelikle, ilk haczin kamu alacağından dolayı konulmuş olması gerekir.**

İlk hacizden sonra, kamu alacakları için konulan diğer hacizlerin bu ilk hacze iştirakinde AATUHK'un 69. maddesi uygulama alanı bulur.

İlk olarak özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerde ise, AATUHK'un 69. maddesi değil, 21. maddesi uygulama alanına sahip olur<sup>121</sup>. Bu bağlamda,

<sup>117</sup> DEREN YILDIRIM, s. 7.

<sup>118</sup> YILMAZ, s. 307; AKCAN, s. 152.

<sup>119</sup> ÜSTÜNDAĞ, s. 228.

<sup>120</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 649; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 418; BAYRAKLI, s. 160; YILMAZ, s. 308; AKCAN, s. 152; ÜNLÜ, s. 227.

<sup>121</sup> "Yasanın 69. maddesi, kamu kurumları arasındaki hacze iştiraki düzenlemekte olup, somut olayda ilk haciz üçüncü kişi tarafından konulmuş bulunduğundan, kamu kurumlarının haciz tarihlerine göre sıralanması gerektiği düşüncesinde isabet

eğer ilk haczi koyan kamu idaresinin alacağı akit, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden doğuyorsa (yani özel hukuk alacağıysa), sonradan kamu alacağı için haciz koyan kamu idaresi, ilk haciz özel alacaktan dolayı konulmuş olduğu için artık doğal olarak AATUHK'un 21. maddesi kapsamında hacze iştirak edebilecektir<sup>122</sup>.

Önce konulmuş olan bir rehinden sonra, aynı mal üzerinde kamu alacağı için haciz konulmuşsa, bu haciz ilk hacizdir. Bu hacizden sonra bir başka kamu idaresi de kamu alacağından dolayı haciz koyduğunda AATUHK'un 69. maddesi uygulanacaktır<sup>123</sup>.

2) Hacze iştirak edecek kamu alacağı, daha önce haciz koymuş kamu idaresinin haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmalıdır.

Madde hükmüne göre, ayrıca hacze iştirak edecek kamu alacaklarının farklı kamu idarelerine ait olması ve hacizlerin bunlar tarafından konulması da gerekmektedir. Özel kişilerin değil, kamu idarelerinin haczi bulunmalıdır<sup>124</sup>.

---

*olmadığı...*". Y.19.HD, 24.02.2005 gün ve E. 2004/5179, K. 2005/1865, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>122</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 71; AKCAN, s. 152; "6183 sayılı Yasanın 69. maddesi ... hükmünün uygulanması için önce haciz koyan Kamu İdaresinin alacağının kamu alacağı olması, özel hukuk ilişkisinden (sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme) doğmamış olması gerekir. Davalı SSK'nun alacağı ... özel hukuk ilişkisinden doğduğundan, 6183 sayılı Yasanın 1. maddesi anlamında kamu alacağı değildir. Bu nedenle özel hukuk ilişkisinden doğan alacaklar nedeniyle konulan hacizlerde 6183 sayılı Yasanın 69. Maddesi uygulanamaz. 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca, koşulları varsa SSK'nun bu hacizlerine davacı Vergi Dairesi iştirak ettirilir". Y.19.HD, 03.10.1995 gün ve E. 7705, K. 7823, DEYNEKLİ/KISA, s. 340-341, no. 313.

<sup>123</sup> "Birinci sıradaki Akbank TAŞ tarafından girilen takibin haciz yolu ile değil, ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile yapılması nedeniyle ... İcra Mahkemesi'nce birden çok kamu idaresi arasındaki paylaşımın Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 69 uncu maddesi kapsamında mümkün olduğu ve sıra cetvelinin bu düzenleme çerçevesinde hazırlandığı ... usul ve yasaya uygun bulunan İcra Mahkemesi kararının ... onanmasına". Y.19.HD, 23.02.2011 gün ve E. 2010/14631, K. 2011/2295, BİLGİN, s. 113.

<sup>124</sup> MUTLUER, s. 348; "Somut olayda bedeli paylaşımına konu taşınmaz üzerinde özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilerin hacizleri bulunmadığından, adı geçen yasanın 21/I nci maddesinin uygulama kabiliyeti olmayıp, paylaşımın yukarıda açıklanan 69. madde hükmüne göre yapılması gerekir". Y.19.HD, 29.01.2009 gün ve E. 2008/12699, K. 2009/527, BİLGİN, s. 139, BİLGİN, İflâs, s. 493; "Davacı Fon vekili dava dışı borçluya ait taşınmazın satışından sonra düzenlenen sıra cetvelinde davalı Vergi Dairesinin ilk sıraya alındığını... alacaklarının kamu alacağı niteliğinde olması nedeniyle ilk hacze iştirak haklarının bulunduğunu ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir... Davacı vekilinin ikinci itirazı alacaklarının kamu alacağı olduğu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/I nci maddesinin lehlerine



Sonraki kamu alacağının tahakkukunun ilk haciz tarihinden önce gerçekleşmiş olması gerektiği maddede açıkça belirtilmiştir. Ancak doktrinde ilk haciz tarihinden sonra tahakkuk eden kamu alacaklarının da, hacizli mal paraya çevrilinceye kadar hacze iştirak edebilecekleri ileri sürülmektedir<sup>125</sup>. Aksi halde, sonraki haczin geçersizliği gibi bir sonucun ortaya çıkacağı belirtilmektedir<sup>126</sup>.

Kanun maddesi hükmünün yeterince açık olması ve kamu idareleri arasındaki hacze iştirakte öncelik ilkesinin geçerli olması karşısında, haciz tarihinden sonra tahakkuk eden kamu alacağı için ilgili kamu idareleri hacze iştirak edemeyecektir.

AATUHK'un 69. maddesi hükmü ile kamu alacaklarından dolayı konulan sonraki hacizlere ön sıradaki kamu alacağına iştirak imkânı verilmekte ve satış bedeli kamu alacakları arasında öncelik ilkesine göre paylaştırılmaktadır. İki kamu alacağından dolayı ayrı haciz konulduğunu farzedelim. Sonraki haczin ilk hacze iştirak imkânı olsa da olmasa da, sonuç değişmeyecek, ilk haciz için ödeme yapıldıktan sonra, kalan paradan sonraki haciz karşılanacaktır. Ancak, ikiden fazla kamu alacağı için kamu idarelerince haciz konulduğunda, problem ortaya çıkacaktır. Şöyle ki, üç ayrı kamu idaresince üç ayrı haciz konulmuş olsun. İkinci sıradaki kamu alacağının tahakkuku ilk haciz tarihinden sonra, üçüncü sıradaki kamu alacağının tahakkuk tarihi ise ilk haciz tarihinden önce olsun. Bu durumda maddenin açık hükmü karşısında, üçüncü sıradaki kamu alacağının ilk hacze iştirak edebilmesi ve ikinci sıradaki kamu alacağının önüne geçmesi söz konusu olacaktır. Hâlbuki doktrinindeki görüş kabul edilirse, sonraki alacakların hepsi de iştirak edebileceğinden mevcut sırada hiçbir değişiklik olmayacaktır. Dolayısıyla doktrinindeki görüşün kabul edilmesi halinde,

---

*uygulanması gerektiği yönündedir. Davacı alacaklarının tahsilinde anılan yasa hükmü uygulanmakta ise de, davalı da bir kamu idaresi olup, hacze iştirakte 21/I değil, 69 uncu madde uygulanmalıdır. Bu bakımdan sıra cetveli usulüne uygun biçimde düzenlenmiştir". Y.19.HD, 19.04.2007 gün ve E. 2007/1873, K. 2007/3973, BİLGİN, s. 139-140, BİLGİN, İflâs, s. 492.*

<sup>125</sup> AYKAÇ, s. 269; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 418; DEYNELİ/KISA, s. 71; AKCAN, s. 152.

<sup>126</sup> "Maddede alacağı, diğer bir âmme idaresi tarafından haczedilen mal henüz paraya çevrilmeden evvel konacak olan haczin muteber olmayacağına dair bir hüküm de mevcut değildir. Malı haczedilen ilk âmme idaresinin satış bedelinden kendi alacağını tahsil ettikten sonra artan kısmı, ikinci âmme idaresinin, mahcuz malın haciz tarihinden sonra tahakkuk etmiş, fakat paraya çevrilmesinden önce tebliğ edilmiş haczine karşılık bu idareye ödememesi, ikinci âmme idaresi tarafından konulan haczin ademi muteberiyetini kabul etmek olur ki kanun vazının böyle mantıksız bir düşünceye sahip olabileceğine ihtimal verilememektedir. Bu sebeple kanaatimce alacakları mahcuz malın haczi tarihinden sonra tahakkuk eden âmme idarelerinin de, hacizli mal paraya çevrilinceye kadar hacze iştirakleri mümkündür". AYKAÇ, s. 269.

ilk haciz tarihinden önce tahakkuk etmenin hiçbir avantajı olmayacak, bu bakımdan 69. madde fonksiyon ifa edemeyecektir. Nitekim İİK'nın 100. maddesinde de benzer olarak öncelik şartı bulunmaktadır. Buna göre, hacze iştirak edecek alacaklının alacağının, ilk haczi koydurmuş alacaklının takibinden önce doğmuş olması lâzımdır. Kısaca, kamu idareleri arasında hacze iştirakte, hacze iştirak edecek olan kamu idaresinin alacağının, önce haciz koymuş olan kamu idaresinin haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması gerekmektedir.

Hacizden sonra tahakkuk eden kamu alacaklarının, hacizli malın paraya çevrilmesine kadar hacze iştiraklerinde, ilk haciz tarihinden önce tahakkuk etme durumları mutlaka dikkate alınmalıdır, aksi halde kamu idareleri arasında eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkabilecektir. Sonraki kamu alacaklarının hepsinin ilk haciz tarihinden sonra tahakkuk etmeleri halinde ise, haciz tarihlerine göre sıralama yapılacağından netice değişmeyecektir.

**3) Önce haczedilen mallardan hiçbirinin paraya çevrilmemiş olması gerekir.**

Hacizli mallardan herhangi birisi paraya çevrilmişse, diğer mallar paraya çevrilmemiş olsa dahi, diğer kamu idarelerinin hacze iştiraki mümkün değildir<sup>127</sup>. AATUHK'un 69. maddesi kapsamında kamu idareleri arasındaki hacze iştirak edilebilecek olan süre, mallardan herhangi birisinin paraya çevrilmesine kadardır.

Sonraki kamu alacağının, ilk önce haciz yapmış kamu idaresinin haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması ve hacizli mallardan herhangi biri paraya çevrilmeden önce, diğer kamu idaresinin haciz koyma yetkisinin doğması ve haciz koyması gerekmektedir. Elbette, hacizlerin aynı mal üzerine konulması da şarttır<sup>128</sup>.

**4) Sonraki kamu alacağının, kamu alacağından dolayı konulan ilk hacze iştirak edebilmesi için, bu iki haczin arasında özel hukuktan doğan alacak için İİK hükümlerine göre konulmuş haciz bulunmamalıdır.**

İlk haciz ve bunu takip eden sonraki hacizler, sadece kamu alacağından doğmalıdır. Buna ilaveten, ilk haciz mutlaka kamu alacağından doğmalı ve sonraki hacizler ise ya sadece kamu alacağından dolayı konulmuş olmalı ya da

<sup>127</sup> YILMAZ, s. 308; AKCAN, s. 152; “Satışa ve bedeli paylaşımına konu araç üzerindeki hacizler kamu idarelerine ait olup, kamu idareleri arasındaki hacze iştirak konusu 6183 sayılı Yasanın 69. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre, her kamu idaresi tarafından yapılan hacze, kamu alacağı için bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilineceye kadar iştirak edebilir”. Y.19.HD, 23.01.1997 gün ve E. 1996/8797, K. 1997/297, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>128</sup> “Aynı taşınmaza haciz koyan kamu idareleri arasında önce haciz koyan kamu idaresinin tatmin edilmesi anılan hükümde öngörülmüştür”. Y.19.HD, 30.10.1997 gün ve E. 6407, K. 9043, DEYNEKLİ/KISA, s. 319, no. 278.

en öndeki kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak etmek isteyen kamu alacağının önünde özel alaktan dolayı konulmuş haciz bulunmamalıdır. Aksi takdirde sonraki kamu alacağı, ilk kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edemez; ancak kendisinden önceki sırada bulunan özel alacağa AATUHK'un 21. maddesi çerçevesinde iştirak edebilir.

Bu son şart kanun metninde açıkça bulunmasa da, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygulamasında ifadesini bulmaktadır<sup>129</sup>. Ayrıca bu yönde Yargıtay kararları da bulunmaktadır: *"6183 sayılı Yasanın 69. maddesi ise borçluya ait mal ve haklar üzerinde sadece kamu idareleri tarafından haciz konulması veya ilk haczin bir kamu idaresi tarafından konulması halinde uygulanır"*<sup>130</sup>. Aslında sonraki sıralarda bulunan kamu alacaklarının, arada özel alacak için konulmuş haciz bulunsan bile, kamu alacağından dolayı konulan ilk hacze, bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla iştirak edebilmelerine engel bulunmadığı kanaatindeyim. Ancak, sonraki kamu alacaklarının arada özel alacak için konulmuş haciz bulunması halinde, sadece kendinden önceki özel alacak

<sup>129</sup> 13.06.2007 tarih ve 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi, örnek 8: *"Amme borçlusu (Ş) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibariyle fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir.*

1. Sıra: Aziziye Vergi Dairesinin haczi (28.000 TL)

2. Sıra: (K) şahsının haczi (22.000 TL)

3. Sıra: (M) şahsının haczi (45.000 TL)

4. Sıra: Site Vergi Dairesinin Katma Değer Vergisi için haczi (18.000 TL)

*Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 65.000 TL'dir. Satış bedelinden birinci sırada yer alan Aziziye Vergi Dairesinin alacağının tamamına karşılık 28.000 TL ayrıldıktan sonra, 37.000 TL ikinci sıradaki haciz alacaklısı (K) ile dördüncü sıradaki Site Vergi Dairesinin alacağı arasında garameten taksim edilecektir"*.

<sup>130</sup> Y.19.HD, 03.06.1999 gün ve E. 3365, K. 3853, DEYNEKLİ/KISA, s. 308, no. 257; *"Somut olayda bedeli paylaşımına konu taşınmaz üzerinde özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilerin hacizleri bulunmadığından, adı geçen yasanın 21/I nci maddesinin uygulama kabiliyeti olmayıp, paylaşımın yukarıda açıklanan 69. madde hükmüne göre yapılması gerekir"*. Y.19.HD, 29.01.2009 gün ve E. 2008/12699, K. 2009/527, BİLGİN, s. 139, BİLGİN, İflâs, s. 493; *"Sıra cetvelinde pay ayrılan Şahinbey Vergi Dairesi bedeli paylaşımına konu taşınmaza 1993 yılında 554.000 TL alacak için haciz konulmuştur. Vergi Dairesine bu hacizden dolayı anapara ve satış tarihine kadar işleyecek gecikme zammı öncelikle ödenmelidir. Şahinbey Vergi Dairesinin 03.03.2005 tarihli haczi varsa da davacı banka aynı taşınmaza 10.12.1996 tarihinde haciz uygulamıştır. Kalkınma Bankası alacağının önceliği bulunmadığından Vergi Dairesinin 03.03.2005 tarihli haczi davacı bankanın 10.12.1996 tarihli haczine 6183 sayılı Yasanın 21. maddesi uyarınca iştirak eder ve Vergi Dairesine 1993 tarihli hacizden dolayı ayrılacak paydan arta kalan para Vergi Dairesi ve Kalkınma Bankası AŞ. arasında garameten paylaşılır"*. Y.19.HD, 29.05.2008 gün ve E. 2008/4901, K. 2008/5877, BİLGİN, s. 123, BİLGİN, İflâs, s. 473.

için konulan hacze iştirak edebileceklerine yönelik mevcut uygulama, devlet ile kişiler arasındaki menfaat dengesine çok daha uygundur. Aksi halde kamu alacaklarının tatmin edilmesi ve özel alacaklara hiçbir şey kalmaması riski vardır. Mevcut uygulama ile özel alacakların hiç olmazsa belli bir oranda karşılanması sağlanmış olmaktadır.

#### IV. HACZE İŞTİRAKTE RÜÇHAN HAKKI

##### A. GENEL OLARAK

Kamu alacaklarına haciz aşamasında tanınan rüçhan hakkının bir diğeri, hacze iştirakle ilgilidir. Hacze iştirakte rüçhan hakkı olarak adlandırılabilen bu imtiyaz sayesinde kamu alacakları, kendilerinden önce özel bir alacaktan dolayı konulmuş olan hacze, İİK'daki ağır şartlara tâbi olmadan kolaylıkla iştirak edebilmektedir. AATUHK'un 21/1. maddesinde yer alan kamu alacaklarının hacze iştiraklerine ilişkin düzenleme ile kamu alacaklarına özel alacaklar karşısında önemli bir üstünlük tanınmış olmaktadır. Bu üstünlüğü, ilk haczin özel alacaktan dolayı konulması halinde, kamu alacaklarına hacze iştirakte tanınan rüçhan hakkı olarak ifade etmek mümkündür.

Kamu alacağına AATUHK'un 21/1. maddesine göre tanınan rüçhan hakkı, hacze iştiraki sağlamak için tanınmış olup, adi alacaklardan önceki sırada yer almaya yönelik değildir<sup>131</sup>. Kamu alacaklarına bu rüçhanıyet tanınmamış olsa idi, paylaştırmada kamu alacağının sıra cetvelindeki yerine gelene kadar paranın bitmesi halinde kamu alacakları tahsil edilemeyecekti. Bu hükümle kamu alacakları için öne geçip hacze iştirak edebilme ve en azından alacak oranında bir pay alabilme imkân ve imtiyazı tanınmış olmaktadır<sup>132</sup>. Bu sayede kamu alacaklarının hiç karşılanamaması riski önlenmeye çalışılmakta ve hiç olmazsa alacağın belli bir kısmının tahsilinin sağlanması hedeflenmektedir.

Rüçhan hakkı, AATUHK Tasarısı'nın 44. maddesinde düzenlenmişti. Tasarının gerekçesinde, kamu alacaklarına rüçhan hakkının tanınmasının temel sebebi olarak, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin karşılığı olması gösterilmiştir. Tasarıda yabancı ülke uygulamalarından da örnekler verilmiş ve tasarıdaki düzenlemenin bu ülkelerdeki kadar ağır olmadığı, rehinli alacakların hakkının saklı tutulduğu da vurgulanmıştır<sup>133</sup>.

<sup>131</sup> AKCAN, s. 135; KOÇAK, s. 116.

<sup>132</sup> ÇELİK, s. 130.

<sup>133</sup> "44 ncü madde kamu alacaklarının diğer alacaklara olan rüçhanıyetini göstermektedir. Kamu alacağının âmmе hizmetlerinin masraf karşılığı olması bu rüçhanlığın başlıca dayanağıdır. Yabancı mevzuatta da bu rüçhan hakkı tanınmış bulunmaktadır. Meselâ Amerikan mevzuatına göre her hangi bir mükellef ödemek mecburiyetinde olduğu bir vergiyi, talebe rağmen ödemeyi ihmal veya reddederse o mükellefin menkul, gayrimenkul malları ile buna mütaallik hakları, verginin (faiz ve

Kanun tasarısında özel alacak için konulan hacizden sonra kamu alacağı için de paraya çevrilmeden önce haciz konulduğunda, kamu alacağının diğer hacizli alacaklardan önce ve rehinli alacaklardan da sonra gelmesi düzenlenmişti. Ancak tasarıda, kamu alacağının önceki özel alacak için konulan hacze iştirak edip garameten paylaştırmaya girmesi değil, önceki hacze önceliğinin olması yani, kamu alacağının öncelikle karşılanması gerektiği hükme bağlanmıştı. Tasarının Geçici Komisyon'da incelenmesinde bu hüküm, özel alacaklıların zor duruma düşeceği gerekçesiyle değiştirilmiş ve madde son şeklini almıştır<sup>134</sup>.

Maddenin mevcut halinde, kamu alacaklarının hacze iştirakinde İİK'daki düzenlemede olduğu gibi garameten paylaşırma esası geçerlidir. Elbette hacze iştirak edecek ve iştirak ettiği özel alacakla beraber satış bedelinden garameten pay alacak olan kamu alacakları, eşya ve taşınmazın aynından doğmayanlardır<sup>135</sup>. Yukarıdaki bölümlerde de incelendiği üzere, eşya ve taşınmazın aynından doğan vergi alacaklarının önceliği bulunmak olup o alacaklar bakımından kesinlikle garameten paylaşım söz konusu değildir.

## B. KAMU ALACAKLARININ HACZE İŞTİRAKİNİN ŞARTLARI

AATUHK'un 21/1. maddesinin ilk cümlesinde, “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

---

zamları ve diğer bütün masrafları ile birlikte) baliğ olduğu miktar nispetinde Birleşik Amerika Devletleri lehine merhun addolunur. (Amerikan Gelir Vergisi, madde 3670). Belçika'da da Veraset Vergisi için müteveffanın malları üzerinde Devletin bir imtiyaz ve kanuni bir ipotek hakkı mevcuttur (Belçika Veraset Vergisi, madde 84). Bu tasarıda bu derece ağır hükümlere gidilmemekle beraber rehinle karşılanmış olacak müstesna, kamu alacakları için paraya çevirmeden evvel fiilen haciz konulmuş olmak şartıyla bir rüçhan hak tanınmıştır”. AATUHK Gerekçesi, s. 782.

<sup>134</sup> “**Tasarı Madde 44 (Değişik 21):** Hükümet tasarısında, bir hususi alacaktan dolayı icra tarafından konulmuş olan hacizden sonra amme alacağı için de paraya çevirmeden evvel haciz konulduğu takdirde mahcuz malın paraya çevrilmesinde amme alacağının diğer hacizli alacaklardan evvel, rehinli alacaklardan sonra gelmesi teklif edilmekte idi. Bu hal birçok külfetlere girerek alacağı için haciz koydurmuş olan hususi alacaklıyı müşkül duruma düşüreceğinden, bu takdirde amme idaresinin kendisinden evvel gelen hacze tekaddümü değil, fakat o hacze iştirak ettirilmesi kabul edilmiş ve mahcuz malın paraya çevrilmesinde kendi alacağı için garameye girmesi muvafık görülmüştür”. AATUHK Gerekçesi, s. 795.

<sup>135</sup> “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/1 nci maddesine göre aracın aynından kaynaklanmayan vergi alacaklarının tahsili için aracın paraya çevrilmesinden önce konulmuş hacizlerin ilk hacze iştirak edeceği hususu göz önünde tutularak bir karar verilmelidir”. Y.19.HD, 09.02.2006 gün ve E. 2005/10322, K. 2006/1166, BİLGİN, s. 129.

*bedeli garameten taksim olunur*” denilmek suretiyle, kamu alacağının hacze iştirak edebilmesi için gerekli şartlar ve bu iştirakin özellikleri belirtilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda kamu alacağının hacze iştirak edebilmesi için gerekli şartlar, üç ana başlık altında incelenebilir:

## **1. Daha Önceden Üçüncü Şahıslar Tarafından Özel Alacak İçin Haciz Konulmuş Olmalı**

### **a. Daha Önce Özel Alacak İçin Haciz Konulmuş Olmalı**

Kamu alacağının hacze iştirak edebilmesi için, daha önce özel hukuktan doğan bir alacak için haciz konulmuş olması gerekmektedir. Buna icra dairesi tarafından gerçekleştirilen hacze, kamu alacağının iştiraki de denilebilir<sup>136</sup>. Buna göre kamu alacakları, özel alacaklar için icra dairelerince konulan hacizlere İİK’nın 100. maddesindeki şartlara tâbi olmadan iştirak edebileceklerdir<sup>137</sup>. Kamu alacaklarına hacze iştirak bakımından tanınmış olan rüçhanîyet ancak, kendilerinden önce özel bir alacak dolayısıyla konulmuş olan hacizler bakımındandır.

AATUHK’un 21. maddesinde üçüncü şahıslar tarafından konulan hacizlerden bahsedilmektedir. Buradaki üçüncü şahıs kavramı, hacze iştirak edecek kamu idaresi dışındaki herhangi bir kişi ya da kurumu ifade etmektedir. Fakat asıl önemli olan ilk haczin özel alacak dolayısıyla konulmuş olmasıdır. Bu bağlamda bir kamu idaresi tarafından dahi özel bir alacak için haciz konulabilir. Bu durumda sonraki kamu alacağından dolayı konulan haciz, bu ilk hacze, 21. madde hükmü çerçevesinde iştirak edebilecektir.

Özel alaktan dolayı haciz yoluyla takip yapılmalıdır. Eğer ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla yapılan bir takip varsa, hacze iştirak mümkün olmayacaktır<sup>138</sup>.

AATUHK’un 21. maddesiyle kamu alacaklarına, kendilerinden önce özel bir alacak için konulmuş olan hacze iştirak edebilmeleri bakımından bir imtiyaz tanınmıştır. Ayrıca ilgili madde ile kamu alacaklarına özel alacaklar karşısında ikinci bir imtiyazın tanınmış olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Yukarıda da ilgili bölümde ele alındığı üzere, kamu alacakları özel alacaklar için konulmuş hacizlere iştirak edebilirlerken, özel alacaklıların kamu alacağından dolayı konulmuş hacze iştiraki kabul edilmemiştir.

<sup>136</sup> AKCAN, s. 135.

<sup>137</sup> AKCAN, s. 150; COŞKUN, s. 203; BİLGİN, s. 107.

<sup>138</sup> “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 21/I inci maddesinin ilk hacze iştiraki düzenlemesi karşısında, birinci sıradaki Akbank TAŞ tarafından girilen takibin haciz yolu ile değil, ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile yapılması nedeniyle anılan düzenlemenin somut olayda uygulama kabiliyeti bulunmamasına göre...”. Y.19.HD, 23.02.2011 gün ve E. 2010/14631, K. 2011/2295, BİLGİN, s. 113.

Özel alacaklar dolayısıyla konulan hacizlerin bir kamu alacağı için konulan hacze iştirak edememesine karşın, kamu alacaklarının özel alacaklardan dolayı konulan hacizlere İİK'nın 100. maddesindeki şartlardan daha kolay şartlarla iştirak edebilmesi, doktrinde haklı olarak eleştirilmektedir<sup>139</sup>. Bu nedenle önce kamu alacağı için haciz konulmuşsa, özel alacaklıların İİK'nın 100 veya 101. maddelerindeki şartları taşımaları halinde hacze iştirak edebilmeleri gerektiği doktrinde belirtilmektedir<sup>140</sup>.

İİK'nın 140. maddesine göre satış tutarı bütün alacaklara yetmediğinde icra dairesi tarafından sıra cetveli oluşturulacaktır. Düzenlenecek sıra cetvelinde alacaklar İİK'nın 206. maddesine göre iflâsta hangi sıraya gireceklerse o sırada yer alacaklardır. Dolayısıyla, özel alaktan dolayı konulan ilk hacze iştirak eden imtiyazlı bir özel alacak (nafaka, işçi alacağı gibi) olsa, o imtiyazlı alacak ilk sırayı alacak ve imtiyazlı alaktan artan olursa iştirak edilen özel alacağa ödeme yapılacaktır<sup>141</sup>. İİK'nın 206. maddesinde sayılan imtiyazlı alacaklar iflâs halinde mutlak olarak uygulanırsa da, haciz yoluyla takiplerde düzenlenecek sıra cetvellerinde, ancak aynı derece içinde hüküm ifade etmektedir<sup>142</sup>. Örneğin, iflâs halinde işçi alacakları birinci sırada imtiyazlı alacaktır. Haciz yoluyla takiplerde ise haciz tarihine göre sıralama yapılır. Bu itibarla işçi alacakları haciz tarihi önce olan adi alacakların önüne geçemez. Ancak İİK'nın 100. maddesindeki şartları sağlarsa o zaman işçi alacağı gibi imtiyazlı özel alacaklar, önceki hacze iştirak edebilirler ve iştirak ettikleri bu durumlarda aynı derecede yer alacakları o adi alacakların önüne geçerler. Kendilerine iştirak ettikleri alacaklardan önce ödeme yapılır<sup>143</sup>.

Kamu alacakları için AATUHK'un 21. maddesindeki düzenleme özel hüküm niteliğinde olup, özel alacağın imtiyazlı olup olmaması önemli değil-

<sup>139</sup> AKCAN, s. 135; DEYNEKLİ/KISA, s. 73; BERKİN Necmeddin M., *Tatbikatçılara İcra Hukuku Rehberi*, İstanbul (tarihi belli değil), s.270'den nakleden: KARAKOÇ, s. 583, dn. 33.

<sup>140</sup> AKCAN, s. 135; BİLGİN, s. 107.

<sup>141</sup> "6183 sayılı Yasanın 21. maddesinde ilk haczin imtiyazlı olup olmadığına bakılmadan garameten paylaştırmaya yer verilmiştir. Ancak ilk hacze katılan imtiyazlı bir alacak (işçi, nafaka, velayet vb) olması halinde İİK'nın 206. maddesindeki imtiyazdan Hazine alacağının yararlanıp yararlanmayacağı konusuna yer verilmemiştir. Bu konuda verilmiş bir Yargıtay kararına da rastlanmamıştır". BİLGİN, s. 215, dn. 53.

<sup>142</sup> "İcra ve İflâs Kanunu'nun 206 ncı maddesinde sayılan imtiyazlar iflâs halinde mutlak biçimde uygulanırsa da, haciz yoluyla takiplerde düzenlenecek sıra cetvellerinde, aynı derecede hacze iştirak eden alacaklılara karşı ileri sürülebilir". Y.19.HD, 15.11.2007 gün ve E. 2007/5705, K. 2007/10134, BİLGİN, s. 236; Y.19.HD, 01.11.2007 gün ve E. 2007/5278, K. 2007/9346, BİLGİN, s. 236-237; Y.19.HD, 23.12.2004 gün ve E. 2004/2572, K. 2004/12980, BİLGİN, s. 237.

<sup>143</sup> Bkz. UYAR, *Katılma*, s. 369.

dir<sup>144</sup>. İlk haciz, işçi alacağı gibi imtiyazlı bir alacak için konulmuş olsa bile kamu alacağı ilk hacze iştirak eder ve satış bedeli aralarında garameten paylaşılır<sup>145</sup>. Hacizli malın satış gününden önce kamu alacağından dolayı konulan haciz, ilk hacze iştirak eder ve satış parası İİK'nın 206. maddesindeki sıraya bakılmaksızın garameten paylaşılır. Kamu alacağının hacze iştirakinde, İİK'nın 206. maddesindeki sıranın uygulanması söz konusu değildir<sup>146</sup>. İlk haciz nafaka veya işçi alacağı gibi imtiyazlı ise, özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerin iştirakinde olduğu gibi bu imtiyazlı alacağa öncelik verilmeyecektir. Kamu alacağı bu özel alaktan dolayı konulan hacze (özel alacak imtiyazlı olsa bile) iştirak edecek ve satış bedeli aralarında garameten paylaşılacaktır.

Yargıtay'ın bir kararında, bu husus gözetilmemiştir. Olayda, özel alaktan dolayı konulan ilk hacze, nafaka alacağından dolayı konulan başka bir haciz ile kamu alacağından dolayı konulan haciz iştirak etmiştir. Nafaka alacaklısı ilk sırada yer alması gerektiği gerekçesiyle dava açmıştır. Karar şu şekildedir: *“Böylece her üç alacaklı hacze iştirak nedeniyle aynı derece içinde yer alır. Bu durumda uygulanması gereken İİK.nun 206 ncı maddesi gereğince davacı alacağı birinci sırada ödenmeli, artan para dördüncü<sup>147</sup> sırada bulunan diğer iki alacaklı arasında, İİK.nun 207. maddesi uyarınca garameten taksim edilmelidir”<sup>148</sup>*. Hâlbuki kamu alacağının önceki hacze iştirakinde,

<sup>144</sup> “Kamu alacağının hacze iştiraki açısından ilk haczin dayandığı alacağın niteliği ile ilgili bir ayırım yapılmadığından ilk haczin dayandığı alacak hangi sebepten doğarsa doğsun kamu alacağı için satıştan önce haciz konulmuşsa ilk hacze iştirak eder”. Y.19.HD, 08.04.2009 gün ve E. 2349, K. 2905, COŞKUN, s. 203, dn. 77; Y.19.HD, 27.01.2000 gün ve E. 1999/8051, 2000/408, BİLGİN, s. 137, BİLGİN, İflâs, s. 471.

<sup>145</sup> AKCAN, s. 151; DEYNEKLİ, *İşçi Alacağı*, s. 39.

<sup>146</sup> BİLGİN, s. 215; “Somut olayda ilk haciz üçüncü kişi tarafından konulmuş bulunduğu... 21 nci maddenin son fıkrası hükmü gereğince haciz yolu ile takiplerde İİK.nun 206 ncı maddesinin uygulanmasının da yeri yoktur”. Y.19.HD, 24.02.2005 gün ve E. 2004/5179, K. 2005/1865, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>147</sup> Kararın verildiği tarihte kamu alacakları imtiyazsız alacak olarak 4. sırada bulunmaktaydı.

<sup>148</sup> “Davacı vekili... alacağı nafaka ilamına dayalı müvekkilesinin ilk sıraya alınmamasının İcra ve İflas Kanunu'nun 206 ncı maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir... Davacı yanın alacağı İcra ve İflas Kanunu'nun 100 ve 101 nci maddeleri; davalı Salihli Adil Oral Vergi Dairesi alacağı ise 6183 sayılı yasanın 21/1 nci maddesi uyarınca ilk hacze (davalı H. Sedai Kırçakçı'nın haczine) iştirak hakkını haizdir. Böylece her üç alacaklı hacze iştirak nedeniyle aynı derece içinde yer alır. Bu durumda uygulanması gereken İİK.nun 206 ncı maddesi gereğince davacı alacağı birinci sırada ödenmeli, artan para dördüncü sırada bulunan diğer iki alacaklı arasında,



AATUHK'un 21. maddesi özel bir düzenleme olduğu için, İİK'nın 206. maddesinin dikkate alınmaması gerekmektedir. AATUHK'un 21. maddesinde ise kamu alacağının hacze iştiraki bakımından ilk haczin dayandığı alacağın niteliği ile ilgili ayrıma gidilmemiştir. Buna göre ilk haczin dayanağı alacak imtiyazlı olsa bile satıştan önce haciz konulması şartıyla kamu alacağı ilk hacze iştirak edecek<sup>149</sup> ve satış bedeli aralarında garameten paylaşılacaktır. Yargıtay'ın kararındaki olayda ise, nafaka alacağı öne geçse bile, kamu alacağının doğrudan o nafaka alacağından dolayı konulan hacze iştirak ettirilmesi ve aralarında garameten paylaşılma yapılması gerekirdi. Eğer özel alacakların her ikisi de imtiyazsız olsaydı, bu takdirde üç alacak da hacze iştirak sebebiyle aynı sırada yer alacak ve hepsine birden garameten paylaşılma yapılacaktır.

Özel alacaktan dolayı konulan ilk hacizden sonra gelen, özel alacak dolayısıyla konulan hacizler İİK'nın 100. maddesindeki şartlar varsa bu ilk hacze iştirak edebilecek, kamu alacaklarından dolayı konulan hacizler ise AATUHK'un 21. maddesine göre iştirak edebilecektir. Böylece ilk haciz ve kamu alacağı ile birlikte iştirak eden hacizlerin tamamının adi alacaktan doğması halinde, satış bedeli hepsinin arasında garameten paylaşılır<sup>150</sup>. Eğer özel alacaklardan biri imtiyazlı olup öne geçerse, kamu alacağından dolayı konulan haciz, o öne geçen imtiyazlı alacağa iştirak edecektir. Bu durumda bu iki alacak arasında garameten paylaşılma yapılacaktır. Satış bedelinden kalan olursa, diğer imtiyazsız adi alacağa verilecektir.

Doktrinde de AATUHK'un 21/3. maddesinde yer alan, “*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*

---

İİK.nun 207. maddesi uyarınca garameten taksim edilmelidir.”. Y.19.HD, 27.10.2005 gün ve E. 2005/5523, K. 2005/10737, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>, BİLGİN, İflâs, s. 502.

<sup>149</sup> “6183 sayılı Kanunun 21/1. maddesi ... kamu alacaklarının ilk hacze iştirakleri yönünden özel bir düzenleme olduğundan İcra ve İflâs Kanunu'nun 206'ncı maddesi kamu alacaklarının hacze iştirak etmesinde uygulanmaz. Kamu alacağının hacze iştiraki açısından ilk haczin dayandığı alacağın niteliği ile ilgili bir ayırım yapılmadığından ilk haczin dayandığı alacak hangi sebepten doğarsa doğsun kamu alacağı için satıştan önce haciz konulmuşsa ilk hacze iştirak eder”. Y.19.HD, 08.04.2009 gün ve E. 2009/2349, K. 2009/2905, BİLGİN, s. 119, BİLGİN, İflâs, s.474-475, 476; Y.19.HD, 27.01.2000 gün ve E. 1999/8051, 2000/408, BİLGİN, s. 137, BİLGİN, İflâs, s. 471, DEYNEKLİ, İşçi Alacağı, s. 39, dn. 18.

<sup>150</sup> “Somut olayda ilk haciz davalı H.T. tarafından konulmuş olduğundan hem davacının hem de davalı vergi dairesinin ilk hacze iştirak ettirilerek paranın üç alacaklı arasında garameten paylaşılması gerekirken, davacının arta kalan parayı almasını sağlayacak şekilde hüküm kurulması doğru görülmemiştir”. Y.19.HD, 15.03.2007 gün ve E. 2007/623, K. 2007/2584, BİLGİN, s. 127, BİLGİN, İflâs, s. 482.

olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur” hükmü gerekçe gösterilerek, kamu alacaklarının hacze iştirakinde İİK’nın 206. maddesi hükmünün uygulanmayacağına tereddüte yer vermeyecek şekilde hükme bağlanmış olduğu belirtilmektedir<sup>151</sup>. Dolayısıyla kamu alacaklarının hacze iştirakinde ilk haczin imtiyazlı olup olmamasının önemi bulunmadığı gibi, hacze iştirak eden kamu alacağının da ilk haciz sahibi adi alacaklılara karşı bir üstünlüğü bulunmamaktadır<sup>152</sup>. İlk hacze iştirak eden kamu alacağı ile ilk haciz arasında öncelik esasına göre değil, garame esasına göre paylaştırma yapılır.

İİK’nın 83. maddesinde maaşlar, ücretler gibi sayılan unsurların borçlu ve ailesinin geçinmeleri için icra memurluğunca takdir edilen miktarın tenzil edildikten sonra haczedilebileceği hükme bağlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında ise, “*Ancak haczolunacak miktar bunların dörtte birinden az olamaz. Birden fazla haciz var ise sıraya konur. Sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sonraki haciz için kesintiye geçilemez*”, hükmü yer almaktadır. Buna göre bir ücret haczedildikten sonra konulan diğer hacizler sıraya konulacaktır. Önceki sıradaki haczin kesintisi bitmedikçe diğer haciz için kesintiye geçilemeyecektir. Bu itibarla maddede özel bir müessese (aslında AATUHK’un 69. maddesindeki düzenlemeye kısmen benzeyen bir öncelik müessesesi) düzenlenmiştir. Mevcut hüküm çerçevesinde maaş ve ücret hacizlerinde iştirak

<sup>151</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 74; AKCAN, s. 159; “Kamu alacakları yönünden hacze iştirak halinde İİK’nın 206. maddesinin uygulanmayacağı, işçi ihbar ve kıdem tazminatı alacağından dolayı konulan haczin daha önce kamu alacağı için konulmuş haczin önüne ... geçemeyeceğinin kabulünde isabetsizlik olmamasına göre...”. Y.19.HD, 10.12.1998 gün ve E. 6917, K. 7504, DEYNEKLİ/KISA, s. 312, no.266; “İcra ve İflâs Kanunu’nun 206 ncı maddesi, kamu alacakları bakımından ancak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 21/son maddesinin gösterdiği şartlarda uygulanabilir. Somut olayda borçlu iflâs etmediğine göre anılan yasanın 21/I nci maddesi uygulanmalıdır”. Y.19.HD, 01.02.2007 gün ve E. 2006/7908, K. 2007/697, BİLGİN, s. 128, BİLGİN, İflâs, s. 482.

<sup>152</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 74; AKCAN, s. 159-160.

mümkün değildir<sup>153</sup>. Buradaki öncelik sırasının, kesin haciz tarihlerine göre belirlenmesi gerekir<sup>154</sup>.

AATUHK'un 79. maddesinde “*Hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ... haczi ... keyfiyetin tebliği suretiyle yapılır*”, hükmü yer almaktadır. Buna göre maaş ve ücret haczi de AATUHK'a göre yapılabilir.

Ücret ve maaş haczine iştirakin kabul edilmediği alacaklar kanımca özel alacaklardır. Özel alacaklardan dolayı konulan hacizler, maaş ve ücretler üzerine önceden konulan hacizlere iştirak edemeyecek, sıraya geçeceklerdir. Ancak daha sonra kamu alacağından dolayı konulan bir haciz söz konusu olursa, bu haczin önceki ücret haczine iştirak ettirilmesi gerekir. Çünkü AATUHK'un 21. maddesi bu konuda özel bir hüküm olup, kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerin iştirak edebilecekleri hacizler hakkında herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Dolayısıyla kamu alacaklarından dolayı konulan hacizler daha önce özel alacaklardan dolayı konulan hacze (bu haciz maaş ve ücret haczi olsa bile) iştirak edebilecek ve aralarında garameten paylaşırma yapılacaktır.

## **b. Özel Alacak İçin Konulmuş Olan Haciz Kesin Olmalı**

### **aa. Genel Olarak**

Kamu alacağının iştirak edeceği özel alacak için konulmuş olan ilk haczin, kesin haciz olması zorunludur. Kamu alacağının hacze iştirakinin, üçüncü kişiler tarafından haczedilen malların “*paraya çevrilmeden önce*” olma-

<sup>153</sup> Bkz. AKIN Levent, “Maaş ve Ücret Haczi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1995, C. 44, S. 1-4, s. 361; “*Yukarıda belirlenen yasa hükmüne göre maaş ve ücret üzerinde birden fazla haciz varsa, bunlar sıraya konur ve sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sondaki haciz için kesintiye geçilemez. Anılan hükümde öngörülen haciz, kesin haciz olup, ödeme sırasının kesin haciz tarihlerine göre belirlenmesi gerekir. Bu nedenle, İcra Mahkemesinin yukarıdaki açıklamalara aykırı biçimde ve İİK.nun 268. maddesine göre paylaşırma kararı vermesi isabetsizdir*”. Y.12. HD, 22.10.2007 gün ve E. 2007/16015, K. 2007/19201, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>154</sup> “*Paylaşırma konu para borçları ücret alacağı olup, maaş ve ücret haczine iştirak İİK.nun 83. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre maaş ve ücret üzerinde birden fazla haciz varsa bunlar sıraya konulur ve sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sonraki haciz için kesintiye geçilemez. Anılan hükmünde öngörülen haciz, kesin haciz olup ödeme sırasının kesin haciz tarihlerine göre belirlenmesi gerekir*”. Y.19.HD, 04.10.2001 gün ve E. 2001/3985, K. 2001/6166, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

sına yönelik olarak getirilen şart da bunu teyit etmektedir<sup>155</sup>. Çünkü satış ancak kesin hacizde mümkündür<sup>156</sup>.

İlk haczin ihtiyatî olması halinde, hacze iştirak bazı özellikler gösterebilmektedir. Bu durum ayrı başlık altında incelenmelidir:

#### **bb. Özel Alacaklardan Dolayı Konulan İhtiyatî Hacizlerin Kamu Alacaklarından Dolayı Konulan Hacizlere İştiraki**

İhtiyatî haciz, alacaklının para alacağını zamanında ödemesini garanti altına almak için, borçlunun mallarına önceden geçici olarak el konulması olarak tanımlanabilir<sup>157</sup>. İhtiyatî haciz esas itibarıyla bir ihtiyatî tedbir olmakla birlikte, sadece para alacakları bakımından öngörülmüştür<sup>158</sup>. Borçlunun mallarının ihtiyaten haczedilmiş sayılması, mahkeme tarafından ihtiyatî haciz kararının verilmesi ile değil, kararın uygulanması ile olur<sup>159</sup>.

Alacaklı borçlunun borcunu zamanında ödeyip ödeyemeyeceği konusunda tereddütteyse, önce borçlunun mallarına ihtiyatî haciz koydurur sonra davasını açar ya da icra takibini yapar. Dava ya da takip sonunda haklı çıkarsa, ihtiyatî haciz kesin hacze dönüşür. İhtiyatî haciz kesin hacze dönüşmeden önce satış istenemez. Sonra artık haczedilmiş mal satılır ve bedeliyle alacaklının alacağı karşılanır<sup>160</sup>.

<sup>155</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 135; “Kamu alacaklarından dolayı konulan hacizle ilgili iştiraki düzenleyen 6183 sayılı Yasanın 21. maddesinde kamu alacağının hacze iştiraki için bir malın öncelikle kesin olarak haczedilmiş, henüz paraya çevirilmemiş ve kamu alacağı için de haczedilmiş olması gerekir”. Y.19.HD, 20.03.2003 gün ve E. 8489, K. 2457, AKCAN, s. 100, dn. 484; “6183 sayılı Kanunun 21. maddesinde kamu alacağının iştirak edebileceği haczin kesin haciz olması gerektiği hükme bağlanmıştır”. Y.19.HD, 25.09.1997 gün ve E. 5856, K. 7733, DEYNEKLİ/KISA, s. 322, no. 282; “Olayda kamu alacağının iştiraki söz konusu olduğundan, iştirak için bir malın öncelikle kamu idareleri dışında bir alacaklı tarafından haczedilmiş (kesin haciz) olması gerekir”. Y.19.HD, 26.02.1998 gün ve E. 1997/8692, K. 1998/1350, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>156</sup> “Kaldı ki 21. madde hükmü, her iki haczin de kesin haciz niteliğini taşıması gereğini göstermektedir. Çünkü satış ancak kesin hacizde mümkündür”. Bkz: Dş.3.D, 19.11.1996 gün ve E. 1996/586, K. 1996/4585, DD, Yıl 1997, S. 93, s. 163-165.

<sup>157</sup> İPEKÇİ, s. 141; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 479; PEKCANİTEZ/ ATALAY/ SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 305.

<sup>158</sup> MUŞUL, s. 906.

<sup>159</sup> MUŞUL, s. 909; KOÇAK, s. 68.

<sup>160</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 479-480; MUŞUL, s. 910. **İİK md. 268/son:** “Borçlu müddeti içinde ödeme emrine itiraz etmez veya itirazı icra mahkemesince kesin olarak kaldırılır veya mahkemece iptal edilirse, ihtiyati haciz kendiliğinden icrai hacze inkılabeder”.

İhtiyatî hacizlerin de hacze iştirakleri kabul edilmiştir. Şartlarını gerçekleştiren ihtiyatî hacizler, kesin hacze iştirak edebilecektir. İhtiyatî haciz, malın borçlunun malvarlığından çıkmasını engellediği için, ihtiyatî haciz sahibine hacze iştirak hususunda bir imtiyaz tanınması gerektiği belirtilmektedir<sup>161</sup>. Gerçekten ihtiyatî haciz sahibi, bu haczi koymakla o malın borçlunun elinden çıkmasını engellemiş olmakta ve böylece diğer alacaklıların alacaklarının alınmasında önemli fonksiyon görmektedir.

İhtiyatî haciz geçici bir hukukî himaye tedbiri niteliğindedir. Şartları varsa ilk kesin hacze iştirak edebilir. Ancak daha önce kesinleşmiş olmadıkça, kesin hacizden daha önce konulduğu gerekçesiyle kesin haczin önüne de geçemeyecektir<sup>162</sup>. Elbette ki ihtiyatî haciz, kesin haczin konulmasından önce kesinleşirse ön sırada yer alacaktır. Aksi halde kesin hacze karşı bir önceliği söz konusu olamayacak, kesinleşmesi halinde şartları varsa kesin hacze iştirak edebilecektir.

İhtiyatî hacizler için sonraki kesin hacze kendiliğinden ve geçici olarak iştirak etme (İİK md. 268/1) ve ihtiyatî haciz masraflarının mahcuz mal bedelinden öncelikle alınması (İİK md. 268/2) gibi bazı imkânlar tanınmıştır. Bütün alacaklıları ilgilendiren masraflar düşüldükten sonra ihtiyatî haciz masraflarının satış tutarından alınmasında ihtiyatî haciz alacaklısının rüçhan hakkı vardır<sup>163</sup>. İhtiyatî haciz alacaklısı hacze kesin olarak iştirak edememiş olsa bile ihtiyatî haciz giderleri, ihtiyatî haciz konusu malların satılması halinde satış tutarından öncelikle ödenir<sup>164</sup>. İhtiyatî haciz alacaklıya başka rüçhan hakkı vermez (İİK md. 268/son). İhtiyatî haczin bir rüçhan hakkı sağlamaması dolayısıyla, üzerine daha önce ihtiyatî haciz konulmuş mallar, diğer alacaklılar tarafından her zaman ihtiyaten haczedilebilir<sup>165</sup>.

Sıra cetveli hazırlanırken ilk hacze iştirak edebilecek hacizler dikkate alınır. Çeşitli tarihlerde uygulanan ihtiyatî hacizlerden ilk önce kesinleşeni (icraî hacze dönüşeni), ilk hacizdir<sup>166</sup>. İİK'nın 100. maddesindeki hacze iştirak

<sup>161</sup> ÜSTÜNDAĞ, s. 434.

<sup>162</sup> “İhtiyati haciz alacaklıının bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti almak için borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisinin, bir mahkeme kararına dayalı olarak icra müdürlüğünce geçici olarak kısıtlanmasıdır. İhtiyati haczin geçici bir hukuki himaye tedbiri olması nedeniyle, kural olarak kesinleşmesi anına kadar kesin (icraî) bir haczin her türlü sonucunu doğurduğu kabul edilemez (İİK.m.264, 268). Bu itibarla ihtiyati haczin uygulanma tarihinin önce olduğundan bahisle, davacı yanca konulmuş kesin haczin önüne geçirilmesi yasaya aykırıdır”. Y.19.HD, 04.12.2008 gün ve E. 2008/11633, K. 2008/12034, BİLGİN, İflâs, s. 513.

<sup>163</sup> MUŞUL, s. 910.

<sup>164</sup> COŞKUN, s. 208.

<sup>165</sup> DEREN YILDIRIM, s. 16.

<sup>166</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 23; İPEKÇİ, Haciz, s. 296.

şartlarının ağırlığı sebebiyle, hacze iştirak bakımından aynı grup içinde yer alan alacaklıların neredeyse tamamı, ihtiyatî haciz sahibi alacaklılardan ve sabık ihtiyatî haciz sahibi alacaklılardan oluşmaktadır<sup>167</sup>. Bu bakımdan, 4949 sayılı Kanun sonrası ihtiyatî hacizlerin hacze iştiraki için İİK'nın 100. maddesindeki şartların aranmasıyla, garameten paylaşırma usûlünün cibrî icra bakımından ortadan kaldırılmış olduğu ileri sürülmektedir<sup>168</sup>. İİK'da hacze adi iştirakin çok sıkı şartlara bağlı olması dolayısıyla özel alacaklar çoğunlukla İİK'nın 268. maddesi hükmünden yararlanarak iştirak ettiği için, yeni düzenleme sonrası özel alacakların hacze iştirakleri son derece güçleşmiştir. Bu durumun dolaylı olarak kamu alacakları lehine sonuç doğuracağı ileri sürülmektedir. Bu görüşte, kamu alacakları ile özel alacaklar arasında hacze iştirakte mevcut olan eşitsizliğin daha da arttığı iddia edilmektedir<sup>169</sup>. Ancak yeni düzenlemeyle, ihtiyatî hacizlerin kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlere iştirak edebileceklerinin kabulü, kamu alacakları lehine değil, bilakis aleyhinedir. Dolayısıyla özel alacaklarla kamu alacakları arasındaki eşitsizliğin arttığı yönündeki görüşe katılmak mümkün değildir.

Özel alacaktan dolayı ilk olarak ihtiyaten haczedilen bir mal üzerine kamu alacağından dolayı da haciz konulmuşsa, ihtiyatî haczin kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edip edemeyeceği konusu önem taşımaktadır. İİK'da 4949 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden birisi de bu hususla ilgilidir. Değişiklik öncesi ve sonrasındaki mevcut durum şu şekilde incelenebilir:

### aaa. 4949 Sayılı Kanun'dan Önceki Düzenleme

Değişiklikten önce İİK'nın 268/1. maddesindeki hüküm şu şekilde idi: *“261'inci maddeye göre ihtiyaten haczedilen mallar, haciz yolu ile takip hükmüne göre kesin hacze inkılap etmeden evvel bir diğer alacaklı tarafından haczedilirse, ihtiyati haciz sahibi bu hacze kendiliğinden ve muvakkaten iştirak eder”*.

<sup>167</sup> DEREN YILDIRIM, s. 17.

<sup>168</sup> “4949 sayılı Kanun değişikliği ile getirilen düzenlemede açıkça “100. Madde şartları aranır” demekle biz aslında garame usulünün uygulanmasını cüzi icrada tamamen ortadan kaldırdık. Bundan emin olabilirsiniz. Çünkü zaten 100. madde şartlarını yerine getirerek grup oluşturan alacaklılar bizde sadece kanunda vardı, 100. madde 1932 değişikliğinde çok sert kaleme alınmıştı ve bu tarihten itibaren işlerliği olmayan bir madde halindeydi. İcra İflas Kanunu m. 268 üzerinden işliyordu, bu yolla alacaklı grupları oluşuyordu. Şimdi o yolu da kapattık”. DEREN YILDIRIM Nevhis, “Prof. Dr. Nevhis Deren-Yıldırım ve Doç. Dr. Muhammet Özekes'in Tebliğleri Hakkındaki Soru ve Cevaplar”, İcra ve İflâs Kanunu'nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 460.

<sup>169</sup> Bkz. ERDÖNMEZ Güray, “İcra İflas Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Amme Alacaklarının Tahsiline Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 57, Mart-Nisan 2005, s. 137-138.

İİK’da 4949 sayılı Kanun’la 30.07.2003 tarihinde yapılan değişiklik öncesi, maddede sadece ihtiyatî haciz sahibinin sonradan (İİK’ya göre) konulan kesin hacze kendiliğinden ve geçici olarak iştirak edeceği düzenlenmişti. İştirak için herhangi bir şartın gerekliliği hüküm altına alınmamıştı. Bu dönemde ihtiyatî hacizlerin hacze iştiraki için, İİK’nın 100. Maddesinde yer alan şartların aranmasının gerektiği yönündeki görüşler ağırlıktaydı. Buna göre, ihtiyatî haczin kesin hacze dönüşmesi halinde ihtiyatî haciz sahibi alacaklının hacze geçici iştirakinin de kendiliğinden kesin iştirake dönüşmesi kabul edilemez. Böyle bir yaklaşım icraî haciz sahibinin menfaatini korumamaktadır. Bu yüzden ihtiyatî haczin, hacze kesin olarak iştirak edebilmesi için kesin hacze dönüşmesinin yanı sıra İİK’nın 100. maddesindeki şartları da taşıması gerekir<sup>170</sup>. Bu dönemde İİK’nın 100. maddesindeki şartların aranmasına gerek olmadığını ileri süren görüşler de bulunmaktaydı<sup>171</sup>.

İİK’da değişiklik yapan 4949 sayılı Kanun’dan önceki dönemde, ihtiyatî haczin kamu alacağından dolayı konulan hacze iştiraki ise kural olarak kabul edilmiyordu. Çünkü ihtiyatî haciz sahibi alacaklının iştirak edeceği hacizler arasında kamu alacakları için konulan hacizler sayılmamış, sadece “*bir diğer alacaklı tarafından haczedilirse*” denilmiştir. Dolayısıyla bu hüküm gereğince

<sup>170</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, 1997 Baskısı, s. 379-380; Diğer bir görüşe göre de İİK’nın 100. maddesindeki şartlar aranmadan ihtiyatî haczin hacze iştirakinin kabulü, “*ihtiyatî haciz sahibi alacaklıyı, kesin haciz koyduğunda sahip olamayacağı şekilde iştirak imkânına sahip kılmakta, kötüniyetli kullanıma da yol açabilmekteydi. Ayrıca geçici hukuki korumaların asıl korumadan daha fazla koruma sağlayamayacağı ilkesine de bu durum uygun düşmemekteydi*”. ÖZEKES Muhammet, “İcra ve İflas Kanunu’nda İhtiyatî Hacze İlişkin Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, İcra ve İflâs Kanunu’nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 453; “*Davalı vekili, müvekkilinin ihtiyatî haczinin ve kesin hacze dönüşme tarihlerinin davacı alacaklıdan önce olduğunu, bu nedenle davacıya garameten pay ayırlamayacağını belirterek şikayetin reddini istemiştir... Davacı alacaklının ilk hacze iştiraki için İİK’nın 100, 101 ve 268. maddelerindeki koşulların gerçekleşmemiş olmasına göre ... temyiz itirazlarının reddi...*”. Y.19.HD, 12.06.2003 gün ve E. 9, K. 6207, AKCAN, s. 93, dn. 445.

<sup>171</sup> ÜSTÜNDAĞ, s. 435-436; “*Kanun değişikliğinden önce 268. Maddenin getirdiği ek imkân dolayısıyla, gruplar oluşuyordu Türk Hukuku’nda. Yani 100. madde şartları aranmadığı, ihtiyatî haciz sahipleri hacze kendiliğinden ve muvakkaten iştirak ettikleri için, ihtiyatî haciz sahiplerinden gruplar oluşabiliyordu... Doktrinde deniliyordu ki, niye ihtiyatî haciz sahibini kesin haciz sahibinden daha öne çıkaralım, niye 100. madde şartları da onlar için aranmasın? Bu fikir ağırlıktaydı. Fakat aslında ihtiyatî haciz sahibi ödüllendirmeyi hiç mi hak etmiyor? Mesela Fragistas cüz’i icradaki paylaşırma sistemlerine ilişkin eserinde der ki: “ihtiyatî haciz sahibi aslında diğer alacaklılar için çok önemli bir hizmet yapmıştır. O ihtiyatî haciz koydurmak suretiyle alacağı borçlunun malvarlığında bırakmıştır”*”. DEREN YILDIRIM, Cevap, s. 460.

iştirak edilebilecek haciz, İİK hükümleri çerçevesinde özel bir alacaktan dolayı konulan haciz olmaktadır.

İhtiyatî haczin, kesin hacze dönüşmesinden önce kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edemeyeceği genel olarak kabul edilmekteydi<sup>172</sup>. Bu dönemdeki Yargıtay kararlarında da, ihtiyatî hacizlerin sadece İcra ve İflâs Kanunu hükümlerine göre konulan kesin hacizlere iştirak edebileceği belirtilmektedir. Çünkü İİK'nın 268. maddesinde kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerden bahsedilmemiştir: “*Hükümde öngörülen ihtiyati haczin iştirak edebileceği kesin haciz, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre konulan kesin hacizdir. Diğer bir anlatımla İİK'nın 268. maddesi, 6183 Sayılı Kanuna göre kamu alacağı için konulan hacze ilişkin bir ibare taşımadığından, kamu alacakları dışında kalan diğer alacakların İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre uyguladıkları kesin hacizler için hüküm ifade eder*”<sup>173</sup>. Kısaca, bu dönemde ihtiyatî hacizlerin sadece özel alacaklardan dolayı konulan hacizlere iştirak edebilecekleri kabul edilmekteydi<sup>174</sup>.

<sup>172</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 32-33, 54; AKCAN, 100, 155; Ancak buna karşı olan, yani ihtiyati haczin sonradan konulan kesin hacze iştirak edebileceğine yönelik görüşler de bulunmaktaydı. Buna göre ihtiyatî hacizden sonra konulan kesin haczin kamu alacağından dolayı konulmasının bir önemi bulunmamaktadır. İhtiyatî haciz, kamu alacağından dolayı konan hacze iştirak eder. Bkz: ÖZEKES Muhammet, *İcra ve İflas Hukukunda İhtiyati Haciz*, Ankara 1999, s. 303.

<sup>173</sup> “*Açıklanan bu nedenlerle, ihtiyaten haczedilen mallar, icrai hacze dönüşmeden önce kamu alacağından dolayı haczedildiği takdirde, ihtiyati haciz kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edemez*”. Y.19.HD, 26.02.1998 gün ve E. 1997/8692, K. 1998/1350, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; “*Vergi Dairesi tarafından aynı taşınmaza 06.08.1997 tarihinde haciz konulduğundan, ihtiyati haczin kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak imkanı bulunmadığından (İİK'nın 268. maddesi ile getirilen iştirak imkanı 4949 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 30.07.2003 tarihinden sonra uygulanan ihtiyati hacizlerde uygulanacaktır) satış bedelinin davalı vergi dairesine ödenmesine karar verilmesi isabetli olduğundan...*”. Y.19.HD, 10.07.2008 gün ve 2008/5958, K. 2008/7759, BİLGİN, s. 78-79, BİLGİN, *İflâs*, s. 509.

<sup>174</sup> “*İhtiyati hacizlerde iştirak İİK'nın 268. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak bu hükme göre ihtiyati haciz sahibi alacaklının iştirak edebileceği haciz İcra ve İflâs Kanunu hükümlerine göre konulan hacizdir. Kamu alacaklarından dolayı konulan hacizle ilgili iştiraki düzenleyen 6183 sayılı Yasanın 21. maddesinde kamu alacağının hacze iştiraki için öncelikle kati olarak haczedilmiş ve henüz paraya çevrilmemiş ve kamu alacağı için de haczedilmiş olması gerekir. Davacının 7.7.2000 tarihli haczi ihtiyati haciz olup, icrai hacze dönüşmeden evvel bir kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edemeyeceğinden şikayetin reddi gerekir*”. Y.19.HD, 30.10.2003 gün ve E. 2003/6697, K. 2003/10728, DEYNEKLİ/KISA, s. 214, 282, no. 81, 205, BİLGİN, s. 146, BİLGİN, *İflâs*, s. 497.



Bu dönemde, ilk konulan ihtiyatî haczin kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edip satış bedelinden garameten pay alabilmesi için, kamu alacağından dolayı konulan hacizden önce kesin hacze dönüşmesi gerekmektedir<sup>175</sup>. Bu takdirde zaten ilk kesin haciz, kesin hacze dönüşen ihtiyatî haciz olduğu için, AATUHK'un 21. maddesi uygulama alanı bulacak ve kamu alacağı bu ilk hacze iştirak edip satış bedeli aralarında garameten paylaşılacaktır.

30.07.2003 tarihinden önceki dönemde, ihtiyaten haczedilen malların, ihtiyatî haciz kesin hacze dönüşmeden önce bir kamu alacağından dolayı haczedilmesi halinde ihtiyatî haciz, kamu alacağından dolayı konulan bu hacze iştirak edememekteydi, satış bedelinden öncelikle kamu idaresine pay ayrılmaktaydı<sup>176</sup>. Bu da aslında kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının bir başka görünümünü teşkil etmekteydi. Kamu alacakları kendinden önce konulmuş olan ihtiyatî hacizlere karşı da –onların kendilerine iştirak edememesi bakımından– bir önceliğe sahip bulunmaktaydı<sup>177</sup>. Kamu alacağından dolayı

<sup>175</sup> “7.11.1994 tarihinde uygulanan ihtiyati hacizler 16.11.1994 tarihinde kesin hacze dönüşerek ilk haciz niteliğini kazanmıştır. Bu hacze SSK’nun prim alacağı 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca iştirak eder”. Y.19.HD, 15.04.1999 gün ve E. 2422, K. 2487, DEYNEKLİ/KISA, s. 308-309, no. 258.

<sup>176</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 54; AKCAN, 100; “Davacı yanca konulan ihtiyati haciz 29.06.2000 tarihli olup, bu ihtiyati haciz ... 05.11.2001 tarihinde kesin hacze dönüşmüştür. Davalı vergi dairesinin haczi de 16.08.2000 tarihlidir. İhtiyati haciz tarihi itibarıyla uygulanması gereken hüküm, İcra ve İflâs Kanunu’nun 268 nci maddesinin, 4949 sayılı yasa ile değişiklik yapılmadan önceki halidir... Somut olayda kesin haciz bir kamu alacağından dolayı konulduğundan, anılan dönemde kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlere iştirak mümkün değildi”. Y.19.HD, 19.04.2007 gün ve E. 2007/1873, K. 2007/3973, BİLGİN, s. 140, BİLGİN, İflâs, s. 492; “Davacı Vergi Dairesinin haczi 15.6.2001 tarihli olup, sıra cetvelinde pay ayrılan alacaklılardan hiçbirinin ihtiyati haczi Vergi Dairesinin haczinden önce kesin hacze dönüşmediğinden Vergi Dairesinin haczine iştirak edemez”. Y.19.HD, 12.12.2002 gün ve E. 2002/9386, K. 2002/7788, DEYNEKLİ/KISA, s. 215, no. 83, BİLGİN, İflâs, s. 522-523; “İhtiyaten haczedilen mallar, icrai hacze dönüşmeden evvel bir kamu alacağından dolayı haczedildiği takdirde ihtiyati haciz bu hacze iştirak edemez”. Y.19.HD, 25.09.1997 gün ve E. 5856, K. 7733, DEYNEKLİ/KISA, s. 322, no. 282; “Davacı kurumun kesin haciz tarihi, davalı Semahat T...’ın ihtiyati haczinin kesinleşme tarihinden önce olup, İcra ve İflas Kanunu’nun 268nci maddesi uyarınca davalının ihtiyati haczinin davacı kurumca konulan kesin hacze iştirakine yasal olanak bulunmamaktadır”. Y.19.HD, 09.10.2008 gün ve E. 2008/7097, K. 2008/9244, BİLGİN, İflâs, s. 511.

<sup>177</sup> “Davalının ... tarihli haczi, ihtiyati haciz olup, kesin hacze dönüşmeden evvel bir kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edemeyeceğinden şikayetin kabulü gerekir”. Y.19.HD, 20.03.2005 gün ve E. 8489, K. 2457, AKCAN, s. 100, dn. 484; Y.19.HD, 30.10.2003 gün ve E. 2003/6697, K. 2003/10728, DEYNEKLİ/KISA, s. 214, 282, no. 81, 205, BİLGİN, s. 146, BİLGİN, İflâs, s. 497; Y.19.HD, 04.02.1999 gün ve E. 7673, K. 473, DEYNEKLİ/KISA, s. 229, no. 109.

konulan haczin bulunması halinde ihtiyatî hacizlerin iştirak bakımından herhangi bir ayrıcalığı söz konusu değildi. Çünkü bu durumda, ilk konulan kesin haciz olan kamu alacağının önceliği söz konusu olmakta, önce kamu alacağına pay ayrılmaktaydı. Garameten paylaşırma söz konusu olmamaktaydı.

Danıştay'ın bir kararında ihtiyatî hacizle kesin haczin niteliklerinin farklı olduğu, aynı sırada yer alamayacakları ve bu yüzden garameten paylaşımın yapılamayacağı şu şekilde ifade edilmiştir: “*İhtiyati haciz, borçlunun mal kaçırmasını engellemek amacını taşır. Herhangi bir menkul veya gayrimenkul malı ihtiyaten haczedilen satış yapamayacağından ihtiyati haczin aynı mala kesin haciz uygulayan bir diğer alacaklının satışını engellemeyeceği açıktır. Bunun doğal sonucu olarak ta, ancak aynı sırada olan alacaklılar arasında yapılması mümkün olan garameten taksim, aynı sırada yer alması mümkün olmayan ihtiyati haciz ve kesin haciz uygulayıcıları arasında söz konusu olmaz*”<sup>178</sup>.

#### bbb. 4949 Sayılı Kanun'dan Sonraki Durum

4949 sayılı Kanun'la, İİK'nın 268/1. maddesinin ilk cümlesi “261 inci 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 üncü maddedeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak eder”, şeklinde değiştirilmiştir.

İİK'nın 268/1. maddesinde yapılan değişiklikle, özel bir alacak için önceden konulan ihtiyatî hacizlere belli şartların gerçekleşmesi halinde kamu alacağından dolayı da konulan hacze iştirak edebilme imkânı tanınmıştır. Buna göre ihtiyaten haczedilen mallar, ihtiyatî haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından İİK'ya veya diğer kanunlara göre haczedilirse, ihtiyatî haciz sahibi alacaklı, bu hacze 100 üncü maddedeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak edecektir.

4949 sayılı Kanun'dan sonraki durumla önceki durum arasında, ihtiyatî haczin, kamu alacağından dolayı konulan hacizden önce kesin hacze dönüşmesi

<sup>178</sup> Dş.3.D, 19.11.1996 gün ve E. 1996/586, K. 1996/4585, DD, Yıl 1997, S. 93, s. 163-165; DEYNEKLİ/KISA, s. 33.

Ancak Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin bir kararında genel kabulün aksine bir sonuca ulaşılmıştır: “*Vergi dairesinin haczi 1.7.1987 olup Yapı Kredi Bankasının ihtiyati haczi 23.6.1987'dir ve takip usulüne göre 6.8.1987 tarihinde icrai hacze dönüşmüştür. Bu nedenle Seyhan Vergi Dairesi ile birlikte 2. sıraya alınıp garameye iştirak ettirilmeleri gerekir*”. Y.12.HD, 03.10.1990 gün ve E. 1057, K. 9492, DEYNEKLİ/KISA, s. 263, no. 174. Burada ilk kesin haciz vergi dairesinin haczi olup öncelikle ona ödeme yapılmalıydı. Kalamı sonraki sırada yer alacak olan bankaya ayrılmalıydı. Yani aralarında garameye gidilmesi, bu dönemdeki düzenleme bağlamında, hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

durumu bakımından bir farklılık bulunmamaktadır. İhtiyatî haciz, kamu alacağından dolayı haciz konulmadan önce kesin hacze dönüştüğü takdirde, ilk haciz kesin hacze dönüşen haciz olacağı için, kamu alacağı ancak AATUHK'un 21. maddesi dairesinde hacze iştirak edebilecektir<sup>179</sup>.

İhtiyatî haczin kesin hacze iştirakinin geçici olması, ihtiyatî haczin kesin hacze dönüşüp dönüşmeyeceğinin şüpheli olmasından kaynaklanmaktadır. Kesin hacze dönüşme şartının gerçekleşmesine kadar, hacze iştirak geçici bir görünüm arz edecektir<sup>180</sup>.

İİK'nın 268. maddesinde, “diğer kanunlara göre haczedilirse” denilmek suretiyle, AATUHK'a göre konulacak hacizlere de önceden konulan ihtiyatî hacizlerin iştirak edebileceği hükme bağlanmış olmaktadır. Artık özel bir alacaktan dolayı konulan bir ihtiyatî haczin, kesin hacze dönüşmesi şartıyla, kamu alacağından dolayı konulan bir hacze iştirak edebilmesi mümkün hale getirilmiştir. Ancak bu iştirak için, İİK'nın 100. maddesindeki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu itibarla ilk kesin haciz belirlenmeli ve İİK'nın 100. maddesindeki şartların sağlanıp sağlanmadığının yanı sıra ihtiyatî hacizlerin kesinleşme tarihleri de dikkate alınmalıdır<sup>181</sup>. Elbette ki kamu alacağından dolayı konulacak olan hacizlerin kesin haciz olması gerekmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda 4949 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle 30.07.2003 tarihinden sonra ortaya çıkan durum şu şekilde belirtilebilir:

1) Eğer önceden konulan ihtiyatî haciz sahibi alacaklı 100. maddedeki şartlara sahip değilse, sonraki kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak

<sup>179</sup> “Satışa ve bedeli paylaşımına konu taşınmaz davacı bankanın alacaklı olduğu 1994/1660 ve 1994/1661 sayılı dosyalardan 1.4.1994 tarihinde ihtiyaten haczedilmiş, ihtiyati hacizler kesin hacze dönüşmüştür. Daha sonra aynı taşınmaz satıştan önce, SSK ve Vergi Dairesi tarafından 24.1.1995 tarihinde haczedilmiştir. 6183 sayılı Yasanın 21. maddesi uyarınca SSK ve Vergi Dairesinin ilk hacze iştirak ettirilerek satış bedelinin garameten paylaştırılması doğrudur”. Y.19.HD., 30.1.1997 gün ve E. 9835, K. 624, DEYNEKLİ/KISA, s. 327, no. 291.

<sup>180</sup> ÜSTÜNDAĞ, s. 433; DEREN YILDIRIM, s. 15-16.KOÇAK, s. 68.

<sup>181</sup> “Öncelikle ilk kesin haciz belirlenmeli, sonraki hacizlerin İİK'nın 100. maddesindeki koşulları taşınmaları halinde ilk kesin hacze iştirak edebilecekleri dikkate alınmalıdır. Bu nedenle mahkemece ihtiyati hacizlerin kesinleşme tarihleri yerine, ihtiyati haciz tarihlerinin esas alınması suretiyle yazılı şekilde hüküm kurulması usul ve yasaya aykırıdır”. Y.19.HD, 06.11.2008 gün ve 2008/7638, K. 2008/10676, BİLGİN, İflâs, s. 510-511, 512; “Mahkemece, kesin hacizden önce konulan ihtiyati haczin kesin hacze iştirak ettirilmesi usul ve yasaya uygun kabul edildiği hâlde, somut olayda İcra ve İflâs Kanunu'nun 268'inci maddesindeki atıf nedeniyle aynı Kanun'un 100'üncü maddesindeki hacze iştirak koşullarının ne suretle oluştuğunun kararda açıklanmaması...”. Y.19.HD, 18.04.2008 gün ve E. 2008/2843, K. 2008/4154, BİLGİN, İflâs, s. 515.

edemez<sup>182</sup>. Bu takdirde ilk haciz, kamu alacağından dolayı konulan haciz olarak kabul edilir. Satış bedelinden kamu alacağı ödenir. Bu ihtimal bakımından 4949 sayılı Kanundan önceki durumla mevcut durum arasında, sonuç itibariyle bir fark bulunmamaktadır.

2) Eğer önceden konulan ihtiyatî haciz sahibi alacaklı İİK'nın 100. maddesindeki şartlara sahipse, kamu alacağından dolayı konulan hacze kendiliğinden, geçici olarak iştirak eder<sup>183</sup>.

İhtiyatî haczin, konulan kesin hacze iştiraki için satış bedelinin icra veznesine girmesine kadar veya sıra cetvelinin düzenlendiği tarihe kadar kesin hacze dönüşmesi gerekmez. Sıra cetveli düzenlenirken hacze iştirak için gerekli unsurların bulunması halinde, ihtiyatî haciz sahibi alacaklıya pay ayrılır ve icra müdürünce İİK'nın 138. maddenin son fıkrası uyarınca işlem yapılır<sup>184</sup>. Yani ihtiyatî haciz İİK'nın 100. maddesindeki şartları gerçekleştirmişse, kesin hacze kendiliğinden ve geçici olarak iştirak eder; kesin hacze dönüştüğünde ödenmek üzere alacaklıya pay ayrılır ve muhafaza edilir. İhtiyatî haciz hükümsüz olduğu takdirde ise, sıra cetvelinde ihtiyatî haciz sahibi alacaklıya ayrılan pay diğer alacaklılara, onlar yoksa borçluya ödenir. Ancak borçluya geri verilebilmesi için bu pay üzerinde başka haciz veya tedbir bulunmaması gerekmektedir<sup>185</sup>. Bu takdirde eğer ihtiyatî haciz kesin hacze dönüşmezse, ilk haciz kamu alacağından dolayı konulan haciz olacak ve ihtiyatî haciz için sıra cetvelinde ayrılan pay, kamu alacağının tatmin edilmemiş kısmı dolayısıyla kamu alacağına tahsis edilecektir. İİK'nın 100. maddesindeki şartlara sahip olan ihtiyatî haciz kesin hacze dönüştüğünde, zaten kamu alacağıyla arasındaki paylaştırma sıra cetvelinde garame esasına göre yapılmış olacağından, kendisine ayrılmış olan payı alacaktır.

Bu hüküm doğrultusunda özel alacaklar dolayısıyla konulan hacizlerin kamu alacakları için konulan hacizlere iştirak edememesi kuralına, ihtiyatî hacizler bakımından sınırlı bir istisna getirildiğini söylemek mümkündür. Buna

<sup>182</sup> “Davacının kesin haczi, davalının ihtiyati haczinin kesinleşmesinden önceki tarihli olup, İİK'nın 268. Maddesine göre davalının elinde aynı yasanın 100. maddesinde sayılan belgelerden bulunmadığından davalının ihtiyati haczinin davacı yanca konulan kesin hacze iştiraki mümkün değildir”. Y.19.HD, 12.07.2007 gün ve E. 2007/6376, K. 2007/7441, BİLGİN, *İflâs*, s. 518.

<sup>183</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 54; AKCAN, s. 99; Karş. AKCAN, s. 155.

<sup>184</sup> DEYNEKLİ Adnan, “İİK'nın 268. Maddesinde 4949 Sayılı Kanun'la Değişiklik Yapıldıktan Sonra Alınan İhtiyati Hacizlerde Hacze İştirak Derecesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 18, S. 57, Mart-Nisan 2005, s. 169.

**İİK m. 138/son:** “Muvakkat hacizler için ayrılmış hisseler vaziyet anlaşılınca kadar sağlam bir bankaya, banka bulunmayan yerlerde mahkeme veya icra sandıklarına yatırılır”.

<sup>185</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: DEYNEKLİ, *İhtiyatî Haciz*, s. 170; DEYNEKLİ/KISA, s. 48-50; AKCAN, s. 98-99.

göre önceden özel alacak için konulan bir ihtiyatî haciz, daha sonra kamu alacağından dolayı konulan hacze, İİK'nın 100. maddesindeki şartları taşımak kaydıyla iştirak edebilecektir.

Kamu alacağı özel alacak için konulmuş hacze iştirak edebilirken, özel alacakların kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edememelerine yönelik eleştiriler, en azından özel alacak için konulan ihtiyatî hacizlere iştirak imkânı tanınmasıyla bir ölçüde giderilmiş olmaktadır.

Kamu alacağından dolayı konulan hacizlere özel alacaklar için konulan hacizlerin iştirak edemeyeceğine dair kuralın tek istisnasını<sup>186</sup>, kamu alacağından önce konulan ihtiyatî hacizlerin iştirakine ilişkin durum oluşturmaktadır.

## **2. Daha Sonra Kamu Alacağından Dolayı da Aynı Mal İçin Haciz Konulmuş Olmalı**

### **a. Kamu Alacağından Dolayı da Aynı Mal İçin Haciz Konulmalı**

#### **aa. Genel Olarak**

AATUHK'un 21. maddesinde hacze iştirak edecek alacağın "kamu alacağı" olduğu vurgulanmıştır. Kamu alacaklarına kendilerinden önce özel alacaklar için konulmuş olan hacizlere iştirak etmelerine imkân veren bir rüçhan hakkı tanınmıştır.

Kamu alacaklarının hacze iştirakinde AATUHK'un 21. maddesi uygulanır. Yukarıda da değinildiği üzere, iflâsta alacakların sırasını belirten İİK'nın 206. maddesinin, hacze iştirakte uygulama imkânı bulunmamaktadır. Kamu alacakları bakımından AATUHK'taki düzenleme, özel hüküm niteliğindedir: "*Kamu alacağından dolayı konulan haciz ile diğer şahısların arasındaki ilişki, genel kural olarak İİK'nun iflastaki sırayı düzenleyen 206. maddesine göre değil, anılan kanun hükümlerine* [AATUHK'un 21/1. maddesi] *göre belirlenir*"<sup>187</sup>.

<sup>186</sup> "İcra ve İflâs Kanunu'nun 268 nci maddesindeki hâl istisna, yasalarda kamu alacağı için konulan hacizlere başka hacizlerin iştirak ettirilmesine imkân tanınmamıştır". Y.19.HD, 02.02.2011 gün ve E. 2011/104, K. 2011/2303, BİLGİN, s. 143.

<sup>187</sup> Y.19.HD, 27.11.2008 gün ve E. 2008/10599, K. 2008/11668, BİLGİN, s. 121, BİLGİN, İflâs, s. 478; "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/1 inci maddesine göre kamu alacakları için konulan hacizlerin ilk hacze iştirak edecekleri ve tutarın garameten paylaştırılacağı ilkesi karşısında, somut olayla ilgisi bulunmayan İcra ve İflâs Kanunu'nun 206 ncı maddesinden bahisle yazılı şekilde hüküm kurulması bozmayı gerektirmiştir". Y.19.HD, 27.01.2010 gün ve E. 2009/11247, K. 2010/582, BİLGİN, s. 116; "6183 sayılı Kanunun 21/1. maddesi ... kamu alacaklarının ilk hacze iştirakleri yönünden özel bir düzenleme olduğundan İcra ve İflâs Kanunu'nun 206'ncı maddesi kamu alacaklarının hacze iştirak etmesinde uygulanmaz". Y.19.HD, 08.04.2009 gün ve E. 2009/2349, K. 2009/2905, BİLGİN, s. 119; "Somut olayda borçlu iflâs etmediğine göre anılan yasanın 21/1

Kamu alacakları AATUHK'un 21. maddesindeki şartların varlığı halinde özel alaktan dolayı konulmuş bulunan ilk hacze iştirak eder<sup>188</sup>. Hacze iştirak için haciz kararı alınmış olması yeterli değildir, kararın uygulanmış olması gerekir<sup>189</sup>.

Hacze iştirak etmek bakımından haczi koyduranın kamu idaresi olup olmadığının önemi yoktur, önemli olan alacağın niteliğidir. Dolayısıyla kendi özel kanunlarında tahsillerinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağını belirtildiği alacaklar hükmen kamu alacağı sayılacağı için, bu alacaklar da kendilerinden önce özel alacak dolayısıyla konulan hacizlere iştirak edebilecektir. Bu bağlamda Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacakları<sup>190</sup> ile TMSF'ye devredilen bankaların alacakları<sup>191</sup> da kamu alacağı sayıldığından AATUHK hükümlerine göre hacze iştirak edebilecektir.

---

*nci maddesi uygulanmalıdır*". Y.19.HD, 01.02.2007 gün ve E. 2006/7908, K. 2007/697, BİLGİN, s. 128, BİLGİN, *İflâs*, s. 482.

<sup>188</sup> "Kalkınma Bankası alacağının önceliği bulunmadığından Vergi Dairesinin 03.03.2005 tarihli haczi davacı bankanın 10.12.1996 tarihli haczine 6183 sayılı Yasanın 21. maddesi uyarınca iştirak eder". Y.19.HD, 29.05.2008 gün ve E. 2008/4901, K. 2008/5877, BİLGİN, s. 123.

<sup>189</sup> AY/ALPASLAN, s. 2923.

<sup>190</sup> GÜR Selami, "Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Rüçhan Hakkı", *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 227, Kasım 2011, s.1; UYAR, *Katılma*, s. 374; "Sosyal Güvenlik Kurumu'nun özel hukuka tâbi alacakları ayrıkt tutulduğunda, diğer alacakları Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilir. İcra ve İflas Kanunu'nun 206 ncı maddesinde düzenlenen imtiyazlar kural olarak iflas tasfiyesi bakımından geçerli olup, somut olayda bu hükmün uygulanmasına yasal olanak bulunmamaktadır. Kurum alacakları haciz yoluyla takiplerde imtiyazlı olmayıp, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/I maddesi uyarınca (diğer şartları da varsa) ilk hacze iştirak imkânından yararlanır". Y.19.HD, 06.10.2010 gün ve E. 2010/6960, K. 2010/10865, BİLGİN, s. 111-112; "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/I nci maddesine göre SGK. Başkanlığı alacağının ilk hacze iştirak ettirilmesinde isabetsizlik bulunmama[ktadır]". Y.19.HD, 25.09.2008 gün ve E. 2008/6849, K. 2008/8856, BİLGİN, s. 112, BİLGİN, *İflâs*, s. 491; "Sosyal Güvenlik Kurumu alacağının imtiyazının niteliği 6183 sayılı Kanununa atf yapılarak belirtilmiş olup, kamu alacağının hacizde ne şekilde imtiyazlı olduğu bu Kanunun 21,I hükmüne göre... [belirlenir]. Mahkemece bu hukukî esaslar uyarınca inceleme yapılarak varılacak uygun sonuç çerçevesinde karar verilmesi gerekirken...". Y.19.HD, 26.03.2009 gün ve E. 2009/979, K. 2009/2344, BİLGİN, *İflâs*, s. 823; Y.19.HD, 26.03.2009 gün ve E. 2009/897, K. 2009/2341, BİLGİN, *İflâs*, s. 822.

<sup>191</sup> "4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15. maddesinin ikinci bendinde Fon Kaynakları sayıldıktan sonra, 3. bendinin ikinci cümlesinde "fon kaynakları ile her türlü alacaklarının..." takip ve tahsilinde 6183 sayılı yasa hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir. Açıklanan yasal düzenleme karşısında devralınmış alacağın

TMSF'nin alacaklarının kapsamı, mülga kanunun bazı hükümlerinin uygulanacağına düzenlenmesiyle, geniş hale gelmiştir. Bankacılık Kanunu'nun geçici 11. maddesi uyarınca, mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15. maddesi hükmü uygulanmaya devam etmektedir. Bu maddede Fon kaynakları ile her türlü alacaklarının tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmekteydi. Nitekim Yargıtay'ın bir kararında bu husus şu şekilde belirtilmiştir: “4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15/3 maddesi uyarınca davacı Fonun alacakları kamu alacaklarının tabi olduğu takip ve tahsil usullerine tabi olup, bu alacaklar için konulan hacizlerin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/I inci maddesinde gösterilen ilk hacze iştirak hakkından yararlanabileceklerinin düşünülmemesi bozmayı gerektirmiştir”<sup>192</sup>.

Bu düzenleme kapsamında Fon, hem bankaların kendisine ödemek zorunda olduğu öz gelirlerini, hem de kendisine devredilen bankaların alacaklarını AATUHK'a göre takip ve tahsil etmektedir<sup>193</sup>. TMSF'ye alacaklarının

---

*tahsili için konulan haczin 6183 sayılı yasanın 21/I. maddesi uyarınca ilk hacze iştirak imkanı bulunduğu gözden kaçırılarak; takip yolunun değiştirilmediğinden bahisle davanın reddine karar verilmiş olmasında isabet görülmemiştir”. Y.09.HD, 01.12.2005 gün ve E. 2005/7688, K. 2005/11947; Y.19.HD, 19.03.2009 gün ve E. 2009/938, K. 2009/1965; Y.19.HD, 12.05.2005 gün ve E. 2004/11764, K. 2005/5401; Y.19.HD, 17.11.2005 gün ve E. 2005/6026, K. 2005/11342, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; “4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15/3 ve 15/7-b maddeleri uyarınca davacı fonun alacaklarının takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacaktır”. Y.19.HD, 02.02.2006 gün ve E. 2005/9819, K. 2006/802, BİLGİN, İflâs, s. 484-485; Y.19.HD, 24.11.2005 gün ve E. 2005/6301, K. 2005/11546, BİLGİN, İflâs, s. 828.*

<sup>192</sup> Y.19.HD, 19.03.2009 gün ve E. 2009/938, K. 2009/1965, BİLGİN, İflâs, s. 827.

<sup>193</sup> Bkz. ARSLANER, s. 71; COŞKUN, s. 38; KARAKOÇ, Vergi, s. 602; “4389 sayılı Bankalar Kanununun 15/3. maddesi uyarınca fona devredilen bankaların alacaklarının 6183 sayılı yasa kapsamında takip ve tahsil edileceği hükmüne bağlanmıştır. Anılan hüküm uyarınca fon alacağı yönünden 6183 sayılı yasanın 21. maddesi uyarınca işlem yapılması gerekir. Mahkemece bu yön gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmesinde isabet görülmemiştir”. Y.19.HD, 12.05.2005 gün ve E. 2004/11764, K. 2005/5401; Y.19.HD, 21.04.2005 gün ve E. 2004/11161, K. 2005/4501, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; “5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun Geçici 11 inci maddesi hükmü uyarınca, maddede sayılan hallerde her türlü fon alacağı tahsil edilinceye kadar, 4389 sayılı yasanın bir kısım hükümlerinin uygulanmasına devam edilecektir. Anılan yasanın 15/3 üncü maddesi uyarınca TMSF alacaklarının kamu alacağı niteliğinde bulunduğu tartışmasızdır. Bu durumda mahkemece itiraza konu alacağın, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/son maddesi çerçevesinde değerlendirilerek karar verilmesi gerekirken...”. Y.19.HD, 08.03.2007 gün ve E. 2006/11148, K. 2007/2159, BİLGİN, İflâs, s. 825.

tahsili için çok geniş yetkiler tanınmıştır. Fon'un halef olduğu özel hukuk kaynaklı alacaklarını AATUHK'a göre tahsil etmesi ve bu bağlamda özel hukuk kaynaklı bu alacakları AATUHK'a göre kesinleştirmesi eleştirilmektedir. Çünkü alacakların kesinleştirilmesi AATUHK'a göre daha kolay bir süreçte gerçekleştirilmektedir. İİK'ya göre ödeme emrine karşı itiraz edilince takip durmakta ve alacaklı dava açmak zorunda kalmaktadır. Hâlbuki kamu alacaklarında ödeme emrine karşı borçlu dava açmak zorunda olup, yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe takip devam etmektedir. Uygulamada TMSF borçlulara ödemeye çağrı mektubu göndermekte, bir ay içinde ödeme yapılmadığında ödeme emri gönderip cebri icra yoluna geçmektedir. Bu yüzden borçlular tarafından bu iki işleme karşı da dava açılması zorunda kalınmakta ve bu durum da hukukî güvenlik ilkesini zedelemektedir<sup>194</sup>.

4389 sayılı Kanun'un 15/3. maddesindeki geniş yetkilere dayanan TMSF, her türlü alacağını AATUHK'a göre tahsil etmeye çalışmaktadır. Bu durum, özel alacakların da kamu alacağı gibi takibine yol açılması dolayısıyla, hukuken kabul edilemeyecek sonuçlara sebebiyet verecek niteliktedir<sup>195</sup>. Ancak, TMSF'nin kendisine devredilen bankaların hâkim ortakları, yöneticileri ile bunların eş ve çocukları dışındaki kişilerden olan alacakları Fon alacağı kapsamına girmemektedir. Özel alacak niteliğinde olan bu alacakların tahsili İİK hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir<sup>196</sup>.

Kamu alacağına kefil olunduğunda da, kefil aleyhine karşı yapılacak takip AATUHK hükümleri çerçevesinde yapılacaktır<sup>197</sup>. Önemli olan alacağın niteliğidir.

<sup>194</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. BAHÇECİ Barış, "TMSF'nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 101, Temmuz-Ağustos 2012, s. 226, 229, 240-243.

<sup>195</sup> BAHÇECİ, s. 232, Örneğin, "Fon'un her türlü alacağının amme alacağı kabul edilmesi halinde banka kaynaklarının dolanlı işlemlerle kullanılmasında hiçbir dahli olmayan herhangi bir bankadan otomobil ya da ihtiyaç kredisi almış kişilerin de 6183 sayılı Kanun'a göre takip edileceği gibi bir sonuç çıkar". BAHÇECİ, s. 236-237.

<sup>196</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. BAHÇECİ, s. 239.

<sup>197</sup> "Uyuşmazlık davalı TMSF'nin dava dışı borçlu S. Yayıncılık A.Ş.den olan alacağının kamu alacağı niteliği taşıyıp taşımadığı noktasında toplanmaktadır. Mahkemece adı geçen E. A.Ş'nin hakim ortağı olmadığı ve borcunun, bir borçlar hukuku sözleşmesi olan kefalet akdinden kaynaklandığından bahisle, alacağın kamu alacağı niteliğinde olmadığı sonucuna varılmıştır. Her ne kadar dava dışı borçlu S. Yayıncılık A.Ş. E. A.Ş'nin hakim ortağı değilse de, kamu alacağının ödenmesi konusunda hakim ortaklar lehine kefil olmuştur. Kefalet bir borçlar hukuku sözleşmesi olsa da, dava dışı borçlunun kamu alacağına kefil olduğu dikkate alındığında takipte 6183 sayılı Yasa hükümlerinin uygulanması gerekeceğinin gözden kaçırılarak yazılı gerekçe ile hüküm kurulmasında isabet görülmemiştir".



Bir kamu idaresinin AATUHK'un 21. maddesi doğrultusunda hacze iştirak edebilmesi için, alacağının mutlaka kamu alacağı olması gerekmektedir. AATUHK'un 1. maddesi uyarınca kamu idarelerinin sözleşme, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları, bu kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Bu alacaklar özel alacak niteliğinde olduğundan, kamu idareleri söz konusu alacaklar için, önceki özel alaktan dolayı konulan hacze AATUHK kapsamında değil, İİK hükümleri çerçevesinde iştirak edebilecektir<sup>198</sup>. Dolayısıyla bu gibi durumlarda ancak İİK'nın 100. maddesindeki şartların gerçekleşmesine bağlı olarak hacze iştirak edilebilecektir. Yine benzer şekilde, ilk haczi koyan kamu idaresinin alacağı özel alacak niteliğindeyse, sonraki kamu alacağının bu ilk hacze iştiraki ise AATUHK'un 69. maddesine göre değil, ancak AATUHK'un 21. maddesine göre mümkün olabilecektir<sup>199</sup>. Çünkü önemli olan haczi koydu-ran idare olmayıp alacağın niteliğidir.

Kamu alacağının önceki hacze iştirak edip satış bedelinden garameten pay alabilmesi için mutlaka kamu idaresince kamu alacağından dolayı uygulanmış geçerli bir haciz bulunmalıdır. Kamu alacağından dolayı haciz koydurulmadığı sürece hacze iştirak edilebilmesi ve satış bedelinden garameten pay alınabilmesi mümkün değildir<sup>200</sup>.

---

Y.19.HD, 17.02.2005 gün ve E. 2004/6169, K. 2005/1457, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>198</sup> AKCAN, s. 135; “*Mercii Hakimliğince SSK.nun alacaklı olduğu dosyalar getirilerek alacağın kamu alacağı niteliğinde olup olmadığı ve bunun sonucunda da ilk hacze iştirak imkanının bulunup bulunmadığı araştırılarak hasil olacak sonuca göre karar verilmesi gerekir*”. Y.19.HD, 25.06.1996 gün ve E. 4737, K. 6584, DEYNEKLİ/KISA, s. 331-332, no. 298.

<sup>199</sup> Bkz. DEYNEKLİ/KISA, s. 71; AKCAN, s. 152; “*6183 sayılı Yasanın 69. maddesi ... hükmünün uygulanması için önce haciz koyan Kamu İdaresinin alacağının kamu alacağı olması, özel hukuk ilişkisinden (sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme) doğmamış olması gerekir. Davalı SSK.nun alacağı ... özel hukuk ilişkisinden doğduğundan, 6183 sayılı Yasanın 1. maddesi anlamında kamu alacağı değildir. Bu nedenle özel hukuk ilişkisinden doğan alacaklar nedeniyle konulan hacizlerde 6183 sayılı Yasanın 69. Maddesi uygulanamaz. 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca, koşulları varsa SSK.nun bu hacizlerine davacı Vergi Dairesi iştirak ettirilir*”. Y.19.HD, 03.10.1995 gün ve E. 7705, K. 7823, DEYNEKLİ/KISA, s. 340-341, no. 313.

<sup>200</sup> “*Kamu idaresi, tapu kaydına haciz tatbik ettirmediği taşınmazın satış bedelinden, sadece icra dairesine yazı göndermiş olması suretiyle, satış bedelinden kendisine pay ayrılmasını isteyemez yani bu şekilde hacze iştirak edemez*”. KOÇAK, s. 114; Y.12.HD, 02.06.1983 gün ve E. 3168, K. 4406, KOÇAK, s. 114, dn. 166; Y.19.HD, 09.02.2006 gün ve E. 10111, K. 1154, KOÇAK, s. 114, dn. 164; “*Kamu alacağının mahcuz malın ayınından doğmaması halinde ise malın paraya çevrilmesinden önce usulüne uygun konulmuş bir haczin varlığı aranacak, bulunmadığının anlaşılması halinde ise hacze iştirak söz konusu olamayacaktır... Hacizli taşınmazın ayınından doğmayan kamu alacağının önceliği olmayıp, taşınmaza satıştan önce usulüne*

Kamu alacağının usûlüne uygun bir şekilde tahsil aşamasına gelmiş olması da önem arz etmektedir. Bu bakımdan kamu idaresince borçluya ödeme emrinin usûlüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekir<sup>201</sup>.

Kamu alacağından dolayı sicile kayıtlı menkul mallar üzerine konulan haczin fiili olması şart olmayıp, kaydı haciz de geçerlidir<sup>202</sup>. Yargıtay'ın bir kararında da, kara taşıtları için sicil kaydına konulacak haczin, mülkiyeti kısıtlaması bakımından hukuken geçerli bir haciz olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>203</sup>. Sicile kayıtlı mallar dışındaki menkul mallar için elbette ki fiili haciz konulması gerekecektir<sup>204</sup>.

---

*uygun haciz konulup konulmadığının araştırılması gerekir*". Y.HGK, 31.03.2004 gün ve E. 2004/19-181, K. 2004/195, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; "*Davacı SSK. 'nun bedeli paylaşımına konu mallar üzerinde kanuna uygun şekilde konulmuş haciz bulunmadığından satış bedelinden pay ayrılmamasında bir usulsüzlük bulunmamasına göre...*". Y.19.HD, 03.06.1999 gün ve E. 3427, K. 3860, DEYNEKLİ/KISA, s. 307, no. 256.

<sup>201</sup> "*Vergi Dairesi'nce borçlu şahsa, usulüne uygun bir ödeme emri tebligatı yapıp yapılmadığının incelenmemesi de hatalıdır*". Y.19.HD, 15.04.2009 gün ve E: 2009/3417, K. 2009/3142, BİLGİN, s. 157, BİLGİN, İflâs, s. 604.

<sup>202</sup> "*İcra Müdürlüğüince, "Fiili haciz olmadığı" gerekçesi ile aracın trafik kaydına konulan hacze itibar edilmeyerek, davacı vergi dairesi müdürlüğünün alacağı sıra cetveline alınmamıştır... Yasa kamu yararı yönünden kara taşıt araçlarının Devletin denetiminde satışını ve sicil kayıtlarının tutulmasını sağlamış olmakla, araçların sicil kaydına mülkiyet değeri vermiştir. Bu durumda zilyetliği mülkiyet karinesi olarak kabul edilemeyecek olan kara taşıt araçları için, sicil kaydına konulacak haczin, mülkiyet tasarrufunu kısıtlaması yönünden hukuken geçerli bir el koyma ve haciz olarak kabulü gerektiğinden hacze iştirakin öbür koşullarının da bulunması halinde alacağın sıra cetveline alınması gerekir*". Y.19.HD, 23.09.1992 gün ve E. 1992/7807, K. 1992/4374, GÜLSEVEN, s. 149-150.

Ancak Yargıtay'ın eski tarihli bir kararında buna aykırı görüş bulunmaktadır: "*Olayda, vergi alacağının satılan şeyin aynından doğmadığı, esasen taşıtın trafik kaydına haciz şerhinin yazılması ile iktifa olunduğu, geçerli haciz niteliğini kazanabilmesi için gerekli bulunan satılan taşıt üzerinde bu şekilde hazine alacağından dolayı fiili haciz uygulanmadığı anlaşılmıştır. İcra memurunun 5.7.1984 tarihli derece kararı olaya usul ve kanuna uygun düştüğü halde, trafik kaydına 12.3.1984 tarihinde konulmuş haczi, fiili haciz addetmek suretiyle, yazılı şekilde karar tesisi isabetsizdir*". Y.12.HD, 14.03.1985 gün ve E. 1984/12429, K. 1985/2379, ÜNLÜ, s. 233.

<sup>203</sup> "*Kara taşıtlarının sicil kaydına konulan haciz mülkiyet tasarrufunu kısıtlaması yönünden hukuken geçerli bir el koyma ve haciz olarak kabulü gerekir. Somut olayda Malmüdürlüğünün aracın trafik kaydına koyduğu 25.5.1995 tarihli haciz geçerli olup, davacının kaydı ve fiili haczi sonraki bir tarihi taşıdığından satış bedelinin davalı Malmüdürlüğüne ayrılması gerekir*". Y.19.HD, 01.10.1998 gün ve E. 5292, K. 5683, DEYNEKLİ/KISA, s. 313, no. 267.

<sup>204</sup> "*Bedeli paylaşımına konu mallar menkul olup, haciz sırasında üçüncü kişi elinde bulunmadığı sürece 6183 sayılı Yasanın 77 ve 78. maddeleri uyarınca fiilen*

Bir mal üzerine özel bir alacaktan dolayı haciz konulduktan sonra, aynı mal üzerine kamu alacağına dolayı da haciz konulduğunda, satış bedelinin aralarında garameten paylaşılması gerekir. Kamu alacaklısının hacze iştirak etmeyip hacizli malın satışını gerçekleştirip önce kendi alacağını alması, açıkça kanuna aykırılık teşkil edecektir<sup>205</sup>.

Kamu alacağı için konulan hacizle, diğer alacaklının haczinin aynı tarihli olması halinde, satış bedelinin garameten paylaşılması gerekmektedir<sup>206</sup>. Böyle bir uygulama kanaatimce, devletle birey arasındaki menfaat dengesine çok daha uygun düşmektedir.

Kamu alacağı için haciz konulduktan sonra ortaya çıkan kamu alacakları için de, kamu idaresince ayrıca haciz konulması gerekmektedir. Kamu idaresince bu alacaklar için de ayrıca haciz konulmadıkça, söz konusu alacakların ilk hacze iştirak edebilmesi mümkün olmayacaktır<sup>207</sup>.

---

*haczedilmeleri gerekir. Davacı Vergi Dairesinin satışa konu mallar üzerinde fiili haczi bulunmadığından satış bedelinden mal ayrılmasına ilişkin sıra cetveli yerindedir". Y.19.HD, 03.02.2000 gün ve E. 8384, K. 627, DEYNEKLİ/KISA, s. 301, no. 243.*

<sup>205</sup> *"Vergi Dairesi Müdürlüğünün telefona haciz uyguladığı 10.12.1992 tarihinde telefonun, sahibi Recep Alp'in üçüncü şahsa özel hukuk ilişkisinden doğan borç nedeniyle 3.11.1991 tarihi itibarıyla hacizli olduğu P.T.T. idaresince davalı idareye bildirildiğinden Vergi Dairesi Müdürlüğünce yukarıda anılan yasa maddesi uyarınca hacze iştirak etmiyerek anılan telefonun satışını gerçekleştirmesinde yasal isabet görülmediği..."*. Dş.3.D, 19.10.1994 gün ve E. 1994/1278, K. 1994/3191, Danıştay Kararları Bilgi Bankası, <http://www.danistay.gov.tr>.

<sup>206</sup> AKCAN, s. 151; DEYNEKLİ/KISA, s. 71; Karş. DEYNEKLİ/KISA, s. 72.

<sup>207</sup> *"Satışa ve bedeli paylaşımına konu taşınmaz üzerine Vergi Dairesi tarafından gecikme zammı hariç 9.783.000 TL. alacak için haciz konulmuştur. Haciz tarihinden (28.2.1994) sonra oluşan vergi borcu için satışa konu taşınmaza haciz konulmamışsa bu borç için vergi dairesine pay ayrılmaz. Ancak 28.2.1994 tarihinde haciz konulan 9.783.000 TL. alacağa 6183 sayılı yasanın 51. maddesi uyarınca satış tarihine kadar uygulanacak gecikme zammı da dahil edilerek bulunacak meblağ üzerinden vergi dairesinin ilk hacze iştirak ettirilmesi gerekir". Y.19.HD, 12.06.1997 gün ve E. 4160, K. 6109, DEYNEKLİ/KISA, s. 323, no. 284; "Hacizden sonra tahakkuk eden vergi alacaklarının, önceki tarihli haciz kapsamında değerlendirilemeyeceği ilkesi de gözetilerek yaptırılacak hesap sonucunda bir karar verilmelidir". Y.19.HD, 15.11.2007 gün ve E. 2007/5705, K. 2007/10134, BİLGİN, s. 122, BİLGİN, İflâs, s. 471; "Mal Müdürlüğü, 2.8.1988 tarihli hacizden sonra tahakkuk eden vergi alacağı için ayrıca haciz koymadığından, sonradan oluşan alacağı için bu nedenle pay ayrılmaz". Y.19.HD, 27.06.1995 gün ve E. 1995/4880, K. 1995/5909, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; Ayrıca bkz. Y.19.HD, 28.11.1995 gün ve E. 9123, K. 9084, DEYNEKLİ/KISA, s. 338, no. 309; Y.19.HD, 01.11.1995 gün ve E. 9417, K. 9087, DEYNEKLİ/KISA, s. 339, no. 311.*

Özel bir alacaktan dolayı haczedilen mal üzerinde sonradan birden fazla kamu alacağından dolayı ayrı ayrı haciz konulmuşsa, kamu alacaklarının hepsi bu ilk hacze iştirak eder. Bu durumda özel alacaktan dolayı konulan hacze, kamu alacağından dolayı konulan hacizlerin iştiraki söz konusudur. Bu halin AATUHK'un 69. maddesinde kamu idareleri arasında hacze iştirakle alâkası bulunmamaktadır<sup>208</sup>. Satış bedeli ilk haciz ile ona iştirak eden tüm kamu alacakları arasında garameten paylaştırılır.

#### **bb. Kamu Alacağından Dolayı Kanunî Temsilci ve Diğer Kişiler Hakkında Haciz Uygulanması**

Vergi sorumlusu olan kanunî temsilcilerin görevlerini yerine getirmemesi yüzünden mükelleften alınamayan vergiler için kanunî temsilcilere gidilebilecektir. Kanunî temsilciler hakkında takip yapılıp haciz konulduğu takdirde, söz konusu hacizler de kamu alacağından dolayı konulmuş olacaktır ve bu hacizler de aynı şekilde kendisinden önceki özel alacaktan dolayı konulan hacze iştirak edebilecektir. Kanunî temsilcilerin şahsî alacaklıları ile temsil edilenin kamu alacaklısı aynı malları haczettirip satış bedelinde paylaşımaya girebilecektir<sup>209</sup>. Ancak kanunî temsilcilere gidilebilmesi için VUK'un 10. maddesi ile AATUHK'un mükerrer 35. maddesindeki şartların gerçekleşmiş olması ve bunlar hakkında da usulüne uygun olarak takip yapılıp haciz uygulanmış olması gerekmektedir: *"Vergi borçlusu şirketin borç ödemededen aciz hali dosyadaki belgelerden anlaşılmakta ise de, anılan maddede gösterilen şekilde yönetici hakkında usulüne uygun bir takip yapılmaksızın, mallarına haciz konulması mümkün değildir... Mahkemece vergi alacağı için usulüne uygun takip yapılıp yapılmadığı üzerinde durulmak ve varılacak sonuca göre karar verilmek gerekir"*<sup>210</sup>. Dolayısıyla haczedilen mal üzerine konulan haczin hangi alacaktan

<sup>208</sup> AKCAN, s. 151; *"Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21/1 inci maddesi ilk haczin üçüncü kişiler tarafından uygulanması hallerine münhasır olup, para üzerine üçüncü kişiden sonra birden çok kamu alacaklısı tarafından haciz konulması halinde, haciz sahibi bütün kamu alacaklılarının ilk hacze iştirakinin kabulü gerekir. Böyle bir ihtimalde kamu alacaklıları bakımından yasanın 69 uncu maddesi uygulanmaz"*. Y.19.HD, 12.11.2009 gün ve E. 2009/7573, K. 2009/10426, BİLGİN, s. 117; *"Paylaşımaya konu alacak üzerinde ilk haciz Afyon 1. İcra Müdürlüğünün ... dosyasından 3.11.1998 tarihinde uygulanmıştır. Bu hacze gerek Vergi Dairesinin 17.12.1998 tarihli, gerekse SSK'nun 8.6.1999 ve 22.6.1999 tarihli hacizleri 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca iştirak ederek satış bedeli garameten paylaştırılır"*. Y.19.HD, 31.01.2002 gün ve E. 2001/7176, K. 2002/709, BİLGİN, s. 136, BİLGİN, İflâs, s. 490.

<sup>209</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 126.

<sup>210</sup> Y.19.HD, 08.04.2009 gün ve E. 2009/1966, K. 2009/2860, BİLGİN, s. 157-158, BİLGİN, İflâs, s. 603; *"Somut olayda şirketin ve ortakların adresine ulaşılabilmesi nedeniyle alacağın tahsil kabiliyetinin kalmadığı anlaşılmış ise de, yönetici ve ortaklar hakkında usulüne uygun bir şekilde girilmiş bir takibin de*

doğduğunun iyi araştırılması gerekir<sup>211</sup>. Kanundaki şartlar gerçekleşmeden kanunî temsilcilere gidilmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır<sup>212</sup>.

AATUHK'un 35. maddesinde de limited şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında sorumlu olacakları hükmüne bağ-

---

*bulunmadığı, ... anlaşıl[mıştır]". Y.19.HD, 12.05.2010 gün ve E. 2010/3650, K. 2010/5943, BİLGİN, s. 154; "Kamu alacaklarından doğan hacizlerin geçerliliği ve ilk hacze iştiraki için Vergi Usul Kanunu'nun 10 ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35 nci maddeleri hükümleri dikkate alınmalıdır". Y.19.HD, 15.04.2009 gün ve E: 2009/3417, K. 2009/3142, BİLGİN, s. 157, BİLGİN, İflâs, s. 604; "Açıklanan olgular karşısında, kamu alacağının ilk hacze iştirakinin geçerli olup olmadığı yada geçerli olan miktarın belirlenebilmesi ve temsilcinin malvarlığından tahsil edilebilmesi için; temsil edilen şirketin malvarlığından kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ve temsilci hakkında, hacizli malın satışından önce usulüne uygun kesin haciz uygulanıp uygulanmadığının araştırılarak, istem hakkında karar vermek gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile davanın kabulüne karar verilmesi isabetli bulunmamıştır". Y.HGK, 31.03.2004 gün ve E. 2004/19-181, K. 2004/195, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; "Dosya kapsamından vergi dairesi tarafından VUK'un 10/2. maddesi koşullarının yerine getirilmediği anlaşıldığından bu davalı için pay ayrılması hatalı olup şikâyetin kabulü gerekir". Y.19.HD, 02.12.2010 gün ve E. 2010/7537, K. 2010/13728, BİLGİN, s. 152; Y.19.HD, 23.01.2003 gün ve E. 2002/5865, K. 2003/508, BİLGİN, s. 158, BİLGİN, İflâs, s. 605.*

<sup>211</sup> "Mercii Hâkimliğince bedeli paylaşımına konu taşınmazın M.Y.'ye ait olduğu, vergi borcunun Ç. Un Fabrikası AŞ.'ne ait bulunduğu, şirket mallarının haczi cihetine gidilmeden ortağın mallarına gidilemeyeceği gerekçesiyle şikâyetin reddine karar verilmiş, karar davacı vekilince temyiz edilmiştir... Bu durumda davacı hazinenin vergi alacağının borçlunun gelir vergisi mükellefi olmasından kaynaklanıp kaynaklanmadığı üzerinde durularak bu konuda ibraz edilecek deliller değerlendirilerek varılacak uygun sonuç çerçevesinde bir karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesinde isabet görülmemiştir". Y.19.HD, 28.05.1998 gün ve E. 1998/3128, K. 1998/3767, BİLGİN, İflâs, s. 490.

<sup>212</sup> AATUHK'un mükerrer 35. maddesine 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanun'la eklenen son fıkrada "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz" hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme sonrasında kanunî temsilcilerin vergi alacaklarına ilişkin sorumluluğuna gidilebilmesi bakımından VUK'un 10. maddesi hükmünün mü yoksa AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin mi uygulanacağı tartışmalı hale gelmiştir. VUK'un 10. maddesindeki hükmün vergi alacakları bakımından özel bir düzenleme olması hasebiyle uygulanması gerekirse de, bu konu bu çalışmanın kapsamı dışında kaldığı için, konuya ve ilgili tartışmalara girilmeyecektir.

lanmıştır. Bu durumda limited şirketin ortağının şahsî alacaklısı ile kamu alacaklısı, ortağa ait malları haczedip satış bedelini birlikte paylaşabileceklerdir<sup>213</sup>.

Kamu alacağından dolayı şirket yöneticisine, ortağına ya da kefile gidebilmesi için, yönetici, ortak ya da kefil hakkında da kanundaki şartların yerine getirilmesi ve takip yapıp kamu alacağından dolayı haciz konulması gerekmektedir. Bu durumda da takip yapılmasının zorunlu olduğu Yargıtay kararlarında belirtilmektedir: “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 11 nci maddesi uyarınca dava dışı borçlunun adı geçen şirketin vergi borçlarına şahsen kefil olması halinde dahi hakkında takibe girilmeden mallarına haciz konulamaya”<sup>214</sup>.”

### cc. Haciz Aynı Mal Üzerine Konulmalı

Kamu alacağından dolayı konan haczin kendinden önceki hacze iştirak edebilmesi için, haczin doğal olarak “aynı mal” üzerine konulmuş olması gerekmektedir<sup>215</sup>. Çünkü daha önce haczedilmiş malın haczine iştirak edilecektir

<sup>213</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 126; KARMIŞ, s. 375.

<sup>214</sup> Y.19.HD, 26.03.2009 gün ve E. 2009/2910, K. 2009/2369, BİLGİN, s. 108, BİLGİN, İflâs, s. 476; “Vergi Dairesinin ... vergi alacağı için şirket ortağı ya da yöneticisinin malvarlığına ne şekilde haciz koyabileceği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 10, 35 ve mükerrer 35 inci maddeleri ile Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddelerinde gösterilmiştir. Bu hükümlere uygun biçimde konulan kamu hacizlerinin ise anılan yasanın 21/I inci maddesi uyarınca ilk hacze iştirak edebileceği tartışmasızdır”. Y.19.HD, 20.10.2010 gün ve E. 20110/7728, K. 2010/11682, BİLGİN, s. 153; Y.19.HD, 02.03.2011 gün ve E. 2011/482, K. 2011/2777, BİLGİN, s. 151; “Şirket ortak ve yöneticileri Sosyal Güvenlik Kurumu’nun prim alacaklarından şirketle birlikte müteselsilen sorumlu iseler de, bu kişilerin malvarlığına başvurulması için haklarında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine uygun biçimde başlanmış bir takibin bulunması gerekir”. Y.19.HD, 28.04.2010 gün ve E. 2010/3051, K. 2010/5175, BİLGİN, s. 154; “Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı’nın işveren hakkında takibat yapmadan, doğrudan yönetici hakkında icraî işlemlere girişme yetkisi bulunmamaktadır. Mahkemece bu yönün gözden kaçırılması ve ... 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35 inci maddesinin uygulanması gerektiğinin düşünülmemesi doğru değildir”. Y.19.HD, 24.06.2009 gün ve E. 2009/6044, K. 2009/6180, BİLGİN, İflâs, s. 602, BİLGİN, s. 155; Benzer kararlar için bkz. Y.19.HD, 26.09.1995 gün ve E. 6374, K. 7483, DEYNEKLİ/KISA, s. 341, no. 314; Y.19.HD, 03.06.2009 gün ve E. 2009/4660, K. 2009/5222, BİLGİN, s. 156; Y.19.HD, 15.04.2009 gün ve E. 2009/3417, K. 2009/3142, BİLGİN, s. 157, BİLGİN, İflâs, s. 604.

<sup>215</sup> “SSK. Başkanlığınca 21.03.2005 günü haczedilen mallarla Z.G.’nin dosyasından 25.02.2005 günü haczedilen malların aynı olduğunda uyumsuzluk bulunmadığından ... satış bedelinin davalı Z.G. ile davacı kurum arasında garameten taksimine karar verilmek gerekir...”. Y.19.HD, 27.09.2007 gün ve 2007/4092, K. 2007/8189, BİLGİN, s. 125, BİLGİN, İflâs, s. 479; Y.19.HD, 20.09.2007 gün ve E. 2007/5315, K. 2007/7991, BİLGİN, s. 126, BİLGİN, İflâs, s. 480-481.

ki, o malın satışından elde edilen para da garameten paylaşılabilir. Nitekim AATUHK'un 21. maddesinde bu durum "o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur" şeklinde belirtilmektedir.

Sıra cetvelindeki kamu alacaklarının ilk hacze iştirak şartlarının oluşup oluşmadığının tespitinde, her bir hak ediş parasının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Bu bakımdan her sıra cetveli kendi şartları içinde ele alınmalıdır<sup>216</sup>.

### **b. Kamu Alacağından Dolayı Konulan Haciz Kesin Olmalı**

AATUHK'un 21. maddesinde, özel alacak için haczedilen malların paraya çevrilmesinden önce kamu alacağın için de "*haciz*" konulması halinde, kamu alacağının ilk hacze iştirak edeceği düzenlenmiştir. Ancak maddede haczin kesin veya ihtiyatî olmasına yönelik net bir ifade bulunmamaktadır<sup>217</sup>.

Kamu alacağından dolayı konulacak haczin niteliği konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Görüşlerden birine göre, maddede haczin türü bakımından ayırım yapılmadığından, maddede yer alan "*haciz*" deyiimi, ihtiyatî haczi de kapsayacak şekilde geniş olarak yorumlanmalıdır. Her iki haciz türünden dolayı da hacze iştirak edilebilir<sup>218</sup>. Böyle bir yorumun 6183 sayılı Kanun'un esprisi ve mantığına uygun olduğu ileri sürülmektedir<sup>219</sup>.

Doktrindeki diğer görüşte ise, maddedeki haczin kesin haciz olduğu ifade edilmektedir<sup>220</sup>. Yargıtay'ın kararlarında da, madde metninde ihtiyatî hacizden bahsedilmediği, dolayısıyla hükmün ihtiyatî hacizleri de kapsayacak şekilde yorumlanamayacağı belirtilmektedir: "*6183 sayılı Yasa'nın 21. maddesinde, ihtiyati haczin ilk hacze iştirak imkanı verdiğiine ilişkin bir hükmün bu-*

<sup>216</sup> "*Bu kanun hükmü [AATUHK md. 21] uyarınca, sıra cetvelindeki kamu alacaklarının ilk kesin hacze iştirak koşullarının oluşup oluşmadığının, sıra cetvelinin konusunu oluşturan her bir hak ediş parası için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Her sıra cetveli kendi koşulları içerisinde değerlendirileceğinden, daha önce yapılan benzer nitelikteki sıra cetveline karşı şikayet yoluna gidilmemiş olması, daha sonra yapılan sıra cetveline karşı şikayette bulunmaya engel teşkil etmez. Bu nedenle şikayet eden vekilinin kamu kurumlarının hacizlerinin anılan Kanunun 21. maddesindeki koşulları taşımadığına ilişkin iddialarının incelenerek varılacak uygun sonuç çerçevesinde bir karar verilmesi gerekir*". Y.19.HD, 27.11.2008 gün ve E. 2008/8533, K. 2008/11653, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>217</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 73; AKCAN, s. 154.

<sup>218</sup> ŞİMŞEK, s. 172; ÜNLÜ, s. 227; "*Buna göre, üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerine ihtiyati haciz bulunduğu satış tutarı üzerinden gamente esasları içinde alacaklı tahsil dairesince elde edilecek meblağ, ihtiyati haczin konusu olmaya devam edecektir*". ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 164.

<sup>219</sup> ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 164.

<sup>220</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 73; AKCAN, s. 155; İPEKÇİ, *Haciz*, s. 296; KARMIŞ, s. 383.

*lunmaması karşısında, kamu alacağından dolayı konulan haczin, ilk hacze iştirak imkanı sağlayabilmesi için kesin haciz olması gerekecektir*”<sup>221</sup>. Bu bakımdan kamu alacağı dolayısıyla konulan ihtiyatî hacizler varsa, bu ihtiyatî hacizlerin kesinleşip kesinleşmedikleri belirlenmek suretiyle karar verilmesi gerekir<sup>222</sup>.

Danıştay’ın bir kararında da benzer şekilde, maddede kastedilen haczin, kesin haciz olduğu belirtilmiştir<sup>223</sup>. Dolayısıyla, kamu alacaklarından dolayı konulan ihtiyatî hacizler, ilk hacze iştirak imkânı tanımamaktadır.

Kamu alacaklarından dolayı konulan ihtiyatî hacizlerin de iştirak edebilmesi istenseydi, kanun koyucunun bunu açıkça maddede belirtmesi gerekirdi. Kanunda geçen haciz ibaresinin kesin haciz olarak anlaşılması gerekir. Kamu alacaklarından dolayı konulan ihtiyatî hacizlerin de iştirak etmesinin kabulü halinde kanaatimce, devletle birey arasındaki menfaat dengesi olumsuz etkilenecek, devlet lehine kamu yararına uygun olmayan gereksiz bir ayrıcalık tanınmış olacaktır.

### **3. Hacedilen Mallar Paraya Çevrilmeden Önce Kamu Alacağından Dolayı Haciz Konulmuş Olmalı**

AATUHK’un 21. maddesinde kamu alacaklarının hacze iştiraklerinin ancak hacedilen malların paraya çevrilmesinden önce mümkün olacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, özel alacaktan dolayı konulan ilk hacze iştirak etmesi

<sup>221</sup> Y.HGK, 31.03.2004 gün ve E. 2004/19-181, K. 2004/195, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; “6183 sayılı yasanın 21/I nci maddesi kamu alacaklarından dolayı konulan kesin hacizlerin üçüncü kişiler tarafından konulan hacizlere iştirakine imkan tanımakta, kamu alacakları için konulmuş bulunan ihtiyatî hacizler için bu imkan tanınmamaktadır”. Y.19.HD, 17.11.2005 gün ve E. 2005/6026, K. 2005/11342, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; “6183 sayılı Yasanın 21. maddesinde ihtiyatî haczin de ilk hacze iştirak imkânı verdiğine dair bir hüküm bulunmadığından, bu hüküm ihtiyatî haczi de kapsayacak şekilde yorumlanamayacağından, Vergi Dairesinin ihtiyatî haczi ilk hacze iştirak imkanı vermez”. Y.19.HD, 30.10.1997 gün ve E. 1997/6132, K. 1997/9029, YKD, C. 25, S. 3, Mart 1999, s. 379-380, BİLGİN, İflâs, s. 530, DEYNEKLİ/KISA, s. 320, no. 279.

<sup>222</sup> “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 21/I inci maddesinin uygulanabilmesi ancak kamu alacağı için kesin haciz konulmuş olması halinde mümkündür. Dosyanın incelenmesinden bir kısım haciz zabıtlarının ihtiyatî haciz başlığını taşıdığı görülmüştür. Bu durumda mahkemeye davalı vergi dairesi alacakları için konulmuş kesin hacizlerin ve ihtiyatî hacizlerin kesinleşip kesinleşmediklerinin saptanması suretiyle bir karar verilmesi gerekir”. Y.19.HD, 26.03.2009 gün ve E. 2009/1212, K. 2009/2360, BİLGİN, s. 120, BİLGİN, İflâs, s. 478.

<sup>223</sup> “Keza mezkûr maddede hacizden söz edilmekte ihtiyatî hacze ait bir hüküm yer almamaktadır”. D.Ş.7.D, 26.04.1973 gün ve E. 1973/644, K. 1973/1257, ŞİMŞEK, s. 179.



istenen kamu alacakları için iştirak ancak, malların paraya çevrilmesine kadar mümkün olabilecektir<sup>224</sup>.

Yargıtay'ın bir kararında bu husus, “Üçüncü kişiler tarafından haczedilen bir malın, kamu alacağından dolayı malın satışından önce haczedilmesi halinde ilk hacze iştirak hakkının mümkün olduğu” şeklinde ifade edilmiştir<sup>225</sup>. Paraya çevrilme (satış, ihale) tarihinden sonra konulan hacizler, ilk hacze iştirak edemeyecektir<sup>226</sup>.

İlk haczin ve buna iştirak edecek hacizlerin hangileri olduğunun ve bunların satış tarihinde geçerli olarak bulunup bulunmadıklarının tespiti önemlidir<sup>227</sup>. Kamu alacakları için konulan haczin tarihi, iştirakin mümkün olup

<sup>224</sup> “Somut olayda Vergi Dairesinin haczinin bedeli paylaşma konu malın paraya çevrilmesinden önce olduğu gözetilerek ilk hacze iştirak ettirilmesinde usul ve yasaya aykırılık yoktur”. Y.19.HD, 24.11.2005 gün ve E. 2005/6306, K. 2005/11550, BİLGİN, s. 131; “Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen bir mal paraya çevrilmezden evvel kamu alacağı için de haczedilirse satış bedeli garameten taksim olunur”. Y.19.HD, 27.09.2007 gün ve 2007/4092, K. 2007/8189, BİLGİN, s. 125, BİLGİN, İflâs, s. 479; “Somut olayda, 24.10.2006 tarihinde paraya çevrilen mal üzerine 23.11.2005 tarihinde Vergi Dairesi tarafından haciz konulduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle ... Vergi Dairesinin haczinin ilk sıradaki hacze iştirak ederek, bedelinin garameten taksim edilmesi gerektiği...”. Y.19.HD, 09.11.2007 gün ve E. 2007/6375, K. 2007/9875, BİLGİN, s. 599.

<sup>225</sup> Y.19.HD, 09.02.2011 gün ve E. 2010/14414, K. 2011/1485, BİLGİN, s. 114.

<sup>226</sup> “Davacı Hazine vekili ... 18.04.2008 günü yeni bir haciz bildiriminde bulunulmasına rağmen icra müdürlüğünce yapılan sıra cetvelinde, haczin satıştan sonra konulduğu gerekçesiyle müvekkili kuruma pay ayrılmadığını ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir... Kamu alacağının ilk hacze iştirakinin ancak satış tarihinden önce haciz konulması şartına bağlanmasına ve bedeli paylaşma konu taşınmazların en son 17.04.2008 tarihinde ihale edilmiş bulunmasına göre, davacı Hazine vekilinin yerinde görülmeyen bütün itirazlarının reddiyle...”. Y.19.HD, 23.10.2008 gün ve E. 2008/7412, K. 2008/9901, BİLGİN, s. 123; “Somut olayda davacı SSK tarafından satıştan sonra (14.4.1995) 4.5.1995 tarihinde uygulanan haciz anılan Yasa hükmü gereğince iştirak imkanı vermez”. Y.19.HD, 02.07.1996 gün ve E. 4976, K. 6947, DEYNEKLİ/KISA, s. 342, no. 316; “Satışa ve bedeli paylaşma konu ... plakalı araçlara ilişkin Vergi Dairesinin düzenlediği haciz tutanağı 7.7.1995 tarihine ilişkindir. Bu araçlar 15.4.1995 tarihinde satıldığından 6183 sayılı Yasanın 21. maddesine göre satıştan sonra vergi alacağı için konulan hacizler ilk hacze iştirak imkanı vermez”. Y.19.HD, 12.02.1998 gün ve E. 8674, K. 805, AKCAN, s. 150, dn. 749; Benzer kararlar için ayrıca bkz. Y.19.HD, 16.12.2010, E. 2010/11647, K. 2010/14462, BİLGİN, s. 114; Y.19.HD, 04.02.2010 gün ve E. 20009/12294, K. 2010/984, BİLGİN, s. 115-116; AY/ALPASLAN, s. 2923; ÖZDEN, s. 84.

<sup>227</sup> “Sıra cetveli düzenlenirken satış tarihinde ayakta bulunan ilk kesin haciz ile buna iştirak edecek hacizler (İİK. m. 100, 268; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun m. 21/1) tesbit edilerek bir derece oluşturulur... Bu durumda mahkemece satış tarihinde ayakta bulunan hacizlerin, yukarıda gösterilen

olmaması bakımından önem arz ettiğinden, yargı organlarınca kamu alacağın-  
dan dolayı satış tarihinden önce haciz konulup konulmadığının araştırılarak  
karar verilmesi gerekmektedir<sup>228</sup>.

AATUHK'taki hacze iştirak süresi, İİK'daki hacze iştirak süresinden  
farklılık arz etmektedir. İİK'nın 100. maddesine göre hacze iştirak, satılan ma-  
lın tutarının vezneye girmesine kadar mümkündür. Buna göre kanunlarda yer  
alan “paraya çevrilme” ile “vezneye girme” farklı zaman dilimlerini ifade et-  
mektedir. Hacze iştirakin mümkün olduğu süre, kamu alacakları için özel ala-  
cıklara nazaran daha önce bitmektedir<sup>229</sup>. Kamu alacaklarına hacze iştirakte  
tanınan rüçhan hakkı, ancak satış (paraya çevrilme) tarihine kadar kullanılabil-  
mektedir<sup>230</sup>.

İİK'daki hacze iştirak süresine ilişkin düzenleme eleştirilmekte ve  
AATUHK'ta düzenlenmiş olan “paraya çevrilme” tarihine kadar olan sürenin,  
İİK için de kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Böylece İİK'daki mev-  
cut düzenlemenin yol açtığı tereddüt ve sorunların önleneceği belirtilmekte-  
dir<sup>231</sup>. Çünkü paranın vezneye girmesi arızî bir tarih olup, sabit değildir<sup>232</sup>.  
AATUHK'taki süre sabit olduğundan ortaya çıkması muhtemel sorunların  
önüne geçilmiş olmaktadır. Ancak, kamu alacaklarının paraya çevrilmesi

---

*ilkeler çerçevesinde saptanması suretiyle bir karar verilmek gerekir*”. Y.19.HD, 24.06.2009 gün ve E. 2009/5068, K. 2009/6185, BİLGİN, s. 180-181.

<sup>228</sup> “*Tetkik Mercii Hakimliğince icra dosyasındaki tapu kaydı sureti ile yetinilmeyip hem davalı Vergi Dairesine ve hem de Tapu Memurluğuna tezkereler yazılarak hacizli taşınmaz davalı Vergi Dairesince satıştan önce usulen haciz tatbik edilmiş olup olmadığı araştırılıp, bu husus kesin surette saptanarak ... karar verilmek gerekir*”. Y.19.HD, 14.04.1994 gün ve E. 2277, K. 3783, DEYNEKLİ/KISA, s. 346-347, no. 323.

<sup>229</sup> Örneğin bir taşınmaz satıldığında, taşınmazı alan kimse icra müdüründen İİK'nın 130. maddesine göre on güne kadar süre alabilmektedir. Bu takdirde para, satış tarihinden 10 gün sonra vezneye girecektir. Dolayısıyla “satış (paraya çevrilme) tarihi” ile “paranın vezneye girdiği tarih” birbirinden farklıdır. Bu konuda bkz. AKCAN, s. 156-157.

<sup>230</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 584, 646; ÜNLÜ, s. 227.

<sup>231</sup> YILMAZ, s. 287-288, 292; AKCAN, s. 86, 90, 157; ÜSTÜNDAĞ, s. 231-232; DEYNEKLİ/KISA, s. 21; “*Kanun hacze katılma süresini, hacizli malın icra veznesine girinceye kadarki süre olarak kabul ettiği için, bir noktada hacizli malı satın alan alıcının hareketlerine bağlanmak zorundayız*”. Ayrıntılı bilgi için bkz. YILMAZ, s. 288 vd.; “*Alıcı parayı erken öderse iştirak süresi kısa; geç öderse uzun olacaktır... Paramın vezneye girmesinin gecikmesi, hacze katılacak yeni (müstakbel) alacaklılar lehine, buna karşılık ilk haczi koydurmuş ve hacze iştirak etmiş (mevcut) alacaklılar aleyhine olacaktır*”. AKCAN, s. 87; Ayrıca bkz. DEYNEKLİ/KISA, s. 17.

<sup>232</sup> ÜSTÜNDAĞ, s. 232.

mümkün olmayan alacak haczine iştirak edemeyecekleri de doktrinde belirtilmektedir<sup>233</sup>.

Haczedilen malın paraya çevrilmesinden önce, kamu alacağından dolayı haciz konulmuş olması şartı sağlandığı takdirde; kamu alacağının ilk konulan haciz tarihinden sonra tahakkuk etmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Yani hacze iştirak edecek olan kamu alacağı, ilk haczin konulmasından sonraki bir tarihte tahakkuk edebilir, yeter ki satış tarihinden önce kamu alacağı için de haciz konulmuş olsun<sup>234</sup>. Bu husus, kamu idareleri arasındaki hacze iştiraki düzenleyen AATUHK'un 69. maddesinden farklıdır. Çünkü 69. maddeye göre, önceki kamu alacağına iştirak etmek isteyen kamu alacağının, ilk haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olması şartı aranmaktadır.

Haczedilen mallarının satışının istenmesine de değinmek gerekir. Uygulamada kamu alacağından dolayı konulan hacizlerin, İİK'nın 106 ve 110. maddelerinde öngörülen süreler içinde satış istenmediği takdirde düşüp düşmeyeceği konusunda tereddütler meydana gelebilmektedir<sup>235</sup>. İİK'nın 106. maddesinde alacaklının *"haczolunan mal taşınır ise hacizden nihayet bir sene ve taşınmaz ise nihayet iki sene içinde satılmasını"* isteyebileceği; 110. maddede ise, bir malın satılmasının kanunî süresi içinde istenmediği veya talep geri alınıp da bu müddet içinde yenilenmediği takdirde o mal üzerindeki haczin kalkacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu hükümlerin kamu alacakları bakımından uygulama imkânı yoktur. Çünkü AATUHK'ta belli süre içinde satış istenmediği takdirde haczin kalkacağına dair hüküm bulunmamaktadır<sup>236</sup>. Kamu alacağının-

<sup>233</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 18.

<sup>234</sup> *"Mal Müdürlüğü, 2.8.1988 tarihli hacizden sonra tahakkuk eden vergi alacağı için ayrıca haciz koymadığından, sonradan oluşan alacağı için bu nedenle pay ayrılmaz"*. Y.19.HD, 27.06.1995 gün ve E. 1995/4880, K. 1995/5909, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; Ayrıca bkz. Y.19.HD, 28.11.1995 gün ve E. 9123, K. 9084, DEYNEKLİ/KISA, s. 338, no. 309; Y.19.HD, 01.11.1995 gün ve E. 9417, K. 9087, DEYNEKLİ/KISA, s. 339, no. 311.

<sup>235</sup> Bu konuda bkz. DEYNEKLİ/KISA, s. 73; AKCAN, s. 156; KARMIŞ, s. 374.

<sup>236</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 73; AKCAN, s. 156; DEYNEKLİ, Sorunlar, s. 40; KARMIŞ, s. 374; *"6183 sayılı yasada, Vergi Dairesince haciz uygulanması halinde haciz konusu malların belli süre içinde satışının istenmesi, istenmediği takdirde düşeceğine dair bir hüküm olmadığı gibi, haczi uygulamayan mercii ile satışı yapacak mercii'nin aynı olması nedeniyle İİK. 'nun 106. ve 110. maddelerinin burada uygulanabilme olanağı bulunmamaktadır"*. Y.19.HD, 26.04.1995 gün ve E. 3076, K. 3807, DEYNEKLİ/KISA, s. 343, no. 318; Ayrıca bkz. Y.19.HD, 08.07.1993 gün ve E. 4856, K. 5043, DEYNEKLİ/KISA, s. 518, no. 623; Y.19.HD, 29.05.1993 gün ve E. 3690, K. 4671, DEYNEKLİ/KISA, s. 519, no. 627; *"Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki 6183 sayılı Kanun özel nitelikte olup, açık bir gönderme olmadıkça, İcra ve İflâs Kanununun konuya ilişkin maddelerinin uygulanması mümkün değildir... Belli süre içerisinde satış ifa edilmediği veya istenmediği takdirde haczin düşeceğine dair bir hüküm yoktur. Takibi açan, haczi uygulayan ve*

dan dolayı konulan hacizlerde AATUHK esas alınmalıdır. AATUHK'un 84. maddesinde menkul malların satışı ile ilgili olarak, “*menkul mallar tahsil dairesince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır*” şeklinde hüküm bulunsa da, belli bir süre satış istenmediği takdirde satışın düşeceğine dair düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple kamu alacağından dolayı konulan hacizden sonra ayrıca satış talebinin aranmasına gerek yoktur<sup>237</sup>. Dolayısıyla kamu alacaklarından dolayı haczedilen malların tahsil zamanasını süresi içinde yani, kamu alacağının vadesini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde paraya çevrilebilmesi mümkündür<sup>238</sup>. Bu bakımdan İİK'daki süreler içinde satış istenmemesi halinde kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerin düşmesi söz konusu olmayacaktır. Bu takdirde kamu alacağından dolayı konulan haczin sırasında bir değişiklik meydana gelmeyecektir.

### C. KAMU ALACAKLARININ REHİN KARŞISINDAKİ DURUMU

Rehinli alacaklara rüçhan hakkı tanınmıştır. Rehlinli alacaklar, eşya ve gayrimenkulün aynından doğanlar dışında kalan kamu alacaklarından, gerek hacizde ve gerekse iflâs aşamasında önce gelmektedir. Bu başlık altında rehlinli alacakların kamu alacaklarına olan önceliği incelenecektir. Ayrıca, rehinden önce konulmuş olan bir hacze, kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerin iştirak edip edemeyeceği de ele alınacaktır.

Yapılan son kanunî değişikliklerle, genel bütçeye giren vergi, resim, harç gibi kamu alacaklarına, rehinden önce konulmuş olan bir hacze iştirak etme imkânı tanınmıştır. Bu bakımdan kamu alacaklarının hacze iştirak etmesinde belki bir son şart olarak, özel alaktan dolayı konulan haciz ile kamu alacağından dolayı konulan haciz arasında, tesis edilmiş bulunan bir rehmin bulunmaması şartını da eklemek mümkündür. Ancak bu şartın genel bütçeye giren vergi, resim ve harç gibi kamu alacakları bakımından istisnası da bulunmaktadır.

---

*satışı gerçekleştiren alacaklı durumundaki Vergi Dairesi olduğundan, satış için ayrıca belli sürede istek aranmasına gerek de yoktur. Bu nedenle mercii hâkimliğinin süresinde satış istenmemesi nedeniyle Vergi Dairesinin haczinin hukuki değerini yitirdiğine ilişkin gerekçesi ve kabulü yerinde değildir”. Y.19.HD, 21.05.1996 gün ve E. 1996/2453, K. 1996/4976, BİLGİN, İflâs, s. 561.*

<sup>237</sup> KARMIŞ, s. 374; DEYNEKLİ, Sorunlar, s. 40.

<sup>238</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 73; AKCAN, s. 156; “6183 sayılı Kanunda menkullerin haciz tarihinden itibaren İİK'nun 106. ve 110. maddelerinde açıklandığı gibi bir yıl içerisinde satışının isteneceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Menkullerin beş yıllık tahsil zamanasını süresi içerisinde satılması mümkün olduğu halde, kararda yazıldığı biçimde İİK'nun yukarıda anılan maddelerine atıfta bulunulmak suretiyle, haczin düştüğünden bahisle istemin reddi isabetsiz olduğu gibi...”. Y.19.HD, 06.12.1993 gün ve E. 9240, K. 8322, DEYNEKLİ/KISA, s. 347, no. 324.

## 1. Rehinin Önceliği

Rehin, bir alacağa karşı güvence olması amacıyla tanınan ve herkese karşı ileri sürülebilen mutlak bir haktır. Rehin senedi ile lehine rehin verilen kişiye, rehin konusu malın satış değerinden alacağını kural olarak öncelikle alma yetkisi veren sınırlı bir aynî haktır<sup>239</sup>. Kamu alacağının ilk hacze iştirak edebilmesi bakımından kural olarak kamu alacağından önce konulmuş olan bir rehin bulunmamalıdır. Çünkü rehinli alacaklar, kural olarak diğer alacaklara karşı önceliğe sahiptir. Diğer bir ifadeyle rehinli alacakların rüçhan hakkı vardır<sup>240</sup>. Dolayısıyla eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan bir kamu alacağından dolayı konulan haczin, kendinden önce konulan bir rehne karşılığı önceliği bulunmamaktadır<sup>241</sup>. Bu husus AATUHK'un 21/2. maddesinde “*Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur*” şeklinde ifade edilmiştir. Bu düzenleme İİK'nın 206. maddesinde yer alan sıra cetveline uygundur<sup>242</sup>. Ancak ilgili bölümde de ele alındığı üzere, rehinli alacakların eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarına karşı rüçhan hakkı bulunmamaktadır.

İİK'nın 23/3. maddesinde “*Sadece (Rehin) tabiri, (İpotek) ve (Taşınır rehni) tabirlerine giren bütün taşınır ve taşınmaz rehinlerini ihtiva eder*” hükmü yer almaktadır. Maddenin ilk iki fıkrasında ise bu kavramlara açıklık getirilmiştir: “*Bu kanunun tatbıkında: (ipoteke) tabiri ipotekleri, ipotekli borç senetlerini, irat senetlerini, gemi ipoteklerini, eski hukuk hükümlerine göre tesis edilmiş taşınmaz rehinlerini, taşınmaz mükellefiyetlerini, bazı taşınmazlar, üzerindeki hususi imtiyazları ve taşınmaz eklentisi üzerine rehin muamelelerini,*

*(Taşınır rehni) tabiri, teslimine bağlı rehinleri, Türk Medeni Kanununun 940 ıncı maddesinde öngörülen rehinleri, ticari işletme rehnini, hapis hakkını, alacak ve sair haklar üzerindeki rehinleri ihtiva eder*”.

<sup>239</sup> BAYRAKLI, s. 68; İPEKÇİ, Haciz, s. 341.

<sup>240</sup> “*Davacı vekili ... Vergi Dairesine pay ayrılmasının 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/KISA, s. 307, no. 255.

<sup>241</sup> “*Davacı vekili, vergi dairelerinin alacakları için konulan hacizlerin davalı lehine tesis edilen ipoteğe 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 ipoteğe 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, s. 227; BİLGİN, İflâs, s. 771.

<sup>242</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 136.

Maddedeki tanımlama İİK için yapılmışsa da AATUHK için de bu tanımlamadan yararlanılabilir. Bu bakımdan kamu alacaklarına karşı önceliği olan ve garameye iştirak etme imkânı tanımayan rehinler için madde kapsamına bakılabilir<sup>243</sup>.

Rehinli alacakların rüçhan hakkı bulunmaktadır. Bu bakımdan bir rehin tesisinden sonra kamu alacağı için haciz konulursa, önce rehinli alacaklı tatmin edilecek, rehinli alacağın ödenmesinden sonra bakiye kalırsa kamu alacağına ödeme yapılacaktır. Ancak, eğer rehin tesisinden önce kamu alacağı için haciz konulmuşsa, bu takdirde önce kamu alacağı için ödeme yapılacaktır<sup>244</sup>. Kamu alacağı için rehinden önce haciz konulmadıkça, rehinin önceliği bulunmaktadır.

Rehinli alacağın kamu alacağına önceliğinin olabilmesi için, borç ilişkisinin kurulduğu sırada, rehin hakkının kurulmuş olması gerekmektedir<sup>245</sup>. Kamu alacağının tehlikeye sokmak amacıyla mevcut bir borcu temin etmek için rehin kurulmuşsa bu işlemler hükümsüz kabul edilecektir (AATUHK m. 29)<sup>246</sup>. Bu takdirde alacağını rehinle temin etmiş olan alacaklı, hacizdeki sıra cetvelinde yer alıp ancak garameye iştirak edebilecektir<sup>247</sup>.

Rehinli alacakların kendinden önceki hacze iştirak edebilmesi mümkün değildir. Hacizden sonra tesis edilen rehinin, kendisinden önceki (kesin veya ihtiyatı) hiçbir hacze karşı önceliği bulunmamaktadır<sup>248</sup>. Önceki haciz konulan

<sup>243</sup> Bkz. ŞİMŞEK, s. 173.

<sup>244</sup> AKCAN, s. 157; DEYNEKLİ/KISA, s. 71-72.

<sup>245</sup> BAYRAKLI, s. 68.; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 163, 193; AKCAN, s. 158.

<sup>246</sup> **AATUHK md. 29:** “Amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür:

1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
2. Borca karşılık para veya mütat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan demeler,
3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler”.

<sup>247</sup> ŞAMLIOĞLU, s. 163.

<sup>248</sup> AKCAN, s. 158; “Rehnin hacze, haczin rehne iştiraki mümkün değildir. Ancak ihtiyati borçlunun yapacağı tasarrufları taşınır (İİK. mad. 86/1) ve taşınmazlar (İİK. mad. 91/1) bakımından sınırlamak suretiyle hacizle aynı sonuçları doğurur. Bu nedenle borçlunun iradesi ile üçüncü kişi lehine tesis edilen ipotek karşı ihtiyati haciz sahibi alacaklı bu hakkını ileri sürebilecektir. Diğer bir anlatımla borçlunun ihtiyaten haczedilmiş taşınmaz üzerinde ipotek tesis ettirmesi, ihtiyati haciz koydurmuş alacaklının bu hacizle iktisap ettiği hakları saklı kalmak kaydıyla mümkündür. Bu durumda ihtiyati hacizden sonra tesis edilen ipotek rüçhanlı sayılmaz ve garameten paylaştırılmaya da giremez”. Y.19.HD, 27.02.1997 gün ve

alacak tatmin edildikten sonra sıra rehinli alacaklara gelir. Konulmuş bir hacizden sonra aynı mal üzerine rehin kurulması halinde, rehinli alacaklının daha sonra söz konusu haczin geçersizliğini ileri sürebilmesi de mümkün değildir<sup>249</sup>.

## 2. Kamu Alacağının Rehinden Önceki Hacze İştiraki

Haciz aşamasında, rehinden önceki haczin rehinli alacaktan önce tatmin edilecek olması, bu hacizlere iştirak konusu gündeme getirmektedir. Kamu alacaklarının rehinden önceki sırada yer alan hacze iştirak edip edemeyeceği konusunda çeşitli kanunî düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle, kamu alacaklarının rehinden önceki hacze iştiraki, üç dönem itibarıyla incelenebilir.

### a. 4949 Sayılı Kanun'dan (30.07.2003'den) Önceki Dönem

4949 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmadan önceki dönemde, kamu alacaklarının kendinden önce konulmuş olan rehni geçip ilk sıradaki hacze, hacizli malın paraya çevrilmesinden önce iştirak edebilmesi kabul edilmekteydi<sup>250</sup>. Bu dönemde, kamu alacakları arasında herhangi bir ayırım gözetilme-

---

E. 10280, K. 1878, DEYNEKLİ/KISA, s. 243-244, no. 135, “Bedeli paylaşma konu taşınmaza davacı alacaklı tarafından 11.8.1994 tarihinde ihtiyati haciz uygulandıktan sonra aynı taşınmaz üzerinde davalı Ş.bank A.Ş. lehine 9.12.1996 tarihinde ipotek tesis edilmiştir. Lehine ipotek tesis edilen davalı banka taşınmazın kaydı üzerinde ihtiyati haczin bulunduğunu ve ihtiyati haczin kesin hacze dönüşebileceğini bilerek ipoteği kabul ettiğinden, ihtiyati haciz sahibi alacaklıya karşı önceliği bulunmamaktadır. Davacı alacaklının ihtiyati haczi belirtildiği gibi daha sonra kesin hacze dönüşmüş ise, rehinli alacaklıdan önce kendisine ödeme yapılmalıdır”. Y.19.HD, 25.05.2000 gün ve E. 2000/2934, K. 2000/3967, BİLGİN, İflâs, s. 526.

<sup>249</sup> “Davacı banka ipotek tesis edilirken taşınmaz üzerinde bir başka davalının haczi bulunduğunu gördüğü halde bu taşınmazda lehine ipotek tesis ettirdiğinden, daha sonra hacizli alacağın gerçek olmadığını ileri sürmesi mümkün değildir”. Y.19.HD, 29.05.1997 gün ve E. 2983, K. 5547, DEYNEKLİ/KISA, s. 325, no. 288.

<sup>250</sup> AKCAN, s. 158; DEYNEKLİ/KISA, s. 72; “Rehinli alacaklı Egebank'ın rehni haciz tarihinden sonra tesis edilmesi nedeniyle hacizden önce sıra alması mümkün olmadığı gibi, bu rehni ilk hacze iştirak de edemez. Oysa sırasına itiraz eden Seyhan Vergi Dairesinin ... haczi rehinden sonra ise de, mahcuzun satışından evvel konulduğundan, 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca, alacaklı Mesut Ülgen'in ilk haczine iştirak ettirilmesi gerekir”. Y.19.HD, 18.02.1995 gün ve E. 718, K. 1733, DEYNEKLİ/KISA, s. 634-635, no. 841; “Satışa ve bedeli paylaşma konu taşınmazın 6.9.1994 tarihinde Mehmet Yıldızlı tarafından haczedildikten sonra 20.12.1994 tarihinde aynı taşınmaz davacı banka lehine ipotek edilmiştir... Aynı taşınmaz ... sonra 9.8.1995 tarihinde vergi dairesi tarafından haczedilmiştir. Vergi Dairesinin ilk hacze 6183 sayılı Yasanın 21/1. maddesi uyarınca iştiraki mümkün olduğundan ve bu iştirak kanundan doğduğundan, davacı banka vekilinin bu yöne ilişkin temyiz itirazları yerinde değildir”. Y.19.HD, 29.05.1997 gün ve E. 2983, K. 5547, DEYNEKLİ/KISA, s. 325-326, no. 288.

den, tüm kamu alacakları AATUHK'un 21. maddesindeki hacze iştirak için gerekli şartları sağlayarak, rehinden önceki hacze iştirak edebilmekteydi.

Ancak bu duruma 4949 sayılı Kanun'la son verilmiştir.

**b. 4949 Sayılı Kanun ile 5479 Sayılı Kanun<sup>251</sup> Arasındaki Dönem (30.07.2003 – 08.04.2006 Arası)**

4949 sayılı Kanun'la İİK'nın 268/1. maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu maddedeki değişikliklerden ilki daha önce de belirtildiği üzere, ihtiyatî hacizlerin sonraki kesin hacze İİK'nın 100. maddesindeki şartlar daire-sinde kendiliğinden ve geçici olarak iştirak edebilmesine yönelik olan düzen-lemedir.

Maddedeki değişikliklerin ikincisi ise, rehinden önceki hacizlerle ilgi-lidir. 4949 sayılı Kanun'la, İİK'nın 268/1. maddesinin son cümlesi şu şekilde düzenlenmiştir: “*Rehinden önce ihtiyatî veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez*”. Yapı-lan değişiklikle rehinden önceki hacizlere, rehinden sonraki “*amme ala-cağı*[ndan dolayı konulanlar da] *dâhil*” olmak üzere hiçbir haczin iştiraki kabul edilmemiştir. Bu düzenleme sonrası, kamu alacakları rehinden önceki bir ta-rihte konulmuş olan hiçbir (kesin veya ihtiyatî) hacze iştirak edememiştir.

4949 sayılı Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde, tasarıyla “*bir ayırım yapılmaksızın benzer durumda bulunan bütün alacaklıları kapsayan adil bir çözümün gerçekleştirilmesi*”nin öngörüldüğü belirtilmiştir<sup>252</sup>. İlgili maddedeki değişikliğin gerekçesi olarak ise, tapu siciline güven ve aleniyet ilkesine uyum sağlanmasının amaçlanması gösterilmiştir<sup>253</sup>. Bu değişiklikte rehinden sonra haciz konulmak suretiyle, rehinden önceki hacizlere iştirak görüntüsü altında rehnin aşılmasının önlenmesinin hedeflendiği belirtilmektedir<sup>254</sup>.

4949 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte, AATUHK'un 21/1. maddesine bir istisna getirilmiş oldu. Buna göre kamu alacakları için konulan haciz, kendisinden önce tesis edilen rehin varsa, ilk hacze iştirak edemeyecekti<sup>255</sup>. 4949 sayılı Kanun'la yapılan bu düzenleme, kamu alacaklarının rüçhan hakkını etkilemiş ve kamu alacağının rehinden önceki hacze iştirak imkânı ortadan

<sup>251</sup> 5479 sayılı Kanun, RG. 08.04.2006, S. 26133.

<sup>252</sup> 4949 sayılı Kanun Gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0550.pdf>, s. 26, (ET. 10.08.2012).

<sup>253</sup> 4949 sayılı Kanun Tasarısı'nın 65. maddesinin gerekçesi: “*Maddeyle rehnin tesisinden sonra haciz konulması hâlinde, konulan haczin rehni aşarak rehnin önündeki hacze veya ihtiyatî hacze iştirak edemeyeceği esası getirilerek, tapu siciline güven ve aleniyet ilkesine uyum sağlanması amaçlanmıştır*”. 4949 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 26; AKCAN, s. 92, dn. 437, s. 159; ERDÖNMEZ, s. 140.

<sup>254</sup> ÖZEKES, *Değişiklikler*, s. 453.

<sup>255</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 72; AKCAN, s. 159.



kaldırılmıştır<sup>256</sup>. Bu dönem için kamu alacaklarının hacze iştirakinde, ilk üç şarta ilaveten dördüncü bir şart olarak “kamu alacağından önce kurulmuş bir rehin bulunmaması” şartının, mutlak olarak kabul edilmiş olduğu söylenebilir.

AATUHK’un 21. maddesinde, 5479 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeyle bu durum değiştirilmiştir. Dolayısıyla kamu alacağının rehinden önceki hacze iştirakinin mümkün olmadığı zaman dilimi, söz konusu iki kanunun yürürlüğe giriş tarihleri arası olup 30.07.2003 ile 08.04.2006 arasındır.

### **c. 5479 Sayılı Kanun Sonrası (08.04.2006’dan İtibaren Mevcut Uygulama)**

5479 sayılı Kanun’la AATUHK’un 21/1. maddesine bir cümle eklenmiştir: “*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*”. Yapılan ekleme sonucu, İİK’nın 268/1. maddesinin son cümlesinde yer alan rehinden önceki hacizlere iştirak imkânını ortadan kaldıran hükmün, bazı kamu alacakları açısından uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler bakımından rehinden önceki hacze iştirak etmede rüçhan hakkı tanımış olmaktadır.

Yapılan düzenleme ile 08.04.2006 tarihinden itibaren belirtilen kamu alacaklarının rehinden önceki hacze iştirak edebileceği kabul edilmiştir. Kanun teklifi hakkındaki Plan ve Bütçe Komisyonu raporunda, “*amme alacaklarına tanınan rüçhan hakkının genel bütçe vergi gelirleri açısından korunması amacıyla 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmünün uygulanmamasına*” karar verildiği belirtilmiştir<sup>257</sup>.

Kamu alacağından dolayı konulan haczin, rehinden önce konulan hacze iştiraki durumunda, kamu alacağı sanki rehnin önüne geçmiş gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Ancak bu durum AATUHK’un 21. maddesinin öngördüğü bir sonuçtur<sup>258</sup>. Kamu alacağı aslında ilk konulan hacze iştirak etmiş olmaktadır. Rehinden önce konulmuş bir haciz bulunmadığı durumlarda rehnin kamu

<sup>256</sup> UFUK Mehmet Tahir, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Rüçhan Hakkı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 58, Ekim 2008, Lebib Yalkın Mevzuat Programı, MDERGİ/8871A.014, s. 1 vd.; AY/ALPASLAN, s. 2926.

<sup>257</sup> 5479 sayılı Kanun Teklifi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1081m.htm> (ET. 10.08.2012).

<sup>258</sup> DEYNEKLİ/KISA, 72; BAHAR Cevdet Okan, “5479 Sayılı Yasa ile 6183 Sayılı Yasa’da Yapılan Değişiklikler”, *Yaklaşım*, Yıl 14, S. 162, Haziran 2006, s. 116.

alacakları karşısında (eşya ve gayrimenkulün aynından doğanlar hariç) elbette önceliği bulunmakta olup, rehinli alacakların hakkı mahfuzdur.

Rehinden önceki hacze iştirak imkânı tanınan hacizler, genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç, vergi cezaları ile bunlara bağlı zam ve faizler için konulan hacizler olarak sayılmıştır. Bunlar dışındaki kamu alacaklarının rehinden önceki hacze iştirak edebilmeleri mümkün değildir. Bu bağlamda rehinden sonraki haciz, sayılanlar dışındaki kamu alacaklarından dolayı, örneğin belediyelerin, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun alacağından dolayı konulmuşsa, kesinlikle rehinden önceki hacze iştirak mümkün olmayacaktır. Bu alacakların rehinden önceki hacze iştirak bakımından rüçhan hakları bulunmamaktadır<sup>259</sup>.

Rehinden önceki hacze iştirak edebilecek kamu alacakları, türleri itibarıyla sınırlanmıştır. Ancak Tahsilât Genel Tebliği'nde de vurgulandığı üzere, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar üzerinde kamu alacağı için uygulanmış hacizden önce tesis edilmiş bir rehin bulunmadığı sürece, nev'i sınırlaması olmaksızın hacze konu tüm kamu alacaklarının ilk haciz alacaklısı üçüncü şahsın haczine iştirak edeceği tabiidir<sup>260</sup>. Rehinden önce haciz bulunduğu an, iştirak edecek kamu alacakları tür itibarıyla sınırlanmaktadır.

Doktrindeki bir görüşte, kamu alacağının rehinden önceki hacze iştirakinin kanunda düzenlendiği ancak, birinci sıradaki alacaklıyla garameten paylaşılma yapılacağına dair bir düzenlemenin bulunmadığı belirtilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı tebliğler ve genelgelerde ise rehinden önce haciz tatbik eden alacaklıların hepsine iştirak etme yetkisinin tanındığı, bu durumun ise kanundaki anlamın aşılmasına ve diğer alacaklıların haklarının ihlâl edilmesine yol açtığı ileri sürülmektedir<sup>261</sup>. Hâlbuki Maliye Bakanlığı'nın işlemlerinde kanun sınırlarının aşılması durumu söz konusu değildir. Kanunda bu durumla ilgili olarak her ne kadar garameten paylaşılacağı açıkça yazılmamışsa da, kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerin özel alacaklardan dolayı konulan hacizlere iştirakinde garameten paylaşılma yapılacağı açıktır.

<sup>259</sup> GÜR, s. 3; ARSLANER, s. 324; “Somut olayda T. Halk Bankası AŞ.'nin haczi 15.6.2001 tarihinde konulmuştur. Eğer ... inceleme sonunda bu haczin düşmediği saptanırsa, şikâyetçi T. Vakıflar Bankası TAO'nun 10.9.2003 tarihinde tesis edilen ipoteğinden sonra 25.5.2005 günü TMSF tarafından konulan haczin de T. Halk Bankası AŞ.'nin haczine iştirak edemeyeceği dikkate alınmalıdır. Eğer bu haciz düşmüşse, bu kez TMSF tarafından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre konulan haczin, kendisinden önce T. Vakıflar Bankası TAO lehine tesis edilen ipoteğe katılma hakkı bulunmadığı gözetilmelidir”. Y.19.HD, 16.03.2011 gün ve E. 2011/706, K. 2011/3365, BİLGİN, s. 96.

<sup>260</sup> Tahsilât Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, IV/2.

<sup>261</sup> KOÇAK, s. 118.

Doktrindeki bir görüşte, rehinden önce konulmuş bir haciz bulunsa bile, satış bedelinden öncelikle rehinli alacakların tatmin edileceği ileri sürülmektedir. Bu görüşte, rehinli alacakların tatmininden artan tutarın, rehinden önce haciz uygulamış olan üçüncü şahısların haciz koyma tarihleri dikkate alınarak paylaştırılacağı ve rehinden sonraki kamu alacağının da rehinden önceki hacze iştirak edip garameten paylaştırmaya dâhil olacağı belirtilmektedir.<sup>262</sup> Ancak bu görüşte, İİK'nın 206. maddesinin münhasıran iflâs halinde şablon olarak kullanılabilen bir sıra cetveli olduğu, haciz yolu ile takibin kendine has nitelikleri dolayısıyla hacze iştirak halinde bu sıralamada değişiklikler olabildiği göz ardı edilmiştir. Örneğin haciz yolu ile takipte, rehinden önce konulan haciz, alacağın niteliğine bakılmaksızın rehinden önce yer alacaktır.<sup>263</sup> Dolayısıyla rehinden önce haciz bulunması halinde bu haciz konusu alacak (eğer bu hacze iştirak eden kamu alacağı varsa, bu haczin konusu özel alacakla kamu alacağı birlikte garameten) tatmin edildikten sonra rehinli alacak ödenecektir. İflâs yolu ile yapılan takiplerde, rehinli alacaklar tabîi ki öncelikli olacaktır.

Genel bütçeye giren sayılan kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerin iştiraki bakımından, rehinden önceki haczin ihtiyatî olabilmesi de mümkündür. Rehinden önce konulmuş bir ihtiyatî hacze de rehinden sonraki belirtilen kamu alacakları için konulan hacizler iştirak edebilecektir. Bu durumda ihtiyatî hacizlerin iştirakinde belirtilen hususlar burada da aynen geçerli olacaktır.

4949 sayılı Kanun'un gerekçesinde tapu siciline güvenin ve aleniyetin sağlanmasının hedeflendiği belirtilmekteydi. Yapılan değişiklikle, bu ilkelerin

<sup>262</sup> ARSLANER, s. 325; KİRAZ Abdullah, "Amme Alacaklarının Rüçhan Hakkında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, S. 229, Ekim 2007, s. 87;

"Örneğin: (X) şahsının vergi dairesine 2000 TL. borcu varsa, (Y) şahsının (X) şahsından 5000 TL. rehinli alacağı varsa, rehin öncesinde (X) şahsının gayrimenkulüne 3000 TL. tutarında (Z) tarafından haciz konulmuş ve bu haciz henüz paraya çevrilmeden vergi dairesi de hacze dahil olmuşsa, ayrıca gayrimenkulün 250 TL emlak vergisi borcu varsa bu gayrimenkul 10.000 TL'ye satıldığında satış bedeli nasıl paylaştırılacaktır?

Ayından doğan alacak 250 TL önce ödenir. Rehlinli alacak 5000 TL sonra bu ödenir. 10.000-5250=4750 TL para kaldı. Rehinden önce konulmuş alacak 3000 TL, vergi dairesi alacağı 2000 TL, Toplam geriye kalan alacak 5000 TL.

4750 TL'nin 3/5'i=2850 rehinden önce konulmuş alacak. 4750 TL'nin 2/5'i = 1900 TL vergi dairesi alacağı şeklinde garameten paylaşılır". Bkz. SERİM, s. 516. Benzer örnek için bkz. KOÇAK, s. 122. Ancak bu görüşlere katılmak mümkün değildir. İleride bu konuya çeşitli örneklerle tekrar değinilecektir.

<sup>263</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. DEYNEKLİ/KISA, s. 31; DEYNEKLİ, *İhtiyatî Haciz*, s. 174.

zedelenebileceği ileri sürülebilirse de, söz konusu hacze iştirak imkânı tanınan kamu alacaklarının kapsamının sınırlı tutulmuş olması ve bunların genel itibarıyla tüm topluma sunulacak kamu hizmetleriyle yakın ilişki içinde bulunması hasebiyle, yapılan düzenlemenin kamu yararını sağlamada genel anlamda önemli fonksiyon göreceği söylenebilir. Ancak, rehinden önceki hacze iştirak edecek kamu alacaklarının kapsamının biraz daha daraltılması, örneğin vergi cezalarına bu şekilde bir öncelik verilmemesi daha yerinde olacaktır. Dolayısıyla yapılan düzenlemenin, tam anlamıyla olmasa bile, olumlu olduğu belirtilebilir.

4949 sayılı Kanun'dan önceki durum ile mevcut durum kamu alacaklarının rehinden önceki hacze iştiraki bakımından benziyorsa da, hacze iştirak edebilecek kamu alacakları bakımından farklılık bulunmaktadır. Mevcut durumda, rehinden önceki hacze iştirak edebilecek kamu alacaklarının kapsamı dar tutulmuştur.

Bu noktada rehinden önce kamu alacağından dolayı konulan bir hacze, rehinden sonra yine kamu alacağından dolayı konulan bir haczin AATUHK'un 69. maddesi kapsamında iştirak edip edemeyeceği sorusu akla gelebilir. Ancak AATUK'un 21. maddesi özel bir düzenleme olup ilk haczin özel bir alacaktan dolayı konulmuş olması haline münhasırdır. Yine İİK'nın 268. maddesinde belirtilen ilk konulan hacizler de, İİK'ya göre konulmuş olan hacizlerdir. Dolayısıyla rehinden önce kamu alacağından dolayı konulmuş olan bir hacze, rehinden sonra diğer kamu alacağından dolayı konulan haczin iştirakinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

#### D. GARAMETEN PAYLAŞTIRMA USÛLÜ

"Garamet" sözlük anlamı olarak, "*borç ödeme; ödenmesi gereken şey, borç, vergi, resim*"<sup>264</sup>; "*borç, borçluluk; borcu paylaşırma*"<sup>265</sup>ı ifade etmektedir. "Garameten" ise, "*herkese eşit şekilde paylaşdırmak sûretiyle*"<sup>266</sup> mânâsına gelmektedir.

AATUHK'un 21/1. maddesinde kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlerin önceki özel alacaklardan dolayı konulan hacze iştirakinde, elde edilen satış bedelinin garameten paylaşılacağı hükme bağlanmıştır: "*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*". Garameten paylaşırma, satış bedelinin paylaşıma giren bütün alacaklılara eşit şekilde paylaşılmasını, alacakları oranında alacaklarının tatmin edilmesini ifade etmektedir.

<sup>264</sup> AYVERDİ, s. 400.

<sup>265</sup> DOĞAN, s. 395.

<sup>266</sup> AYVERDİ, s. 400.

AATUHK'un 21. maddesi kapsamında hacze iştirak şartlarına sahip olan kamu alacakları ilk hacze iştirak ettikleri takdirde, satış bedeli aralarında garameten paylaştırılacaktır.<sup>267</sup> Garameten paylaştırma usûlünün uygulanabilmesi, şartları gerçekleşmiş hacze iştiraklerde söz konusu olabilmektedir. Buna göre kamu alacaklarının hacze iştirakinde garameten paylaştırma ancak, ilk haczin özel bir alacaktan dolayı konulduğu durumlarda mümkün olmaktadır.<sup>268</sup>

Garameten paylaştırma, bir bakıma öncelik ilkesinin tersi bir görünüm arz etmektedir. Paylaştırmaya ilişkin esaslardan birinin seçilmesinin dünya görüşü ile alâkalı olduğu belirtilmektedir.<sup>269</sup> Öncelik ilkesi, AATUHK'un 69. maddesinde kamu idareleri arasında hacze iştirakte uygulama alanı bulmaktadır. Bunun dışında kural olarak İİK ve AATUHK'ta hacze iştirakte garameten paylaştırma esası geçerlidir.<sup>270</sup>

"Garameten" paylaştırma kavramından sadece AATUHK'un 21. maddesinde söz edilse de<sup>271</sup>, İİK'da da hacze iştirak halinde bedelin alacaklılara hisseleri oranında dağıtılacağı belirtilmektedir: "*Mahtuz mallar tamamıyla satıldıkta bedelleri alacaklılara hisselerine göre paylaştırılır ve bir kısmı satıldıkta icabına göre bedeli hisseleri nispetinde alacaklılara avans olarak dağıtılır. Haciz, paraya çevirme ve paylaştırma gibi bütün alacaklıları alacaklı eden masraflar önce satış tutarından alınır ve artan para takip masrafları ve işlemiş faizler dahil olduğu halde alacaklıları nispetinde paylaştırılır*" (İİK md. 138/1-2).

<sup>267</sup> "Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen bir mal paraya çevrilmezden evvel kamu alacağı için de haczedilirse satış bedeli garameten taksim olunur". Y.19.HD, 27.09.2007 gün ve 2007/4092, K. 2007/8189, BİLGİN, s. 125, BİLGİN, *İflâs*, s. 479; Y.19.HD, 20.09.2007 gün ve E. 2007/5315, K. 2007/7991, BİLGİN, s. 126.

<sup>268</sup> BAYRAKLI, s. 67; AKCAN, s. 191.

<sup>269</sup> DEREN YILDIRIM, s. 20; "Öncelik prensibi taraf insiyatifine, bireyin tasarruflarına çok önem vermektedir. Rüçhan hakkının dayanağı bu hususlardır. Öncelik prensibi bireyci ve liberal bir hukuk ve devlet sisteminin ürünüdür. Buna karşın, orantılı paylaştırma ilkesi, alacaklılar arasında dayanışma fikrinden yola çıkmaktadır... Birey insiyatifinin burada önemi azalmakta dayanışma esası vurgulanmaktadır. Söz konusu esas da daha ziyade kolektivist, evrensel bir hukuk ve devlet sistemine uymaktadır". FRAGISTAS C.N., *Das Präventionsprinzip in der Zwangsvollstreckung*, Mannheim, Berlin/Leipzig 1931, s. 78 vd., dn. 90'dan nakleden: GAUL Hans Friedhelm, "Hukukun Esasları ve Hukuk Dogmatigi Bakımından Hakkın İcra Yoluyla Elde Edilmesi", *İcra Hukuku Analizleri*, (GAUL Hans Friedhelm/DEREN YILDIRIM Nevhis), İstanbul 2011, s. 51-52.

<sup>270</sup> İİK'nın 83/2. maddesinde yapılan değişiklikte maaş ve ücret hacizlerine münhasır olmak üzere öncelik ilkesinin geçerli hale geldiği belirtilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. DEREN YILDIRIM, s. 17-18. **İİK md. 83/2**: "Birden fazla haciz var ise sıraya konur. Sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sonraki haciz için kesintiye geçilemez".

<sup>271</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 74; AKCAN, s. 191.

Alacaklılara paylaştırma yapılmadan önce, masrafların ve düşülecek diğer bir takım giderlerin karşılanması gerekmektedir. İİK'nın 138. maddesine göre, haciz, paraya çevirme, paylaştırma gibi bütün alacaklıları ilgilendiren masraflar satış tutarından öncelikle alınır ve artan para takip masrafları ve işlemiş faizler dâhil olduğu halde alacakları oranında alacaklılara dağıtılır. Malın aynından doğan vergi alacakları gibi önceliğe sahip alacaklar ödendikten sonra, orantılı paylaştırmaya geçilir. Bu itibarla madde metninde yer alan garameten paylaştırmaya ilişkin ifade, haczedilen mal ve haklar satıldıktan sonra elde edilen bedelden takip giderlerinin düşülmesi ve ardından kalan tutarın alacaklılara hisseleri oranında dağıtılması anlamındadır<sup>272</sup>.

Garameten paylaştırma, aynı dereceye kayıtlı alacakların tamamı karşılanamadığında, satış bedelinin aynı derece ve sıradaki alacaklılara orantılı bir şekilde paylaştırılmasını ifade eden bir yöntemdir. Garameten paylaşım ancak aynı sıradaki alacaklılar arasında söz konusu olmaktadır<sup>273</sup>. Zaten satış bedeli aynı derecedeki tüm alacaklılara yettiğinde, orantılı paylaştırma yapılmasına gerek kalmamakta, tüm alacaklar tamamen karşılanmaktadır. Bu paylaşma usûlü, hacze iştirak eden alacakların aynı derecede ve aynı sırada yer almaları halinde söz konusu olmaktadır. Garameten paylaştırma esas olarak; satış bedelinin, paylaşma girecek olan alacakların toplamına bölünmesiyle bulunan rakamın, her alacaklının alacak tutarı ile çarpılarak hesaplanması suretiyle uygulanır<sup>274</sup>. Garameten paylaştırmada en genel anlamıyla, satış bedelinin paylaştırmaya giren alacaklarla orantılanması ve her alacaklının satış bedelinden alacağı oranında tatmin edilmesi söz konusudur. Böylelikle aynı sıradaki alacaklıların belli oranda da olsa tatmin edilmeleri sağlanmış olmaktadır.

Hesaplamanın doğru olabilmesi için kamu alacağı miktarının tam ve doğru olarak tespiti gerekmektedir. Konu yargıya intikal ettiğinde de, yaptırılan

<sup>272</sup> AKCAN, s. 191; SERİM, s. 69; TANCI/ARIKAN/YALÇINER, S. 56; AY/ALPASLAN, s. 2927.

<sup>273</sup> AKCAN, s. 191; Dş.3.D, 19.11.1996 gün ve E. 1996/586, K. 1996/4585, DD, Yıl 1997, S. 93, s. 163-165.

<sup>274</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 74; AKCAN, s. 190-191; “Borçlunun malvarlıkları paraya çevrildikten ve öncelikli alacaklar ödendikten sonra kalan miktar 600 milyon lira olsun. Bay A 200, Bay B 400, Bay C 100 ve vergi alacağı da 100 milyon lira ise, garameten paylaştırma şöyle yapılır. Önce alacaklar toplanır. 200+400+100+100=800 Milyon lira. Alacaklı miktar/Toplam alacak oranı ile, toplam içerisindeki payları hesaplanır. 200/800=1/4; 400/800=1/2; 100/800=1/8 ve vergi alacağının payı da 1/8’dir Alacaklar 8 paydası ile ifade edersek, Bay A 2/8, Bay B 4/8, Bay C 1/8 ve vergi dairesi de 1/8 oranında paylaştırılacaktır. 600/8=75. Bay A 75x2=150; Bay B 75x4=300; Bay C 75 ve vergi dairesi de 75’er milyon lira paylaştırılarak alacaklılar tatmin edilir”. BAYRAKLI, s. 67-68; Ayrıca bkz. AKCAN, s. 191; ARSLANER, s. 325, dn. 386.

bilirkişi incelemesi sonucunda hazırlanan raporun da Yargıtay denetimini sağlayacak şekilde alacak miktarıyla ilgili ayrıntıları içermesi gerekmektedir<sup>275</sup>.

Kamu alacaklarının hacze iştirakleri sonucunda garameten alacakları payları hesaplamada, şu verilerden yararlanılmaktadır:

- a) Garameten paylaşıma girecek satış bedeli (satış bedelinden kasıt, indirilecek masraflar düştükten sonra satış bedelinden kalan tutardır),
- b) İştirak edilen hacizdeki özel alacak miktarı,
- c) İştirak eden kamu alacağı miktarı.

Bu veriler kullanılarak garameten paylaşım sonucu kamu alacağına ne kadar tahsis edileceği bir denklem kurularak hesaplanır. Bu denklemde garameten paylaştırmaya giren toplam satış bedeli (satış bedelinden masraflar düştükten sonra kalan tutar), garameten paylaştırmaya konu toplam alacak miktarına (iştirak edilen özel alacak ile iştirak eden kamu alacaklarının toplamına) oranlanır.

Aynı şekilde kamu alacağına garameten paylaşım sonucu gelecek pay da garameye giren toplam kamu alacağı tutarına oranlanır:

$$\frac{\text{Garameye girecek satış bedeli}}{\text{Toplam alacak (özel + kamu)}} = \frac{\text{Kamu alacağına düşecek pay (?)}}{(\text{Garameye giren}) \text{ Kamu alacağı tutarı}}$$

Bu denklem sonucunda içler dışlar çarpımı yapılarak, kamu alacaklarının garameten paylaşım sonucunda tahsis edilecek payın hesaplanması denklemine ulaşılır:

$$\text{Kamu alacağının payı (?)} = \frac{\text{Garameye girecek satış bedeli} \times \text{Kamu alacağı tutarı}}{\text{Toplam alacak (özel + kamu)}}$$

Kamu alacağına garameten paylaşım sonucunda kalacak miktar, bu denklemle bulunacaktır<sup>276</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2007/4 seri numaralı İç Genelgesi'nde AATUHK'un 21. maddesinin uygulamasıyla ilgili olarak on üç örneğe yer verilmiştir. Bunlardan kapsam itibarıyla geniş olan iki tanesi, hacze iştirak eden

<sup>275</sup> "Hükme esas alınan bilirkişi raporunda davalı alacaklarının hesaplanması konusunda Yargıtay denetimini sağlayacak ayrıntıların bulunmaması da eksik inceleme niteliğindedir". Y.19.HD, 15.04.2009 gün ve E: 2009/3417, K. 2009/3142, BİLGİN, İflâs, s. 604, BİLGİN, s. 157.

<sup>276</sup> Bu denklem 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi'nde de bulunmaktadır. Aynı denklemin değişik tarzda ifadesi için bkz. ÇELİK, s. 131-132.

alacaklarının sırasının ve garameten paylaşımın usûlünün açıkça ortaya konulabilmesi için şu şekilde belirtilebilir:

**Örnek 1)**<sup>277</sup> “Amme borçlusu (S) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir.

1. Sıra: (B) şahsının haczi (400.000,-TL)
2. Sıra: (C) şahsının haczi (200.000,-TL)
3. Sıra: (Z) şahsının rehni (1.000.000,-TL)
4. Sıra: Fatsa Vergi Dairesinin Kurumlar Vergisi için haczi (600.000,-TL)
5. Sıra: (F) Belediyesinin Emlak Vergisi için haczi (200,-TL)

Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 800.200,-YTL'dir. Buna göre, gayrimenkulün satış bedelinden öncelikle, aynından doğan emlak vergisi için pay ayrılacak, vergi dairesinin kurumlar vergisi için tatbik ettiği haciz tutarı, birinci sırada yer alan hacze, satış bedelinden arta kalan tutar üzerinden garameten iştirak edecektir.

Bu durumda, 800.200,-TL tutardan; 200,-TL emlak vergisi ayrıldıktan sonra kalan 800.000,-TL, birinci sırada yer alan (B) şahsının 400.000,-TL alacağı ile vergi dairesinin alacağı olan 600.000,-TL arasında garameten tahsis edilecektir.

$$\frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar} \times \text{Amme alacağı tutarı}}{\text{Üçüncü şahsın haciz tutarı} + \text{Amme alacağı tutarı}}$$

formülü ile amme alacağına karşılık ayrılacak tutar tespit edilecektir. Buna göre, 600.000,-TL kurumlar vergisi için hacze iştirak nedeniyle alınacak tutar;

$$\frac{800.000 \times 600.000}{400.000 + 600.000} = 480.000,-TL \text{ olmalıdır.}$$

Böylece, vergi dairesinin 600.000,-TL tutarındaki kurumlar vergisi alacağı için, gayrimenkul satışından 480.000,-TL pay ayrılması gerekmektedir.

Bu örnekte, vergi dairesinin haczinden önce **rehinli alacak** bulunmakla birlikte, vergi dairesi haczinin, genel bütçe vergi gelirlerinden olan kurumlar vergisi için tatbik edilmiş olması nedeniyle, 6183 sayılı Kanunun 21 inci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca rehinden önceki hacze iştirak edebileceği gösterilmiştir.

<sup>277</sup> 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi, Örnek 2 ve 3. Tutarlar TL. olarak alınmıştır.



[Yukarıda] belirtilen gayrimenkulün satışı sonucunda masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutarın 1.500.200,-TL olması halinde, satış bedelinden gayrimenkulün aynından doğan emlak vergisine öncelikle pay ayrılacak, birinci haciz alacaklısı ile vergi dairesi haczine konu alacak toplamı olan (400.000 + 600.000) 1.000.000,-TL, kalan satış bedelinden (1.500.000,-TL) tahsil edilebileceğinden, vergi dairesinin alacağına karşılık 600.000,-TL ayrılacaktır”.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayımladığı İç Genelge’de de görüleceği üzere, rehinden önce haciz bulunması halinde, öncelikle o ilk haciz ile o hacze iştirak eden kamu alacağı garameten paylaştırılacaktır. Doktrinde ileri sürülen görüşün aksine<sup>278</sup>, rehinli alacaklıya daha sonra sıra gelecektir.

Doktrindeki bir başka görüşte de, kamu alacağından önce özel alacaktan dolayı konulmuş olan birden fazla haciz bulunduğu, AATUHK’un 21. maddesine göre kamu alacağı ile önündeki tüm alacaklıların eşit şekilde pay almaları gerektiği ileri sürülmektedir. Buna göre, yukarıdaki örnekte kamu alacağının öndeki iki hacizle birlikte garameten paylaşımına girmesi gerektiği, oysa Bakanlıkça yayımlanan tebliğ ve genelgelerde kamu alacağının sadece ilk sıradaki hacizle paylaşımına girdiği, bu yüzden kanun hükmünün idarî işlemlerle aşıldığı iddia edilmektedir<sup>279</sup>. Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Kamu alacağı, özel alacaktan dolayı konulan ilk hacze iştirak edecektir. İlk hacizle kamu alacağından dolayı konulan hacizler arasındaki İİK’ya göre konulan hacizler, ancak İİK’nın 100. maddesindeki şartları sağlamak kaydıyla ilk hacze iştirak edebilecektir. Eğer aradaki bütün hacizler, hacze iştirak şartlarını sağlarsa, o takdirde kamu alacağından dolayı konulan haciz ile önündeki diğer hacizler garameten paylaşımına girerler. Aksi halde kamu alacağından dolayı konulan haczin sadece ilk hacze iştiraki söz konusudur. Doktrindeki görüşün kabul edilmesi halinde, aradaki özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerin, iştirak şartlarına sağlamasa bile garameten paylaşım sonucu tatmin edilmeleri gibi kabul edilemez bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Kamu alacaklarından dolayı konulan birden fazla haciz de ilk hacze iştirak edebilmektedir. Bu takdirde yine garameten paylaşımına olmaktadır. Ancak bu durumda her bir kamu alacağına ne kadar pay ayrılacağını tespit etmek için ikinci bir hesaplama daha yapılmalıdır.

**Örnek 2)**<sup>280</sup> “Amme borçlusu (E) adına kayıtlı taşıt üzerindeki takyidatlar tatbik edildikleri tarih itibarıyla fer’i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir. Ayrıca, borçlunun Yeğenbey Vergi Dairesine söz konusu

<sup>278</sup> Bkz. SERİM, s. 70-71; KİRAZ A., s. 87; ARSLANER, s. 325; KOÇAK, s. 122.

<sup>279</sup> KOÇAK, s. 120-121.

<sup>280</sup> 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi, Örnek 4. Tutarlar TL. olarak alınmıştır.

taşıt nedeniyle motorlu taşıtlar vergisi ve gecikme zammından toplam 100,-TL borcu olduğunu icra müdürlüğü tespit etmiştir.

1. Sıra: (A) şahsının haczi (1.000,-TL)
2. Sıra: (B) şahsının haczi (1.500,-TL)
3. Sıra: (C) şahsının rehni (2.000,-TL)
4. Sıra: Ulus Vergi Dairesinin Gelir Vergisi için haczi (4.000,-TL)
5. Sıra: (D) şahsının haczi (750,-TL)
6. Sıra: Mecidiyeköy Vergi Dairesinin Gelir (Stopaj) Vergisi için haczi (3.000,-TL)

Söz konusu taşıt icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 6.350,-TL'dir.

Satış bedelinden taşıtın aynından doğan 100,-TL motorlu taşıtlar vergisi ve gecikme zammı ayrıldıktan sonra kalan 6.250,-TL; birinci haciz alacaklısının alacağı ile Devlete ait amme alacaklarını takip ile görevli 4 üncü ve 6 ncı sırada yer alan vergi dairelerinin hacze konu toplam alacakları arasında, 6183 sayılı Kanunun 21 inci maddesi uyarınca, garameten taksim edilecektir.

Buna göre,

$$\frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar} \times \text{Amme alacağı tutarı}}{(\text{A) şahsının haciz tutarı} + \text{Amme alacakları tutarı}}$$

formülü ile her iki vergi dairesinin alacağına karşılık ayrılması gereken toplam tutar belirlenecek, daha sonra bu tutar vergi dairelerinin alacaklarına garameten dağıtılacaktır.

Bu itibarla toplam,

$$\frac{6.250 \times 7.000}{1.000 + 7.000} = 5.468,75 \text{ TL}$$

vergi dairelerinin alacaklarına karşılık ayrılması gerekmektedir. Buna göre, amme alacaklarına aktarılabilecek olan 5.468,75 TL tutarın Ulus ve Mecidiyeköy Vergi Daireleri arasında garameten taksim edilmesi gerekmektedir.

Her bir vergi dairesine düşecek olan pay,

$$\text{Her bir amme alacağına yapılacak mahsup tutarı} = \frac{\text{Her bir amme alacağı tutarı} \times \text{Yapılan ödeme}}{\text{Toplam amme alacağı tutarı}}$$

formülü ile bulunacaktır.

Buna göre,

- Takyidat listesinin 4. sırasında yer alan Ulus Vergi Dairesine; 3125 TL

$$\frac{4.000 \times 5.468,75}{4.000 + 3.000} = 3.125 \text{ TL}$$

- Takyidat listesinin 6. sırasında yer alan Mecidiyeköy Vergi Dairesine de 2.343,75 TL,

ayrılması gerekmektedir”.

Satış bedeli tüm alacaklılara yetmediği takdirde garameten paylaşırma yapılması ve bunun için de sıra cetvelinin hazırlanması gerekmektedir. İİK’nın 140/1. maddesinde bu durum şu şekilde ifade edilmiştir: “*Satış tutarı bütün alacaklıların alacağını tamamen ödemeye yetmezse icra dairesi alacaklıların bir sıra cetvelini yapar*”. Sıra cetveli haczi ilk koyan icra dairesi tarafından hazırlanır<sup>281</sup>. Haciz koyan kamu idarelerinin ve diğer icra dairelerinin ise buna yetkisi bulunmamaktadır<sup>282</sup>. Sıra cetveli, ilk haciz dikkate alınarak düzenlenir<sup>283</sup>. Haciz yoluyla takiplerde sıra cetveli hazırlanırken satış tarihindeki durum dikkate alınır<sup>284</sup> ve haciz tarihlerine göre sıralama yapılır<sup>285</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayımladığı 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi’nde, İlk haciz kamu alacağından dolayı konulmuş ve satış da bu

<sup>281</sup> “Sıra cetvelini düzenleme görevi ilk kesin haciz koyan icra müdürününüdür”. Y.19.HD, 02.02.2011 gün ve E. 2010/13302, K. 2011/1032, BİLGİN, s. 255; Y.19.HD, 19.11.2009 gün ve E. 2009/8667, K. 2009/10967, BİLGİN, s. 257; Y.12.HD; 20.09.2005 gün ve E. 2005/13280, K. 2005/17571, BİLGİN, s. 259-260; “Sıra cetvelinin ilk haczi uygulayan ve haczi düşmeyen icra dosyasından düzenleneceği...”. Y.19.HD, 16.09.2004 gün ve E. 2003/10012, K. 2004/8792, BİLGİN, s. 261.

<sup>282</sup> AKCAN, s. 166; KARMIŞ, s. 391; “Sıra cetveli yasayla yetkilendirilmemiş bulunan Vergi Dairesince düzenlenmiş olduğundan, sıra cetvelinin sırf bu nedenle iptaline karar verilmek gerekir”. Y.19.HD, 08.05.2008 gün ve E. 3832, K. 4972, COŞKUN, s. 210, dn. 89; “SGK Başkanlığı’nca yapılan sıralama bir sıra cetveli olmayıp, kaydı hacizlerin tarihlerinin gösterildiği bir listeleme işlemidir. Zira kurumun hacizlerinin varlığını ya da geçerliliğini değerlendirme yetkisi bulunmamaktadır”. Y.19.HD, 04.11.2009 gün ve E. 2009/9618, K. 2009/10106, BİLGİN, s. 216-217.

<sup>283</sup> AKCAN, s. 167.

<sup>284</sup> “Haciz yolu ile takiplerde, sıra cetveli satış tarihindeki durum dikkate alınarak düzenlenir. (İİK. m. 138 ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun m. 21/I). Somut olayda bedeli paylaşma konu taşınmaz 01.07.2003 tarihinde satılmış olup, davacı yanın haczinin 20.06.2003 tarihinde tapuya işlendiği tartışmasızdır. Bu durumda mahkemece taşınmazın satışı anındaki tapu kaydına göre sıra cetveli düzenlenmesini teminen davanın kabulüne karar vermek gerekir”. Y.19.HD, 26.04.2007 gün ve E. 2007/3337, K. 2007/4110, BİLGİN, s. 224.

<sup>285</sup> “Sıra cetveli aynı mal üzerine konulan hacizlerin tarih sıralarına göre düzenlenir. Bunun için bedeli paylaşma konu malların taraflarca müştereken haczedilip edilmediği araştırılmalı, eğer böyle ise, haciz tarihlerine göre sıralama yapılmalıdır”. Y.19.HD, 30.11.2006 gün ve E. 2006/8024, K. 2006/11355, BİLGİN, s. 235; “Haciz yoluyla takiplerde düzenlenen sıra cetvellerinde esas alınan husus haciz tarihleri ve hacze iştirak halleridir”. Y.19.HD, 09.12.2009 gün ve E. 2009/9683, K. 2009/11484, BİLGİN, s. 230; Y.19.HD, 21.09.2006 gün ve E. 2006/6354, K. 2006/8572, BİLGİN, s. 235.

idarece yapılmışsa, kamu idaresinin satış bedelinden kendi alacağını aldıktan sonra, satış bedelinden kalan tutarı sıra cetvelini hazırlamak ve dağıtım yapmak üzere, ilk haczi koyan icra dairesine göndereceği belirtilmektedir: “*Vergi Dairesince satış bedelinden kendi alacağının tamamı tahsil edildikten sonra bu durum da belirtilerek, takyidat listesi ile satış bedelinden kalan tutar, sıra cetveli dağıtım yapılmak üzere, bu vergi dairesinden sonra ilk haczi koyan icra dairesine gönderilecektir*”<sup>286</sup>.

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 belirtilmektedir<sup>287</sup>. Satış tutarının icra dairesine gitmesi, sıralama ve paylaşılma 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 vurgulanmaktadır<sup>288</sup>. Öneriye göre, satış işlemini 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 vurgulanmaktadır<sup>289</sup>.

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 ayrılacağının kesin ola-

<sup>286</sup> 2007/4 seri numaralı Tahsilât İç Genelgesi, Örnek 9 ile ilgili açıklama.

<sup>287</sup> Bkz. ACAR Mustafa Gürhan/YİĞİT Hasan, “Amme Alacaklarında Rüçhan (Öncelik) Hakkı”, *Vergi Dünyası*, S. 318, Şubat 2008, s. 81.

<sup>288</sup> ACAR/YİĞİT, s. 81.

<sup>289</sup> COŞKUN, s. 210.

rak belli olmadığı durumlarda, satış bedelinin elbette ki icra dairesine gönderilmesi gerekecektir.

### E. SIRA CETVELİNE KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Sıra cetveli oluşturulurken alacakların öncelik durumuna ve sırasına dikkat edilmesi gerekir. Aynı şekilde garameten paylaşımına girecek alacaklar ve bunlara düşecek payın da doğru bir şekilde tespiti şarttır. Bunlarda hukuka aykırılıklar bulunduğu durumlarda itiraz gündeme gelmektedir. Aynı durum iflâs aşamasında hazırlanan sıra cetveli için de söz konusudur.

İİK'nın 142. maddesinde sıra cetveline itiraz düzenlenmiştir. Buna göre, *“Cetvel suretinin tebliğinden yedi gün içinde her alacaklı takibin icra edildiği mahal mahkemesinde alakadarlar aleyhine dava etmek suretiyle cetvel mündericâtına itiraz edebilir. Dava basit muhakeme usulüyle görülür. İtiraz alacağın esas ve miktarına taalluk etmeyip yalnız sıraya dairse şikâyet yoluyla icra mahkemesine arz olunur”*. Bu hüküm gereğince, sıra cetveline karşı esas itibarıyla şikâyet ve itiraz olmak üzere iki başvuru yolu kabul edilmiştir. Ancak her iki yola da sıra cetvelinin tebliğinden itibaren yedi gün içinde gidilmelidir.

Bu maddeye göre, itiraz alacağın esas ve miktarına yönelikse dava yoluyla mahkemede; sıraya ilişkinse şikâyet yoluyla icra tetkik merciinde ileri sürülmelidir<sup>290</sup>.

Süresi içinde şikâyet veya itiraz yoluna gidilmediği takdirde sıra cetveli kesinleşecektir. Bu itibarla süreler riayet edilmesi önem taşımaktadır<sup>291</sup>.

**Sıra cetveline karşı şikâyet** yolu İİK'nın 16. maddesinde düzenlenmiştir: *“Kanunun hallini mahkemeye bıraktığı hususlar müstesna olmak üzere İcra ve İflas dairelerinin yaptığı muameleler hakkında kanuna muhalif olmasından veya hadiseye uygun bulunmamasından dolayı icra mahkemesine şika-*

<sup>290</sup> “Davacı vekili ... taraflarına yeni tebliğ edilen sıra cetvelinde davalı vergi dairesi ile alacaklı oldukları dosya arasında garameten paylaşım kararı verildiğini, davalı vergi dairesi haczinin daha sonraki tarihli olduğunu ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline, dosya alacağının tamamının müvekkiline ödenmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir... İcra ve iflas Kanunu'nun 142. maddesinin son fıkrası hükmüne göre sıra cetveline itiraz davalarında, iddia sadece sıraya yönelikse genel mahkemeler değil icra mahkemeleri görevlidir. Somut olayda davalının alacağının esas ve miktarına yönelik bir itiraz ileri sürülmemiş, sadece haczinin daha sonraki tarihli olduğu belirtilerek sıra cetveline itiraz edilmiştir. Bu durumda mahkemece İİK'nın 142. maddesi hükmü gözetilerek görevsizlik kararı vermek gerekirken, işin esasına girilerek yazılı şekilde hüküm kurulması doğru görülmemiştir”. Y.19.HD, 24.11.2010 gün ve 2010/11325, K. 2010/13265; Y.19.HD, 30.03.2000 gün ve E. 2000/963, K. 2000/2278, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>291</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 388; ACAR/YİĞİT, s. 82.

yet olunabilir. Şikâyet bu muamelelerin öğrenildiği tarihten yedi gün içinde yapılır. Bir hakkın yerine getirilmemesinden veya sebepsiz sürüncemede bırakılmasından dolayı her zaman şikâyet olunabilir”. İcra dairelerinin sıra cetvelini yaparken kanuna aykırı hareket etmeleri veya sıra cetvelinin somut olaya uygun olmaması halinde sıra cetveline karşı şikâyet yoluna gidilebilecektir.

Sıra cetvelinin düzenlendiği icra dairesinin bağlı olduğu yer icra tetkik mercii, şikâyetle yetkilidir (İİK. md. 142).

Paylaşım konu mal üzerine haciz koydurmuş olan alacaklının sıra cetvelinde görülmemesi veya rüçhanlı alacakların sıra cetvelinde adi alacak gibi görünmesi şikâyet sebebidir<sup>292</sup>. Bu itibarla kamu alacağına sıra cetvelinde kanuna aykırı olarak yer verilmemesi, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan alacaklara rüçhaniyet tanınmaması, kamu alacağından doğan konulan haczin ilk sırada yer almasına rağmen garameten paylaşım dâhil edilmesi gibi örnekler, kamu alacaklısı bakımından sıra cetvelinin iptali için şikâyet yoluna başvurulması sebepleri arasında sayılabilir.

Şikâyet sonucunda, “şikâyet icra mahkemesince, kabul edilirse şikâyet olunan muamele ya bozular yahut düzeltilir. Memurun sebepsiz yapmadığı veya geciktirdiği işlerin icrası emrolunur” (İİK. md. 17).

**Sıra cetveline karşı itiraz** yolu ise, sıra cetveline alınmış bir alacaklının alacağına veya onun sırasına ilişkindir. İtiraz davasında davacı, sıra cetveline itiraz eden alacaklı iken; davalı ise sırasına itiraz edilen alacaklıdır<sup>293</sup>. Sıra cetveline itiraz davasında ispat yükü kural olarak alacağına itiraz edilen davalıya aittir<sup>294</sup>. Kamu alacaklısına karşı dava açıldığında da, varlığına itiraz edilen kamu alacağının varlığını ve miktarını, davalı kamu alacaklısı ispatlamak durumundadır<sup>295</sup>.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 2. maddesine göre, malvarlığını ilgilendiren tüm davalar asliye hukuk mahkemelerinin görevine girmektedir. Bu bakımdan, icra takibinin yapıldığı icra dairesinin bulunduğu yerdeki asliye hukuk mahkemesi, sıra cetveli itirazında yetkili mahkemedir<sup>296</sup>. Davanın kabulü halinde sonuçtan sadece sıra cetveline itiraz eden davacı yararlanır. Dava

<sup>292</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 389.

<sup>293</sup> AKCAN, s. 175; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 390.

<sup>294</sup> AKCAN, s. 176; AKKAN Mine, “Hacze İştirak Kapsamında Anonim Şirket Temsilcilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu ve Sıra Cetveline Karşı Konulması”, *Legal Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku Dergisi*, Yıl 2008, S. 3, s. 669, 674.

<sup>295</sup> AKKAN, s. 670.

<sup>296</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 391.

sonucu davalıdan indirilecek miktar davacının alacağının ödenmesine tahsis edilir. Artan olursa, artan kısım alacağı itiraza uğramış davalıya verilir<sup>297</sup>.

Ödeme emri gönderilmeden haciz uygulanması gibi durumlarda, alacağın esasından ziyade, alacağın sırasına ilişkin bir başvuru söz konusudur. Haciz işleminin geçersiz olduğu, sıra cetvelinde pay ayrılmaması istendiği için, bu durumda şikâyet yoluna gidilmelidir<sup>298</sup>. Kanunî temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi durumunda da yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda sonuca ulaşmak mümkündür. Kanunî temsilciye başvuru şartları gerçekleşmeden borçlunun mallarına haciz uygulanmışsa, bu durum kamu alacağının esasına ilişkindir. Bu itibarla önce asıl mükellefe gidilmeden kanunî temsilci durumundaki vergi sorumlusuna gidilmesi halinde genel mahkemede (asliye hukuk mahkemesinde) itiraz davası açılmalıdır. Alacağın esasına yönelik itirazın yanı sıra alacağın sırasına yönelik şikâyet durumu da varsa, örneğin aynı zamanda kamu alacağına garameten pay ayrılmaması gerektiği ileri sürülüyorsa, bu da esasa ilişkin itirazla beraber genel mahkemede görülecektir<sup>299</sup>. Vergi idaresinin hacizli malları satmasından sonra garameten taksim esaslarına göre icra dosyasına vermesi gereken payı vermemesi halinde açılacak dava da adlî yargının görev alanına girmektedir<sup>300</sup>.

<sup>297</sup> AKCAN, s. 177; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 390.

<sup>298</sup> AKKAN, s. 670, 671, 674; “Davacı alacaklının davalı Vergi Dairesinin alacağının esas ve miktarına itirazı yoktur. İtirazı davalı alacaklının şirketten olan vergi alacağı için ödeme emri düzenlemeden yapılan haciz işleminin geçersiz olduğu, bu nedenle sıra cetvelinde pay ayrılmamasına yöneliktir. Bu tür itirazda mahkeme değil icra tetkik merci görevlidir”. Y.19.HD, 06.03.1997 gün ve E. 1996/10315, K. 1997/2268, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>299</sup> AKKAN, s. 670-671, 674; “Davacı sıraya ilişkin itirazla birlikte davalının alacağının esasına da itiraz ettiğinden bu iki itirazın mahkemede çözümlenmesi gerekir. Mercii Hakimliğince görev yönü düşünülmeden işin esasına girilerek yazılı şekilde hüküm kurulmasında isabet görülmemiştir”. Y.19.HD, 17.01.2003 gün ve E. 2002/5510, K. 2003/273, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>300</sup> “6183 sayılı Kanunun 21 inci maddesine göre Eyüp 2. İcra Müdürlüğü dosyasına pay ayrılmadığının bildirildiği, dosyadaki belgelere göre uyumsuzluğun özel hukuk ilişkisinden kaynaklandığı, Yargıtay tarafından verilen bozma kararı uyarınca başlatılan garameten taksim sürecine davalı İdarenin uymaması şeklinde ortaya çıkan olumsuz işleme karşı açılan davanın 2577 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde öngörülen türden bir dava olmadığı, İcra Müdürlüğünce istenen paranın iade edilmemesi yolundaki işlemin sonuçlandırılmasında İcra Müdürlüğünün ve adli yargı yerinin görevli olduğu...”. D.Ş.4.D, 12.10.2006 gün ve E. 2005/2620, K. 2006/1892, Danıştay Kararları Bilgi Bankası, <http://www.danistay.gov.tr>. 114

## V. İFLÂS, MİRASIN REDDİ VE TEREKENİN TASFİYESİ HALİNDE RÜÇHAN HAKKI

### A. GENEL OLARAK

AATUHK'un 21. maddesinin son fıkrasında kamu alacaklarının iflâs, mirasın reddi ve terekenin tasfiyesi halinde, sıra cetvelindeki sıraları belirtilmiştir: *“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”*.

Kamu alacakları, belirtilen durumlarda imtiyazlı alacak olarak düzenlenmiştir. İmtiyaz, kamu alacağına tanınan rüçhan hakkının özel bir görünümünü teşkil etmekte, kamu alacaklarına önemli bir öncelik tanınmış bulunmaktadır<sup>301</sup>. Kamu alacağına tanınan üstünlüğün iflâs halinde İİK'ya yapılan atıfla düzenlenmesi, vergi icra hukukunun ayrı varlığını ortadan kaldırmamaktadır<sup>302</sup>. Bu durum, iflâs yoluyla takibin İİK'ya göre yapılacak olmasının doğal bir sonucudur. Kamu alacaklarının iflâs yoluyla takibi tamamen İİK hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir: *“Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir”* (AATUHK md. 100/1). Kamu alacaklarına iflâsta da ayrıcalık tanınması, bu alacakların taşıdığı önem dolayısıyladır.

İflâsta (külli icrada), borçlunun karşısında bütün alacaklıları vardır. Borçlunun haczedilebilen bütün malvarlığı satılıp bütün alacaklıların alacağı karşılanmaya çalışılır. Sadece tacirler veya tacir sayılan (iflâsa tâbi bulundukları düzenlenen) kimseler hakkında yapılan iflâs yoluyla takip, esas itibarıyla alacaklıların eşit oranda tatminine hizmet eden bir yoldur<sup>303</sup>. Elbette eşit oranda tatminde, alacakların niteliklerinin de dikkate alınması yani, rehinli veya imtiyazlı olup olmadıklarının da göz önünde bulundurulup alacakların buna göre tatmini gerekmektedir<sup>304</sup>. Adaletli bir dağıtımda alacakların niteliği önem taşımaktadır.

Alacaklı kamu idaresi, borçlunun iflâsa tâbi kişilerden olması ve iflâs şartlarının bulunması halinde borçlunun iflâsını isteyebilmektedir. Borçlunun iflâsının istenebilmesi için tüm takip ve tahsil yollarının denenmesine rağmen

<sup>301</sup> Bkz. ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 163; ACAR/YİĞİT, s. 79.

<sup>302</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 158; KARAKOÇ, Vergi, s. 578.

<sup>303</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 3; ÇELİK, s. 251.

<sup>304</sup> ARSLANER, s. 257.



kamu alacağının tahsil edilememiş olması gerekir<sup>305</sup>. AATUHK'un 54. maddesinde cebren tahsil şekilleri düzenlenmiştir. Buna göre, “*Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşığıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır*”:

1. *Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,*

2. *Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,*

3. *Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflâsının istenmesi*”. Dolayısıyla kamu idaresinin öncelikle teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takibi veya haciz yoluyla takibe gidip bu yollarından sonuç alamaması halinde iflâs yoluna başvurulması gerekir<sup>306</sup>. Maddede gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflâsının isteneceğinden bahsedilmektedir. Gerekli şartlardan kasıt, borçlunun iflâsa tâbi kişilerden olması ve iflâs şartlarının bulunmasıdır<sup>307</sup>.

Özellikle kamu alacağından önce yer alan rehinli alacakların bulunması durumunda olduğu gibi, kamu idaresinin borçlunun iflâsını istemesi her zaman menfaatine olmayabilir<sup>308</sup>. Bu yüzden, mükelleflerin vergi dairesinin bir nevi müşterisi olduğu, dolayısıyla kamu alacaklarının tahsilinde iflâs yoluyla takibin zorunlu olmadıkça düşünülmeyeceği belirtilmektedir<sup>309</sup>. Diğer takip ve tahsil yollarına başvurulmasına rağmen netice elde edilememişse, artık alacaklı kamu idaresi iflâs talebinde bulunmaktan imtina edemeyecektir. Alacaklı kamu idaresinin son çare olarak iflâs talebinde bulunması, kamu yararının sağlanması ve tahsil görevinin yerine getirilmesi bakımından zorunlu bir hale gelmektedir<sup>310</sup>. AATUHK'un 100. maddesinde yer alan “*iflâsı istenebilir*” ibaresinin de diğer tüm takip ve tahsil yolları mevcutken, henüz onlar tüketilmemişken iflâs talebinin seçimlik bir imkân olduğu, diğer takip yolları tüketildiğinde iflâs talebinin zorunlu hale dönüşeceği anlamına geldiği ifade edilmektedir<sup>311</sup>. Diğer takip imkânları bulunduğu anda kamu alacaklısının iflâs yoluna gitmemesi gerekir.

<sup>305</sup> ÇELİK, s. 250-251; DEYNEKLİ, *İflas*, s. 58; KIRTILOĞLU S. Serhat, *İflas Davası*, Ankara 2009, s. 217.

<sup>306</sup> ÇELİK, s.251; DEYNEKLİ, *İflas*, s. 58; ARSLANER, s. 325.

<sup>307</sup> Bu şartlar, borçlunun ikametgâhının bulunmaması, kaçması, alacaklı kamu idaresinin haklarını ihlâl eden işlemler yapması, haciz yoluyla takipte mallarını saklaması, ödemelerini tatil etmesi, konkordatonun tasdik edilmemesi veya sürenin kaldırılması, ilâma bağlı bir alacağın icra emri ile istenmesine rağmen ödenmemesidir. Bkz. MUTLUER, s. 356; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 666.

<sup>308</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 58; ARSLANER, s. 125.

<sup>309</sup> BAYRAKLI, s. 12.

<sup>310</sup> ÖZBEK Mustafa S., “İflâs Davasının Hukukî Mahiyeti”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 61, S. 1, 2012, s. 220.

<sup>311</sup> ÖZBEK, s. 221.

Kamu yararı bunu gerektirmektedir. Aksi yönde anlayış, mükelleflerin zor durumda kalmasına yol açabilecektir.

Kamu alacaklarına iflâs aşamasında öncelik tanınması, kamu yararı açısından önemli bir imtiyazı bünyesinde barındırmaktadır. Çünkü AATUHK'un 21/3. maddesinde yer alan borçlunun iflâsı hali, gerek genel hükümler çerçevesinde söz konusu olan diğer alacaklıların talebi halinde iflâsın yanı sıra borçlunun kendi talebi üzerine iflâs ve AATUHK çerçevesinde kamu alacaklısının talebi üzerine iflâs olmak üzere tüm iflâs durumlarını kapsamaktadır<sup>312</sup>.

İsviçre'de kamu alacaklarının ve Almanya'da ise para cezalarının iflâs yoluyla takip edilememesi örneklerinde<sup>313</sup> olduğu gibi, kamu alacakları için iflâs yoluna gidilmesi önem taşımaktadır. Kanaatimce kamu alacaklısının alacağı için borçlunun iflâsını isteyememesi lâzımdır. Mükellefin bir bakıma vergi idaresinin müşterisi niteliğinde olması da bunu gerektirmektedir. Kamu borçlusunun iflâs yerine durumunun düzeltilerek faaliyetlerine devam etmesi, kamu yararına çok daha uygundur. Eğer özel alacaklılar tarafından borçlunun iflâsı istenmişse, kamu alacağı da artık iflâs yoluyla takip edilmelidir.

AATUHK'un 21/son maddesinde sadece iflâs değil, "*mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde*" de kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak işleme tâbi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Murisin iflâsa tâbi kişilerden olup olmadığına bakılmaksızın mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde tereke, iflâs hükümlerine göre tasfiye edilmektedir. Bu hallerde çoğunlukla terekenin pasifi aktifinden fazladır, yani tereke borca batıktır<sup>314</sup>.

Kamu borçlusunun ölümü halinde cezalar düşse de borç devam etmektedir. Terekenin borca batık olması gibi durumlarda mirasçıların mirası reddetmeleri mümkündür. En yakın kanunî mirasçıların hepsinin mirası reddetmiş olmaları (TMK md. 612)<sup>315</sup> veya murisin ölümü tarihinde, ölmeden aczinin açıkça belli veya resmî olarak tespit edilmesi sebebiyle mirasın hükmen reddedilmiş sayılması (TMK md. 605)<sup>316</sup> hallerinde, tereke iflâs hükümlerine göre

<sup>312</sup> ÖZBEK, s. 220, dn. 50.

<sup>313</sup> Bkz. ARSLANER, s. 145, 147.

<sup>314</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 559; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 642; ŞİMŞEK, s. 174.

<sup>315</sup> 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, RG. 08.12.2001, S. 24607. **Madde 612:** "En yakın yasal mirasçıların tamamı tarafından reddolunan miras, sulh mahkemesince iflâs hükümlerine göre tasfiye edilir".

<sup>316</sup> **TMK md. 605:** "Yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler. Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır".

tasfiye edilir. Bu hallerde tereke borca batık olup, murisin iflâsa tâbi kişilerden olup olmadığına bakılmaksızın tereke iflâs hükümlerine göre tasfiye edilir<sup>317</sup>. Burada terekenin iflâs hükümlerine göre borca batıklığının tespiti için, iflâs sebebi olan borca batıklıktan farklı olarak, bir ara bilanço düzenlenmesi gerekmez. Terekenin açıkça borca batık olduğunun belli olması yeterlidir<sup>318</sup>. Mirasçılardan artık murisin borçlarından dolayı sorumlulukları söz konusu olmamaktadır. Bu durumda miras bırakılan mallar hazineye intikal etmekte ve alacaklı kamu idaresi artık terekenin takibi suretiyle alacağını takip edebilmektedir<sup>319</sup>.

Terekenin resmî (iflâs hükümlerine göre) tasfiyesi genel olarak, terekenin mevcudunun borcuna yetmediğinin anlaşılması halinde söz konusudur (TMK md. 636)<sup>320</sup>. Malvarlığı borcuna yetmeyen mirasçının, alacaklılara zarar vermek amacıyla mirası reddetmesi sebebiyle açılan mirasın reddi davasında iptal kararı verilmesi üzerine, miras resmî tasfiyeye tâbi olacaktır (TMK md. 617/2)<sup>321</sup>. Resmî tasfiye halinde mirasçılar terekenin borcundan sorumlu olurlar<sup>322</sup>. Terekenin reddi ve mirasın resmî tasfiyeye tâbi tutulması halinde TMK'nın 612 ve 636. maddeleri gereğince yapılacak iflâs hükümlerine göre tasfiyede sulh mahkemesi görevlidir. Mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde de kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak tatmin edilecektir.

İİK'nın 53/2. maddesine göre, “İcra takibi sırasında borçlu öldüğünde tereke henüz taksim edilmemiş veya resmi tasfiyeye tabi tutulmamış yahut mirasçılar arasında aile şirketi tesis olunmamışsa borçlu hayatta olsaydı hangi usul tatbik olunacak idi ise terekeye karşı ona göre takip devam eder”. Bu şartlar gerçekleştiğinde alacaklı kamu idaresi, borçlunun sağlığında alacağını iflâs yoluyla takip etmek niyetindeyse, terekenin iflâsını isteyebilir. Ancak bu

---

Bir terekenin mevcudu borçların fazla ise kural olarak, mirasçıların açık bir red beyanı olmaksızın miras hükmen reddedilmiş sayılır. Bkz. RÜZGARESEN Cumhur/ERDEM Murat, “Terekenin İflâs Hükümlerine Göre Tasfiye Sebepleri”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2011, C. XV, S. 1-2, s. 243.

<sup>317</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 642; RÜZGARESEN/ERDEM, s. 232.

<sup>318</sup> RÜZGARESEN/ERDEM, s. 233, 240.

<sup>319</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 559; BAYRAKLI, s. 69; ARSLANER, s. 326.

<sup>320</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 559; **TMK md. 636**: “Mevcudu borçlarını ödemeye yetmeyen terekenin tasfiyesi, sulh mahkemesince iflâs hükümlerine göre yapılır”.

<sup>321</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 138; **TMK md. 617/1-2**: “Malvarlığı borcuna yetmeyen mirasçı, alacaklılarına zarar vermek amacıyla mirası reddederse; alacaklıları veya iflâs idaresi, kendilerine yeterli bir güvence verilmediği takdirde, ret tarihinden başlayarak altı ay içinde reddin iptali hakkında dava açabilirler. Reddin iptaline karar verilirse, miras resmen tasfiye edilir”.

<sup>322</sup> BAYRAKLI, s. 69; ARSLANER, s. 326.

şartların, ölüm tarihinde henüz iflâsı istenmemiş kamu borçlularının terekelerinin iflâs yoluyla takibinde aranması gerekir<sup>323</sup>.

İflâs, mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde, kamu alacağı imtiyazsız alacaklardan önce tatmin edilecektir. Kamu alacaklarına imtiyazsız alacaklılar karşısında tanınan bu rüçhan hakkı sayesinde, mükelleflerin kamu alacağından kurtulmak için hileli iflâs ve mirasın reddi gibi değişik arayışlara girmelerinin önlenmiş olacağı, kamu alacağından bu gibi yollarla kaçınılamayacağı belirtilmektedir<sup>324</sup>.

İİK'nın 193/1. maddesine göre, iflâsın açılması, borçlu aleyhine haciz yoluyla yapılan takiplerle teminat gösterilmesine ilişkin takipleri durdurmaktadır. İflâsın açılmasından önce haczedilen mallar satılmamışsa, bu takipler iflâsın açılması ile durur ve iflâs kararının kesinleşmesi ile düşer. Eğer iflâs açılmadan önce satılmışsa, iflâsın bunlar üzerinde etkisi olmaz, paralar alacaklara ödenir veya paylaştırılır<sup>325</sup>. Bu hükümle, borçlunun iflâs masasına girecek mallarının azaltılmaması amaçlanmıştır<sup>326</sup>. İflâsın açılmasıyla kamu idaresi de artık alacağını kendi takip edemeyecek ancak, sıra cetveline kaydettirmek suretiyle takip ettirebilecektir<sup>327</sup>.

İflâstaki sıra cetveli, hacizdeki sıra cetvelinden farklıdır. İflâstaki sıra cetveli tamamen İİK'nın 206. maddesine göre yapılır. Hacizdeki sıra cetveli de aynı kanun maddesine göre yapılırsa da, sıra cetvelinin hazırlanmasında haczin niteliğinden dolayı önemli farklılıklar bulunmaktadır. İflâsın açılması ile tüm takipler düştüğü için, haciz tarihleri ve önceliğinden bahsedilemez. Dolayısıyla iflâsta alacakların niteliği önem kazanır ve sıralama tamamen İİK'nın 206. maddesine göre yapılır<sup>328</sup>.

<sup>323</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 516.

<sup>324</sup> ACAR/YİĞİT, s. 79.

<sup>325</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 577-578; TOMBALOĞLU, s. 378; **İİK md. 186**: “İhtiyaten haczedilmiş mallarla iflas açıldığı zaman paraya çevrilmemiş mahcuz mallar masaya girer.

İflasın açılmasından evvel paraya çevrilmiş bulunan mahcuz malların bedeli, 138 ila 144 üncü maddeler hükümlerine göre haciz koyduran alacaklılara paylaştırılır. Artan kısım iflas masasına intikal eder”.

<sup>326</sup> “İflas, İİK'nın 184-190. Maddelerinde düzenlendiği üzere borçlunun malları ve tasarrufları yönünden hukuki sonuç doğurur... “Takiplerin durmasına ve düşmesine” ilişkin düzenleme ile, borçlunun iflas masasına girecek mallarının azaltılmaması (haczedilmemesi, satılmaması) amaçlanmıştır”. Y.12.HD, 21.09.2000 gün ve E. 11702, K. 13609, TOMBALOĞLU, s. 383-384.

<sup>327</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 84.

<sup>328</sup> “İflas kararının kesinleşmesi ile tüm takipler (dolayısıyla hacizler) düşer. Bu nedenle iflas halinde düzenlenecek sıra cetvelinde haciz ve haciz tarihi mevcut olmadığından tekaddüm (öncelik) koşulu da söz konusu değildir. İflasın bu özelliğinden ötürü “alacakların niteliği” önem kazanır ve sıralama İİK'nın 206.

İflâsta alacaklılar arasında eşitlik sağlamak için, iflâsın açılmasıyla müflisin taşınmaz mallarının rehni suretiyle temin edilmiş olan müccel rehinli alacaklar hariç, tüm müccel borçlarının muaccel hale geleceği kabul edilmiştir<sup>329</sup>.

İflâs halinde alacakların gireceği sıra İİK'nın 206. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin başlığı “Adi ve Rehinli 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*”. Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları, rehinli malın muhafaza ve satış masrafları gibi bazı alacaklar, rehinli alacaklardan da önce ödenmelidir<sup>330</sup>. Rehinli alacakların bunlardan sonra rüçhan hakkı vardır. Ancak iflâs masasına giren rehinli mallardaki rüçhan hakkından yararlanabilmek için, bu malların tasfiye şekline ilişkin ilandan itibaren bir ay içinde iflâs dairesinin emrine sunulması gerekmektedir<sup>331</sup>.

Maddede daha sonra alacakların sırasıyla ilgili düzenleme yer almaktadır. Buna göre teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya teminatsız bulunan alacakların masa mallarının satışından, belirtilen sıra ile karşılanacağı hükme bağlanmıştır: “*Teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya temin-*

---

*maddesine göre yapılır*”. Y.19.HD, 18.02.1995 gün ve E. 718, K. 1733, DEYNEKLİ/KISA, s. 634-635, no. 841; “*Düzenlenen sıra cetveli haciz yoluyla takiplerde düzenlenmiş bir sıra cetveli olmayıp, müflis B... Yem Fabrikası AŞ'nin borçlarının tasfiyesi amacıyla düzenlenmiştir. Bu durumda 6183 sayılı Kanun'un ilk hacze ilişkin imkânı sağlayan 21 inci maddesinin birinci fıkrası değil, aynı maddenin son fıkrası uygulanmalı ve davacı kurum alacağı İcra ve İflâs Kanunu'nun 206 ncı maddesindeki sıralamaya tabi tutulmalıdır*”. Y.19.HD, 29.09.2005 gün ve E. 2005/3672, K. 2005/9351, BİLGİN, s. 132, BİLGİN, İflâs, s. 486.

<sup>329</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 583; TOMBALOĞLU, s. 379; İİK md. 195/1: “*Borçlunun taşınmaz mallarının rehni suretiyle temin edilmiş olan alacaklar müstesna olmak üzere iflâsın açılması müflisin borçlarını muaccel kılar. İflâsın açıldığı güne kadar işlemiş faiz ile takip masrafları anaya zammolunur*”.

<sup>330</sup> GÜLSEVEN, s. 146; Ayrıca “*masada gemi varsa gemi alacaklısı hakkı ... ve Medeni Kanunun 865, 867 ve 877 maddelerinden doğan alacaklar, rehinli alacaklardan da önce ödenmelidir*”. Bkz. DEYNEKLİ Adnan, “İcra ve İflâs Kanununda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Sıra Cetveline İlişkin Değişiklikler”, İcra ve İflâs Kanunu'nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 504.

<sup>331</sup> DEYNEKLİ, 4949 Sayılı Kanun, s. 505; DEYNEKLİ Adnan, “4949 Sayılı Kanunla Değişik İcra ve İflâs Kanununa Göre Adi ve Rehinli Alacakların Sırası”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2005, C. 54, S. 1, s. 193.

*natsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından, aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunur:*

*Birinci sıra:*

*A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflas nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,*

*B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaştırılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,*

*C) İflasın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.*

*İkinci sıra:*

*Velayet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları;*

*Ancak bu alacaklar, iflas, vesayet veya velayetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet esaba katılmaz.*

*Üçüncü sıra:*

*Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.*

*Dördüncü sıra:*

*İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar”.*

İmtiyazlı alacaklar, imtiyazsız adi alacaklardan önce ödenmesi gereken alacaklardır. Buradaki imtiyaz, alacağa ilişkindir<sup>332</sup>. İİK’nın 206. maddedeki dört sıranın her birindeki alacaklılar kural olarak kendi aralarında eşit haklara sahiptir. Nitekim İİK’nın 207. maddesinde bu husus şu şekilde belirtilmektedir: “Her sıranın alacaklıları aralarında müsavi hakka maliktirler. Bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakiler bir şey alamazlar”. Buna göre, örneğin birinci sıranın A bendindeki bir işçi alacağı ile C bendindeki nafaka alacağı eşittir, aynı sıra içinde olmaları hasebiyle birbirlerine karşı öncelikleri yoktur. Para önce birinci sıradakiler arasında eşit şekilde paylaşılır, artan olursa bir sonraki sıraya geçer, artan olmazsa sonraki sıradakilere bir şey verilmez<sup>333</sup>.

İflâs yoluyla takip çeşitli şekillerle yapılabilir. Bu bakımdan borçlunun bir başka alacaklının veya kamu dairesinin talebiyle yahut da kendi

<sup>332</sup> DEYNEKLİ, 4949 Sayılı Kanun, s. 509.

<sup>333</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 604; DEYNEKLİ/KISA, s. 703; DEYNEKLİ, *Adi ve Rehinli Alacaklar*, s. 204.

müracaatıyla iflas etmesinin, kamu idaresi yönünden bir önemi bulunmamaktadır<sup>334</sup>.

Vergi alacaklarının sıra cetveline yazılabilmesi için iflâstan önce tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş olması şarttır<sup>335</sup>. Yargıtay'ın bir kararında bu durum şöyle ifade edilmiştir: “Çözümlemesi gereken sorun, dava konusu vergi alacağı ve cezasının kesinleşip kesinleşmediğidir. Şayet tahakkuk ettirilen kamu alacağı kesinleşmiş ise yani ödenmesi zorunlu hale gelmişse iflas idaresince bu borçların sıra cetveline kaydedilmesi gerekir”<sup>336</sup>.

Vergi alacağı iflâstan önce kesinleşmemişse, vergiyi doğuran olayın iflâstan önce gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılması gerekir. Vergiyi doğuran olayın daha önce meydana gelmesi halinde, vergi alacağının iflâs tasfiyesinden önce kesinleşip kesinleşmediği dikkate alınacaktır.

Vergiyi doğuran olayın iflâsın açılmasından önceki dönemde meydana gelmesi halinde, o alacakla ilgili tarhiyat, tahakkuk ve kesinleşme iflâsın açılmasından sonra tamamlansa bile iflâs masasından tatmin edilmelidir<sup>337</sup>. Vergiyi doğuran olayın iflâstan önce meydana gelmiş olması şartıyla, tasfiye tamamlanmadan tahakkuku ve kesinleşmesi sağlanan vergi alacakları da iflâs masasından karşılanacaktır<sup>338</sup>. İflâs yoluna başvurulması ile birlikte iflâsın açılmasından önceki döneme ait olan fakat henüz tahakkuk etmemiş alacakların bir an evvel kamu alacaklısı tarafından tahakkuk ettirilip kesinleşmesinin sağlanması gerekmektedir.

İflâs idaresi, iflâs masasına usûlüne uygun olarak kaydettirilen vergi alacağını reddedemeyecektir. İflâs tarihinden önceki yıllara ait vergi ve ceza ihbarnamelerinin kesinleşmediği gerekçesiyle alacak reddedilemeyecektir. İflâs

<sup>334</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 59.

<sup>335</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 85.

<sup>336</sup> Y.11.HD, 25.03.1991 gün ve E. 894, K. 2143, DEYNEKLİ, *İflas*, s. 86, dn. 67.

<sup>337</sup> DEYNEKLİ, *İflas*, s. 88; ARSLANER, s. 125-126; “İflâs masasına kaydı mümkün vergi alacakları, iflâsın açıldığı tarihte tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergi alacakları ile vergiyi doğuran olayın iflâstan önce meydana gelmiş olması koşuluyla iflâs tasfiyesi tamamlanmadan tahakkuku sağlanmış ve kesinleşmiş vergi alacaklarıdır”. Y.19.HD, 01.10.1998 gün ve E. 5058, K. 5677, UYAR, C. 10, S. 16169.

<sup>338</sup> “Somut olayda Kâğıthane Vergi Dairesinin alacağı usulüne uygun olarak tahakkuk ve kesinleşmesi sağlanmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Oysa Kâğıthane Vergi Dairesinin kaydını istediği alacakla ilgili vergiyi doğuran olayın iflastan önce meydana geldiği kesindir. Bu durumda mahkemece davacı idareye tahakkuk ve kesinleşmesini sağlaması için mehil verilerek vergi alacağının iflâs idaresine tebliği üzerine iflâs idaresince vergi mahkemesinde dava konusu edilirse nizalı alacak olarak kaydına, aksi halde kesinleşen alacağın sıra cetveline kayıt ve kabulüne karar verilmelidir”. Y.19.HD, 19.02.1998 gün ve E.1998/30, K.1998/1120, DEYNEKLİ/KISA, s. 412, no. 412, BİLGİN, *İflâs*, s. 708.

masasının, şartları varsa, vergi mahkemesinde dava açılması hakkı saklı kalmak kaydıyla, alacağın tamamını sıra cetveline geçirmesi gerekmektedir<sup>339</sup>. Ancak tahakkuk eden vergi alacağına karşı vergi borçlusu dava açmışsa, söz konusu alacak miktarı masaya nizalı alacak olarak kaydedilmelidir<sup>340</sup>. Çünkü paylaşırmanın nasıl olacağı mahkeme kararına göre şekillenecektir.

İflâs masası, bildirilen vergi alacağı konusunda karar vermeyip bu alacakları reddetmeden sıra cetveline kaydetmelidir. İflâs idaresi dava açma hakkını saklı tutmak suretiyle bu aşamadan sonra, müflisin yerine geçip vergi yargısında vergi borcunun bulunmadığına yönelik dava açabilecektir. Nitekim Yargıtay'ın bir kararında bu husus şu şekilde belirtilmiştir: “*Vergi alacağı bir kamu alacağı olduğundan, İflâs İdaresinin davacıyı, masaya karşı kayıt-kabul davası açmaya zorlamak yerine kamu alacağını sıra cetveline yazması ve şartları varsa bu alacak iddiasına karşı müflis yerine yargı yoluna (örneğin vergi mahkemesine) başvurması ve sonucuna göre işlem yapması gerekir*”<sup>341</sup>. Benzer

<sup>339</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 733; “Uyuşmazlık konusu olan husus vergi konusu alacağın tahakkuk edip etmediğidir. Şayet sözü geçen kamu alacağı tahakkuk ettiği, yani ödenmesi zorunlu hale geldiği halde iflas idaresi müflisin bu borçlarını masaya kaydetmemekte direniyorsa alacaklı maliye hazinesi için İcra İflas Yasası 235. Maddesi hükmüne göre kayıt-kabul davası açmaktan başka çare kalmamaktadır. Bu itibarla iflas masasının idari (Vergi) mahkemesinde bir dava açmadan ve borcu tamamen veya kısmen kaldırmadan isteğin reddedilmesi doğru değildir. O halde, mahkemece, davalı iflas masasının şartları varsa vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı kalmak üzere, alacağın tamamının sıra cetveline kaydı gerekir”. Y.11.HD, 21.11.1988 gün ve E. 7470, K. 6907, DEYNEKLİ/KISA, s. 1064, no. 433; Y.11.HD, 25.03.1991 gün ve E. 894, K. 2143, DEYNEKLİ/KISA, s. 1062-1063, no. 431; “Davacı idarenin iflastan önceki yıllara ait... vergi alacağı bulunduğu bilirkişi raporu ve mevcut belgelere göre belirlendiğinden bu alacağın sıra cetveline kayıt ve kabulü gerekir. Vergi borçlusunun vergi ile ilgili mahkemede ayrıca dava açmasına engel bir durum yoktur”. Y.11.HD, 27.04.1988 gün ve E. 8052, K. 2805, DEYNEKLİ/KISA, s. 1064, no. 434;

<sup>340</sup> “Tahakkuk eden vergi alacağına karşı vergi borçlusu dava açmışsa alacak miktarı bu davanın sonucuna göre belirleneceğinden vergi alacağı nizalı alacak olarak kaydedilmelidir. Vergi mahkemesinde görülen davanın reddedilmesi halinde vergi alacağı kesinleşmiş alacak olarak işlem görecektir, dava kabul edilip vergi alacağının miktarı değişmişse bu miktara göre paylaştırmaya dahil edilecektir. Bu nedenle vergi mahkemesi kararına göre işlem yapılmak üzere vergi alacağının nizalı alacak olarak kaydı gerekir”. Y.19.HD, 12.03.1998 gün ve E. 635, K. 1788, DEYNEKLİ/KISA, s. 1047-1048, no. 411.

<sup>341</sup> Y.19.HD, 17.01.2002 gün ve E. 2001/6539, K. 2002/238, BİLGİN, İflâs, s. 707-708; “İflâs idaresinin masaya bildirilen vergi alacağı konusunda karar vermeden masaya kabul edip müflisin başvuracağı yollara kendisinin başvuracak olmasına göre...”. Y.19.HD, 23.01.2003 gün ve E. 2002/5642, K. 2003/503, BİLGİN, İflâs, s. 706; “İflas idaresinin vergi alacağına karşı müflisin yerine idari yargıya başvurarak vergi borcunun bulunmadığını iddia ve ispat etmekte özgür olduğu...”. Y.19.HD, 25.09.2008 gün ve E. 2008/6113, K. 2008/8804, BİLGİN, İflâs, s. 705;



durum, görevlerini yerine getirmeyen vergi sorumlusu durumundaki kanunî temsilciye gidilebilmesi bakımından da söz konusudur. Dava açma hakkı saklı tutularak söz konusu alacak sıra cetveline yazılmalıdır<sup>342</sup>.

İflâs idaresinin işlemleri sebebiyle doğan vergi borcundan dolayı, iflâs masası vergi yükümlüsüdür. Bu vergiler iflâs alacağı olmayıp masa alacağı olduklarından sıraya alınmazlar ve iflâs alacaklarından önce ödenirler. İflâs masrafları ve masa borçlarına sıra cetvelinde yer verilmez, ancak pay cetvelinde bunlar gösterilmelidir<sup>343</sup>.

## B. KAMU ALACAKLARININ İFLÂSTA SIRA CETVELİNDEKİ YERİ

Kamu alacakları içinde, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının özel bir yeri vardır. Bu alacaklar hem haciz hem de iflâs aşamasında önceliğe sahiptir. Bu alacaklar iflâs yoluyla takip aşamasında iflâs masasına rüçhanlı alacak olarak kaydedilir ve diğer alacaklardan önce bunlar tatmin edilir<sup>344</sup>. Eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacaklarının sıra cetvelindeki yerlerini, önceki yıllarda yapılan kanun değişiklikleri çerçevesinde ele almak gerekmektedir.

---

*“Masaya kaydı istenen alacağın kamu alacağı niteliğinde olduğu, masaya bildirilen bu alacakla ilgili olarak İflâs İdaresinin bir karar vermeden sıra cetveline kabul edip, müflisin başvuracağı yollara başvuracağı...”*. Y.19.HD, 12.12.2002 gün ve E. 2002/4236, K. 2002/7778, BİLGİN, İflâs, s. 706; *“Mahkemece iflâs masasına kaydı istenen vergi alacağının reddedilemeyeceği, İflâs İdaresinin vergi mahkemesinde dava açabileceği gerekçesiyle İflâs İdaresinin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı tutulmak kaydıyla ... iflâs masasına kayıt ve kabulüne karar verilmiş[tir]... İflâs İdaresinin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı kalmak üzere masaya kayıt ve kabulüne karar verilmesinde bir isabetsizlik bulunmama[tadır]”*. Y.19.HD, 09.11.2000 gün ve E. 2000/6702, K. 2000/7609, BİLGİN, İflâs, s. 707.

<sup>342</sup> *“Uyuşmazlık, müflis Bernard D’andria’nın yönetim kurulu başkanı bulunduğu Üç Öğün Gıda San ve Tic. AŞ.ne ait olduğu ileri sürülen şirketin de iflası ve onun “masa”sından tahsil kabiliyeti kalmadığı belirtilen vergi borcunun VUK. m. 10 hükmü gereğince müflis yöneticinin sıra cetveline yazılıp yazılamayacağı noktasında toplanmaktadır... Davalı iflas idaresinin kanun yollarına başvurma hakkı mahfuz kalmak üzere alacağın sıra cetveline kaydına karar verilmek gerekir”*. Y.11.HD, 27.12.1991 gün ve E. 6909, K. 6899, DEYNEKLİ/KISA, s. 1061, no. 429; *“Vergi alacağının müflis şirketlerin iflas masasından kısmen veya tamamen tahsil edilmemesi koşuluyla, davalı iflas masasına alacağın kaydedilmesi gerektiği halde...”*. Y.19.HD, 03.05.1994 gün ve E. 3109, K. 4488, DEYNEKLİ/KISA, s. 1057, no. 426; Y.19.HD, 08.11.1994 gün ve E. 8806, K. 10622, DEYNEKLİ/KISA, s. 1056-1057, no. 425.

<sup>343</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 736; DEYNEKLİ, *Adi ve Rehinli Alacaklar*, 196.

<sup>344</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 733.

Kamu alacakları, AATUHK'un ilk çıkarıldığı zamandan beri, -istisna dönem dışında- esas itibarıyla İİK'nın 206. maddesine göre imtiyazlı alacaklar arasında yer almaktadır. Ancak, 2003 yılında İİK'da değişiklik yapan 4949 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemeyle, kamu alacakları imtiyazlı alacak olmaktan çıkarılmıştır. Daha sonra AATUHK'ta 5479 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle kamu alacakları tekrar imtiyazlı hale getirilmiştir. Dolayısıyla kamu alacaklarına iflâs, mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması halinde tanınan imtiyaz durumu, üç dönemde incelenebilir.

### 1. 4949 sayılı Kanun'dan (30.07.2003'den) Önceki Dönem

AATUHK'un 21/3. maddesi, 5479 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce şu şekildeydi: *“Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları hakkında İcra ve İflas Kanununun 206'ncı maddesindeki sıraya göre muamele yapılır”*. Bugünkü halinden çok da farklı olmayan bu düzenleme, kamu alacaklarına bu hallerde tanınan imtiyazın esas olarak İİK'da hükme bağlandığını göstermektedir.

2003 yılında 4949 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce İİK'nın 206. maddesi hükmünde, alacaklar rehinli ve diğer alacaklar olarak ikiye ayrılmaktaydı. Diğer alacaklar ise altı sıraya ayrılmakta, ilk beş sırada imtiyazlı alacaklar, altıncı (sonuncu) sırada ise imtiyazlı olmayan diğer tüm alacaklar bulunmakta idi. Maddenin *“Beşinci sıra”*ya ilişkin hükmü şu şekilde idi: *“Devlet hazinesinden doğrudan doğruya veya bilvasıta tahsil olunan vergi ile Devlet tekliflerinden olan mütenevvi resimler”*.

Bu eski düzenlemede, kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin beşinci sırasında yer almaktaydı<sup>345</sup>. Doktrindeki bir görüşte, bu dönemle ilgili olarak, vergi ve resim alacakları dışındaki diğer kamu alacakları için sıra cetvelinde bir imtiyaz düzenlenmediği belirtilmektedir. Buna göre, vergi ve resimler dışındaki kamu alacakları, diğer alacaklar gibi imtiyazsız alacak olarak son sırada yer almaktaydı<sup>346</sup>. Ancak bu görüşün dışında, bu dönemde bütün

<sup>345</sup> *“İstihsal vergisinin eşyanın aynından doğan bir kamu alacağı olmadığı, bu vergi alacağının İİK'nın 206. Maddesinde öngörülen (5.) sıraya kaydının doğru olduğu...”*. Y.11.HD, 01.06.1989 gün ve E. 3857, K. 3344, DEYNEKLİ/KISA, s.1063, no. 432.

<sup>346</sup> Eserin basım tarihi 2007 olmasına rağmen, kamu alacaklarının iflâs sıra cetvelindeki yeri ile ilgili olarak eski döneme ilişkin açıklamalar içermektedir. Hangi kamu alacaklarının imtiyazlı olduğuna dair görüş şu şekilde ifade edilmektedir: *“Vergi ve resim alacakları dışındaki diğer kamu alacakları için, sıra cetvelinde bir imtiyaz öngörülmüş değildir. Kamu alacakları, diğer alacaklar gibi, adi alacak olarak, sıra cetvelinin altıncı sırasında yer alırlar. Vergi ve resim alacaklarının yeri ise, beşinci sıradır”*. Bkz. CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 138.

kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olduğu doktrinde genel kabul görmekteydi<sup>347</sup>.

AATUHK Tasarısı'yla ilgili Geçici Komisyon Raporu'nda bu alacaklara tanınan imtiyaz açıklanmıştır: “*Borçlunun iflâsı, mirasın reddi veya terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde âmmе alacakları hakkında İcra ve İflâs Kanununun 206 ncı maddesindeki sıraya göre muamele yapılacaktır. Mezkûr maddenin 5 nci sırasında (Devlet Hazinesinden doğrudan doğruya veya bilvasıta tahsil olunan vergi ile Devlet tekliflerinden olan mütenevvi resimler) denilmektedir. Tasarı metninde bu hükme atıf yapılırken âmmе alacakları şeklinde ifade kullanılmış olduğundan Devletten başka, il özel idareleri ile belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki alacakları, yani âmmе alacakları hakkında da aynı sıra hükmü tatbik edilecektir*”<sup>348</sup>. Dolayısıyla bu dönemde kamu alacakları arasında herhangi bir ayırım yapılmamakta ve bütün kamu alacaklarının iflâs, mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde imtiyazlı alacak olduğu kabul edilmekteydi. Nitekim İİK'nın daha eski tarihli olduğu ve AATUHK'un daha sonra kabul edildiği, imtiyaz tanınmak istenen alacakların kamu alacağı olduğu dikkate alındığında da bu sonuca ulaşılır.

## 2. 4949 Sayılı Kanun'la 5479 Sayılı Kanun Arasındaki Dönem (30.07.2003 – 08.04.2006 Arası)

4949 sayılı Kanun'la, İİK'nın 206. maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Daha önce altı olan sıra sayısı, dörde; imtiyazlı alacak sayısı ise beşten üçe indirilmiştir. Üçüncü sıra için vergi ve kamu alacaklarından bahsedilmemiş, sadece “*Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar*” ibaresine yer verilmiştir. Yapılan düzenlemeyle imtiyazlı alacaklar yeniden düzenlenmiş, ilk iki sırada imtiyazlı alacaklar sayılmış ancak üçüncü sırada sadece özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar şeklinde belirleme yapılmıştır. Sonraki kanun – önceki kanun ilişkisi içinde değerlendirildiğinde, yapılan değişiklik sonucunda kamu alacaklarına tanınan imtiyazın kaldırıldığı anlaşılmaktadır.

<sup>347</sup> “5. Sıra: Devlet Hazinesinden doğrudan doğruya veya vasıtalı olarak tahsil olunan vergiler ve Devlet tekliflerinden olan çeşitli resimler. Yani bir malın ayınından doğan âmmе alacakları dışındaki bütün âmmе alacakları, Sosyal Sigortalar Kurumunun alacakları da Devlet alacağı derecesinde imtiyazlı olduğundan... buraya dahil sayılmalıdır”. Bkz. KURU Baki/ARSLAN Ramazan/YILMAZ Ejder, *İcra ve İflâs Hukuku*, Ankara 1997, s. 467; ŞİMŞEK, s. 174; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 163; TANCI/ARIKAN/YALÇINER, s. 56; ATAR, s. 124; DEYNEKLİ, *Sorunlar*, s. 61.

<sup>348</sup> AATUHK Gerekçesi, s. 795.

Dolayısıyla 30.07.2003 ilâ 08.04.2006 arasındaki dönemde kamu alacaklarına iflâsta sıra cetvelinde imtiyaz tanınmamaktadır<sup>349</sup>.

4949 sayılı Kanun'un gerekçesinde iflâs tasfiyesinde alacaklılar arasında olabildiğince eşitliğin ve daha âdil paylaşımın sağlanmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Ayrıca kamu alacaklarına tanınan imtiyaz sebebiyle diğer alacaklıların çoğunlukla alacaklarını kısmen dahi olsa tahsil edememeleri, bu alacaklılara tanınan imtiyazın kaldırılmasına gerekçe olarak gösterilmiştir: “İflâsta sıra cetvelinde ilk beş sırada yer alan imtiyazlı alacaklar ile imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar, üç sıra hâlinde düzenlenerek, iflâs tasfiyesinde alacaklılar arasında olabildiğince eşitliğin ve daha adil bir paylaşımın sağlanması; öte yandan, uygulama alanı bulunmayan alacak kategorilerinin Kanundan ayıklanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda, vergi alacaklarına tanınan imtiyaz da, bu imtiyaz nedeniyle diğer (imtiyazlı olmayan) alacaklılar birçok halde alacaklarını kısmen dahi olsa tahsil edemediklerinden kaldırılmıştır”<sup>350</sup>.

Doktrinde de kamu alacaklarının imtiyazının kaldırılması sayesinde, imtiyazsız alacaklıların alacaklarını az da olsa alabilme imkânına kavuşacakları ve iflâs tasfiyesine daha etkin şekilde katılacakları ileri sürülmekteydi<sup>351</sup>.

4949 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten 5479 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği dönem arasında, bir malın aynından doğan kamu alacakları dışındaki kamu alacaklarının herhangi bir imtiyazı bulunmamaktaydı<sup>352</sup>. Çünkü

<sup>349</sup> DEYNEKLİ Adnan, “Prof. Dr. Kamil Yıldırım, Doç. Dr. Oğuz Atalay ve Dr. Adnan Deyneklî'nin Tebliğleri Hakkındaki Soru ve Cevaplar”, İcra ve İflâs Kanunu'nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 523; “Sıra cetvelinin 13.12.2005 tarihinde düzenlendiği, 5479 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliğin 08.04.2006'da yürürlüğe girdiği, bu nedenle eski hükmün uygulanacağı...”. Y.19.HD, 22.10.2009 gün ve E. 2009/7793, K. 2009/9752, BİLGİN, s. 231; Y.19.HD, 22.10.2009 gün ve K. 2009/7791, K. 2009/9750, BİLGİN, s. 597; “Kamu alacaklarının imtiyazlı olarak sıra cetvelinin 3'üncü sırasına kaydına ilişkin 6183 sayılı Kanunun 21,III hükmünde öngörülen düzenleme 30.3.2006 tarihinde yapılmış olup, 25.7.2005 tarihinde düzenlenen sıra cetveline geçmişe yönelik olarak uygulanamaz”. Y.19.HD, 25.04.2008 gün ve E. 2008/3668, K. 2008/4436, BİLGİN, İflâs, s. 816, BİLGİN, s. 597-598.

<sup>350</sup> 4949 Sayılı Kanun Gerekçesi, s. 13.

<sup>351</sup> ERDÖNMEZ, s. 153.

<sup>352</sup> AKCAN, s. 196; “30.07.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4949 Sayılı Kanun, İİK'ın 206'ncı maddesinde değişiklik yapmış ve kamu alacakları için ayrı bir sıra öngörmemiştir. İİK'ın 206'ncı maddesine göre “Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar”ın sıra cetvelinde 3'üncü sıraya alınması hususu düzenlenmiş ise de, sözü geçen kamu alacaklarını imtiyaza kavuşturan özel bir kanun hükmü olmadığı gibi, 6183 Sayılı Kanunun ilgili maddelerinin de kamu alacaklarına bu yönde bir imtiyaz sağladığı şeklinde yorumlanması mümkün

bu dönemde, kamu alacaklarının iflâsta imtiyazlı olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu dönemde kamu alacakları imtiyazsız alacak olarak sıra cetvelinin son sırasında yer almıştır.

Kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olmaktan çıkarılmaları, kendi özel kanunlarında Devlet alacağı derecesinde imtiyazlı olduğu kabul edilen bazı hükmi kamu alacaklarının imtiyazsız hale gelmesine yol açmamıştır. Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacakların İİK'nın 206. maddesinin üçüncü sırasında yer alacağının öngörülmesi dolayısıyla bu alacaklar yine imtiyazlı kabul edilip sıra cetvelinde imtiyazsız alacaklardan önce yer almıştır<sup>353</sup>. Aslında kamu alacaklarına tanınan imtiyaz kaldırıldığı için, kamu alacaklarının imtiyazına atıf yapılan alacakların da imtiyazlı olmaması gerekirdi.

### 3. 5479 Sayılı Kanun Sonrası (08.04.2006'dan İtibaren) Mevcut Uygulama

AATUHK'un 21/3. maddesinde 5479 sayılı Kanun'la değişiklik yapılarak, kamu alacaklarının belirtilen durumlarda imtiyazlı alacak olarak kabul edilmesi sağlanmıştır: *“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”*. Bu hükümle birlikte kamu alacakları 08.04.2006 tarihinden itibaren iflâs, mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alacaktır. Kamu alacaklarına tanınan imtiyaz, sıra sayısının azaltılmasına bağlı olarak beşinci sıradan üçüncü sıraya yükselmiştir. Aslında yine imtiyazsız alacakların hemen önündeki sırada yer almaktadır.

İİK'nın 206. maddesinin 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”*.

Maddede daha sonra alacakların sırasıyla ilgili düzenleme yer almaktadır. Üçüncü sırada özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen diğer bütün alacaklara yer verilmiştir. AATUHK'un 21/3. maddesinde yapılan değişiklikle kamu alacaklarının sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alacağı hükme bağlanmak suretiyle, kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak kabul edilmiş bulun-

---

*değildir”*. Y.19.HD, 06.07.2004 gün ve E. 2004/7225, K. 2004/8111, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>353</sup> Bkz. ERDÖNMEZ, s. 154; Ancak doktrinde kamu alacağı niteliğindeki alacakların, adi alacaklarla birlikte yer alacağı belirtilmekteydi. Bkz. DEYNEKLİ/KISA, s. 702.

maktadır. Sıra cetvelinin üçüncü sırasına yazılacak kamu alacakları doğal olarak, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacaklarıdır. Kamu alacaklarının arasındaki bu farklılık Yargıtay'ın bir kararında şöyle ifade edilmiştir: “Eşyanın aynından doğan alacaklar ile diğer kamu alacakları arasında sıra cetvelindeki öncelik açısından farklılık bulunmaktadır. 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 sırasına kaydedilmesi gerekir”<sup>354</sup>.

### C. KAMU ALACAKLARININ İFLÂSTAKİ SIRASI İLE İLGİLİ ÖZEL DURUMLAR

#### 1. TMSF Alacaklarının İflâs Sıra Cetvelindeki Yerine Bağlı Olarak Kamu Alacaklarının Durumu

AATUHK'un 21/son maddesinde 5479 sayılı Kanun'la yapılan değişik sonrasına kamu alacakları, “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” tutulacaktır.

Özel kanunlarında, iflâs aşamasında kamu alacakları gibi imtiyazlı oldukları belirtilen alacaklar, İİK'nın 206. maddesinin üçüncü sırasında imtiyazlı alacak olarak işlem görecektir. Örneğin 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu'nun 35/2. maddesinde “Kurumun malları, alacakları, banka hesapları 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından Devlet malı hükmünde olup, alacakları imtiyazlı alacaklardır” hükmü yer almaktadır. Bu doğrultuda Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacakları iflâsta imtiyazlı alacak olarak işlem görecektir. Benzer şekilde Türkiye İş Kurumu Kanunu'nun<sup>355</sup> 1/4. maddesine göre, kurumun alacakları iflâs aşamasında kamu alacağı hükmünde olup imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinde yer alacaktır. Maddede, kurumun malları, alacakları ve banka hesaplarının Devlet malı hükmünde olduğu, alacaklarının da Devlet alacağı derecesinde imtiyazlı olduğu hükme bağlanmıştır.

Kamu alacaklarının sırasını net olarak ortaya koyabilmek için, öncelikle Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu alacaklarının özel durumuna değinmek gerekir.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Bankacılık Kanunu'na göre, sigorta riskinin gerçekleşmesi halinde, önce bankadaki sigortalı mevduatı ve katılım fonunu borçlu banka adına ödemektedir. Daha sonra ödediği bu unsurlar için

<sup>354</sup> Y.19.HD, 07.03.2008 gün ve E. 2008/26, K. 2008/2158, BİLGİN, İflâs, s. 817, BİLGİN, s. 598.

<sup>355</sup> 4904 Sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu, RG. 05.07.2003, S. 25159.

kanunî halefiyete dayanarak alacaklıların (mevduat ve katılım fonu sahiplerinin) yerine geçmekte ve artık kendi alacağı için bankanın iflâsını istemektedir<sup>356</sup>. Fon bu halde, iflâs idaresi görev ve yetkilerine sahip olarak bankayı İİK hükümlerine göre tasfiye eder: “*Fon, bu Kanunun uygulanması ile sınırlı olmak üzere 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 166 ncı, 218 inci, 219 uncu, 223 üncü, 234 üncü, 236 ncı, 249 uncu, 251 inci ve 254 üncü maddelerindeki yetki ve görevler hariç olmak üzere iflâs dairesi, alacaklılar toplantısı ve iflâs idaresi görev ve yetkilerine sahip olarak bankayı tasfiye eder*” (5411 sayılı Bankacılık Kanunu md. 106/5).

Ekonomik ve ticarî ilişkilerin kurulması ve ekonomik sistemin devamı açısından bankaların faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürmeleri önem taşımaktadır. Kurallara uygun çalıştırılmayıp ödeme güçlüğüne düşmeleri, kamu düzenini bozucu etki oluşturmaktadır. Bankalardaki mevduat Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından sigorta edilir. Fon, kendisine intikal eden bankaların malî bünyelerinin güçlendirilmesi ve yeniden yapılandırılmasında da görevlidir. Fonksiyonlarını gerçekleştirebilmek ve idame ettirebilmek için Fon kendisine devredilen banka dolayısıyla yaptığı ödemeleri bir an önce ve tam olarak tahsil edebilmelidir. Alacaklarını tam olarak alabilmesi için Fon alacaklarına diğer alacaklar karşısında imtiyaz tanınması zarureti ortaya çıkmaktadır. Aksi halde batık bankalara Fon tarafından yapılan ödemelerin bütün toplumun sırtına yüklenmesi gibi bir olumsuzluk meydana çıkacaktır<sup>357</sup>.

Fon’un tüm alacakları imtiyazlı değildir. Hangilerinin imtiyazlı olduğu kanunda belirtilmiştir. Fon’un alacaklarına tanınan imtiyaz, mülga Bankalar Kanunu ve Bankacılık Kanunu dönemleri olmak üzere temelde iki dönem içinde incelenebilir:

#### **a. 4389 Sayılı Mülga Bankalar Kanunu Kapsamında Fon Alacaklarının Sıra Cetvelindeki Yeri**

5411 sayılı Bankacılık Kanunu’yla yürürlükten kaldırılan 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 16. maddesinde, bir bankanın bankacılık yapma izninin kaldırılması halinde yönetiminin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na geçeceği ve iflâs halinde Fon alacağının iflâs masasına imtiyazlı alacak olarak kaydedileceği hükme bağlanmaktaydı: “*İflas kararı alınması halinde Fon, iflas masasına imtiyazlı alacaklı sıfatıyla iştirak eder*”. Kanunun 14/5a-b maddesinde de, Fon tarafından yönetilen bir bankanın uygun görülecek bir diğer bankaya aktif ve pasifiyle devri halinde, pasifin fazlalığı sebebiyle aradaki fark için ödenen

<sup>356</sup> ÖZBEK, s. 236, 250.

<sup>357</sup> Bkz. TERCAN Erdal, “4389 Sayılı Bankalar Kanunu’na Göre, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’nun ve Tasarruf Mevduatı Sahibi Alacaklıların, Bir Bankanın İflâsı Halinde, İflâs Masasına İmtiyazlı Alacak Olarak Yazılmaları”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. XXII, S. 1, Haziran 2003, s. 29.

miktarın da iflâs aşamasında sıra cetvelinde imtiyazlı alacak olarak yer alacağı ifade edilmektedir<sup>358</sup>.

Kanunun 10/2-c maddesinde ise, “Bir bankanın iflâsı halinde tasarruf mevduatı sahipleri, Fonun alacaklarından sonra gelmek üzere tasarruf mevduatlarının sigortaya tabi olmayan kısmı için 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesindeki birinci sırası anlamında imtiyazlı alacaklılardır” hükmü yer almaktaydı. Buna göre, Bankalar Kanunu’nda iki tür alacak için imtiyaz tanınmıştı. İlk olarak, TMSF’ye geçen bankanın iflâsı halinde Fon alacağı imtiyazlı alacak olarak düzenlenmişti. İkincisi ise, bankanın iflâsı halinde mevduat sahiplerinin mevduatlarının sigortaya tâbi olmayan kısmı, birinci sıra kapsamında imtiyazlı alacak olarak kabul edilmişti.

Fonun imtiyazlı alacaklı sıfatı, sadece ödediği ve ödeyeceği mevduat ve katılım fonu ile sınırlı tutulmalıdır<sup>359</sup>.

Bu dönemde bazı alacakların diğer alacaklara nazaran imtiyazlı olduğu belirtilmişti. Ancak bu durum uygulamada tartışmalara yol açmaktaydı. İmtiyazlı olduğu belirtilen bu gibi alacakların İİK’nın 206. maddesinde imtiyazlı alacak olarak belirtilen alacaklar karşısında durumunun ne olacağı belirsizlik taşımaktaydı. 206. maddedeki alacaklardan önce mi yoksa sonra mı ödeneceği hususu tartışmalı idi. Bu alacakların ilgili mevzuatında sadece “imtiyazlı” oldukları düzenlendiği için, bunları İİK’nın 206. maddesindeki imtiyazlı sıralardan birine sokma imkânı da bulunmuyordu. Bu yüzden bunların, maddedeki bütün imtiyazlı alacaklardan önce ödenmesi gerektiği kabul ediliyordu. Buna göre Fon alacaklarının hangi sıra kapsamında imtiyazlı olduğu belirtilmediği için, bütün imtiyazlı alacaklardan önce ödenmesi gerektiği belirtilmekteydi<sup>360</sup>. Bu itibarla Fon’un imtiyazının, İİK’nın 206. maddesindeki imtiyazlardan önce

<sup>358</sup> Bkz. TERCAN, s. 30-32.

<sup>359</sup> REİSOĞLU Seza, *Bankacılık Kanunu Şerhi, Madde 73-171, Cilt II*, Ankara 2007, s. 1295, dn. 46; TERCAN, s. 33.

<sup>360</sup> DEYNEKLİ, *Adi ve Rehinli Alacaklar*, s. 199; PEKCANITEZ Hakan/ERDÖNMEZ Güray, “Bankacılık Kanunu’nun İcra ve İflas Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Bankacılar Dergisi*, Yıl 2005, S. 55, s. 27; “İİK m. 206 dışındaki özel kanun hükümleri ile bazı alacaklara imtiyaz hakkı tanınmış olabilir. Bu yapılırken, imtiyaz tanınmak istenen alacağı İİK m. 206’nın hangi sırasında imtiyazlı olduğu açıkça gösterilmişse, alacak o derece imtiyazlıdır... Ancak, ... bazı hallerde, bir alacağın sadece imtiyazlı olduğu belirtilmekte, bu imtiyazın İİK m. 206’nın hangi sırasında olduğu hakkında bir açıklık bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda, söz konusu imtiyazlı alacağı İİK m. 206’daki sıralardan birine sokmaya imkân olmadığından, bu imtiyazlı alacağın, İİK m. 206’daki imtiyazlı alacaklardan daha önce ödeneceğini kabul etmekten başka çare yoktur”. TERCAN, s. 33, 34-35.



geleceği kabul edilmekteydi<sup>361</sup>. Mevduat sahiplerinin alacağının ise, Fon alacağından sonra gelmek üzere birinci sırada imtiyazlı olduğu düzenlenmekteydi. Buna göre önce Fon alacağı ödenecek, daha sonra sıra cetvelinde birinci sıraya geçilecek ve mevduat sahiplerinin imtiyazlı alacakları birinci sıra içinde yer alan diğer imtiyazlı alacaklılarla birlikte işleme tâbi tutulacaktı. Kanaatimce bir alacağın imtiyazlı olduğunun belirtilmesi, onu bütün imtiyazlı alacaklardan öne geçirmemelidir. Bu takdirde en fazla, imtiyazlı sıraların ilkinin içine dâhil olması gerektiği kabul edilmeliydi.

Bu kanun yürürlükteyken çıkarılan 4949 sayılı Kanun'dan sonra, söz konusu imtiyazlı alacakların üçüncü sırada yer alması gerektiği, çünkü 4949 sayılı Kanun'un amacının özel kanunlarda imtiyazlı olduğu belirtilen bütün alacakların üçüncü sıraya alınması olduğu ileri sürülmüştür<sup>362</sup>. 4949 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra düzenlenecek sıra cetvellerinde TMSF'nin alacağı üçüncü sırada yer alacaktır<sup>363</sup>.

01.11.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda Fon alacaklarının İİK'nın 206. maddesinin üçüncü sırasında yer alan imtiyazlı alacaklar olduğu açıkça hükme bağlanmak suretiyle, bu konudaki muhtemel tereddütler önlenmiş ve İİK'daki düzenlemeyle uyum sağlanmıştır.

#### **b. 4949 Sayılı Kanun ve 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Kapsamında Fon Alacakları ile Kamu Alacaklarının Durumu**

İİK'daki 4949 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle diğer tüm kanunlarda imtiyazlı olduğu belirlenen alacakların üçüncü sırada yer alacağına yönelik düzenlemeye uygun olarak, Bankacılık Kanunu'ndaki belirleme de bu üçüncü sıraya ilişkin olarak yapılmıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 106/5 ve 107/4. maddelerinde, 14 Mart 2006 tarihinde 5472 sayılı Kanun'la<sup>364</sup> değişiklik yapılmış ve Fon alacaklarının sıra cetvelindeki yeri, sıra cetvelinin üçüncü sırası adeta yeniden düzenlenerek belirlenmiştir. Buna göre, Kanunun 106/5. maddesinde “*Yönetim ve denetimi Fona intikal eden banka hakkında iflâs kararı verilmesi halinde Fon, iflâs masasına 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinde yer alan üçüncü sıradaki tüm imtiyazlı alacaklılardan önce, ancak Devletin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının 6183*

<sup>361</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 701; DEYNEKLİ, *Adi ve Rehinli Alacaklar*, s. 203; TERCAN, s. 33, 34.

<sup>362</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 702. Bu durumda fon alacağı ile tasarruf mevduatı sahiplerinin sigorta kapsamında bulunan alacaklarının üçüncü sırada; sigorta kapsamında bulunmayan alacaklarının ise imtiyazsız alacak olarak dördüncü sırada işlem görmesinin kanun koyucunun amacına çok daha uygun olduğu belirtilmekteydi. Bkz. DEYNEKLİ/KISA, s. 702. Ancak kanun hükmünü aşan böyle bir yoruma katılmak mümkün değildir.

<sup>363</sup> DEYNEKLİ, *4949 Sayılı Kanun*, s. 516.

<sup>364</sup> 5472 Sayılı Kanun, RG. 14.03.2006, S. 26108.

**sayılı Kanun kapsamındaki alacaklarından sonra gelmek üzere imtiyazlı alacaklı sıfatıyla iştirak eder”** hükmü yer almaktadır.

Kanunun 107/4. maddesinde de fon alacaklarının sırası benzer şekilde düzenlenmiştir: “*Bu Kanunun 106 ncı maddesine göre iflas masaları kurulması halinde, Fon ödediği tutar kadar iflas masasına 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinde yer alan üçüncü sırasındaki tüm imtiyazlı alacaklılardan önce, ancak Devletin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının 6183 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklarından sonra gelmek üzere imtiyazlı alacaklı sıfatıyla iştirak eder*”. 5472 sayılı Kanunla yapılan **değişiklikten önce** bu hükümlerde söz konusu alacakların **üçüncü sıradaki tüm imtiyazlı alacaklılardan önce gelmek üzere** imtiyazlı alacaklı olarak iştirak edeceği düzenlenmekteydi. Bu değişikliklerle üçüncü sıra içinde öncelikli alacaklar grubu oluşturulmuş olmaktadır.

Bu hükümler dışında kanunun 134/9 ve 63/4. maddelerinde de belirtilen alacakların sıra cetvelindeki sırasına ilişkin benzeri hüküm bulunmaktadır. Kanunun 63/4. maddesinde, “*Kredi kuruluşlarının iflası hâlinde mevduat ve katılım fonu sahipleri, Fonun imtiyazlı alacaklarından ve Devlet ile sosyal güvenlik kuruluşlarının 6183 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklarından sonra gelmek üzere sigortaya tâbi olmayan kısım için 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesindeki üçüncü sıra anlamında imtiyazlı alacaklıdır*lar” hükmü yer almaktadır. Buna göre, mevduat ve katılım fonu sahiplerinin, sigorta kapsamı dışında kalan alacaklarının İİK’nın 206. maddesinin üçüncü sırasında yer alacağı düzenlenmiştir. Mülga Bankalar Kanunu döneminde ilk sırada imtiyazlı olan bu alacak, Bankacılık Kanunu’ndaki düzenlemeyle 4949 sayılı Kanun’la getirilen yeni esaslara uygun olarak üçüncü sırada yer almıştır. Ancak yapılan bu düzenlemelerle Fon alacakları ile mevduat ve katılım fonu sahiplerinin sigorta kapsamı dışında kalan alacaklarının imtiyaz durumu farklı şekilde ele alınmıştır. Buna göre üçüncü sıra içinde en önce Devlet ve sosyal güvenlik kuruluşlarının AATUHK kapsamındaki alacakları, sonra Fon alacağı gelecek ve daha sonra mevduat ve katılım fonu sahiplerinin alacakları diğer üçüncü sıradaki alacaklarla beraber işleme tâbi tutulacaktır.

Her şeyden önce, 4949 sayılı Kanun’la, özel kanunlarında imtiyazlı sayılacağı belirtilen bütün alacakların sıra cetvelinde üçüncü sırada yer alacağının belirlenmesinin ardından kamu alacakları imtiyazsız konuma gerilemiştir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nda 4949 sayılı Kanun’daki belirlemeye uygun olarak fon alacaklarının üçüncü sırada işlem göreceği hükme bağlanmıştır. Daha sonra 5472 sayılı Kanun’la TMSF alacaklarının sırasıyla ilgili detaylı bir belirlemeye gidilmiş ve fon alacakları “*üçüncü sıradaki tüm imtiyazlı alacaklılardan önce, ancak Devletin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının 6183 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklarından sonra gelmek üzere imtiyazlı*” alacak haline getirilmiştir. Değişikliğin gerekçesinde, Fon alacaklarına imtiyaz tanınmasının gerekli olduğu vurgulanmakta, fakat bu alacakların devletin ve sosyal güvenlik

kuruluşlarının alacaklarından da önce gelmesinin kamu yararına uygun düşmediği belirtilmektedir<sup>365</sup>.

5472 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte (14.03.2006) henüz AATUHK'ta kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olduğuna dair belirleme bulunmamaktaydı. Bu değişiklik ile kamu alacaklarının da imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada Fon alacaklarından önce işlem göreceği dolaylı olarak hükme bağlanmış oldu.

Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun 35. maddesinde Kurumun mallarının ve alacaklarının AATUHK bakımından devlet malı hükmünde olduğu ve alacaklarının imtiyazlı alacak niteliğine sahip bulunduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları da AATUHK'un 21/son maddesi uyarınca sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alacak olan imtiyazlı alacaklardandır<sup>366</sup>.

Bu itibarla kamu alacaklarının üçüncü sıradaki imtiyazının 5479 sayılı Kanun'la 08.04.2006 tarihinden daha önce, 5472 sayılı Kanun'la 14.03.2006 tarihinde başladığı söylenebilir. Doktrinde de, bu dönem içindeki kamu alacaklarının zımnî olarak İİK'nın 206/3. maddesi gereğince özel kanunla belirlenmiş imtiyazlı alacak sayılacağı belirtilmektedir. Ancak Devletin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının alacaklarının genel mânada imtiyazlı olmayacağı, sadece fonun imtiyazlı alacaklarının söz konusu olduğu hallerde, imtiyazlı alacak olarak nazara alınacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla bu düzenleme çerçevesinde kamu alacakları ancak bir bankanın iflâsı halinde imtiyazlı hale gelmiş olmaktadır<sup>367</sup>. Çünkü kamu alacaklarına imtiyaz tanıyan hüküm dolaylı olarak Bankacılık Kanunu'nda yer almaktaydı.

Bu düzenlemeden kısa bir süre sonra çıkarılan 5479 sayılı Kanun'la kamu alacaklarının da iflâs, mirasın reddi ve resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alacağı hükme bağlanmıştır. Yapılan kanun değişikliğiyle kamu alacakları artık belirtilen durumlarda, imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada işlem görmeye başlamıştır.

Değişiklik sonrasında kamu alacağı kendisinden önce imtiyazlı alacak sayılan imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tâbi tutulur hale gelmiştir. Bu düzenleme ile kamu alacağının imtiyazlı alacaklar içerisindeki konumunun güçlendirildiği belirtilmektedir<sup>368</sup>. Tahsilât Genel Tebliğinde de bu durum şu şekilde açıklanmaktadır: *“Üçüncü sırada, bu sıranın önceliğini alan bir alacağın bulunması halinde, amme alacakları da öncelikli alacakla aynı sırada yer*

<sup>365</sup> 5472 sayılı Kanun gerekçesi için bkz. TOMBALOĞLU, s. 362; REİSOĞLU, s. 1295-1296.

<sup>366</sup> BİLGİN, s. 600.

<sup>367</sup> REİSOĞLU, s. 1296; KIRAZ T. Ö., s. 60-61; TOMBALOĞLU, s. 363.

<sup>368</sup> KIRAZ A., s. 82.

*alacak ve bu alacaklar tamamen tahsil edilinceye kadar diğer imtiyazlı alacaklara bir pay ayrılmayacaktır.   ncelik hakkı bulunan alacak ile amme alaca   toplamının, bu sıraya tahsis edilen tutardan fazla olması halinde ise tahsis edilen tutarın g  rameten taksim edileceği tabiidir.*<sup>369</sup> Doktrindeki bir görüş göre, kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak birinci sırada yer alan alacaklı ile aynı sırada g  rameten taksime gireceğine ilişkin açıklama yapılması, kanun hükümünün tebliğ ile a  ıldığı anlamına gelmektedir<sup>370</sup>. Ancak gerek kanundan gerekse tebliğdeki açıklamadan böyle bir sonuç çıkarılamaz.     nc   sırada yer alan kamu alacağı, örneğin birinci sırada işçi alacağının bulunması halinde birinci sıraya yükselip o alacak ile g  rameten paylaşıma giremeyecektir. Gerek kanunda ve gerekse tebliğde açıklanan husus,     nc   sıranın kendi içinde öncelikli alacakların bulunması halinde kamu alacağının onlarla beraber işleme tâbi tutulacağı anlamındadır.

Bankacılık Kanunu'nda yapılan düzenleme ile adeta     nc   sıra içinde birden fazla sıra oluşturulmuş olmaktadır. Doktrindeki bir görüşte imtiyazlı alacakların, 1-birinci sıra, 2-ikinci sıra şeklinde yer aldıktan sonra, vergi alacağı ve sosyal güvenlik alacağı, sonra Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu alacağı ve ardından     nc   sıra şeklinde düzenlendiği belirtilmektedir<sup>371</sup>. Gerçekten de     nc   sıra kendi içinde önceliği olan ve olmayanlar şeklinde bölünmüş bir hale gelmiştir. Dolayısıyla imtiyazlı alacakların belirlenmesinde ve aralarındaki sıranın ortaya konulmasında tam bir uyumun sağlanamadığı görülmektedir. Zaten doktrinde, imtiyazların tanındığı kişilerin uygun olup olmadıkları ve tanınan imtiyazın derecesinin ne olması gerektiği hususunda farklı görüşler ileri s  r  ld    nden, imtiyazların belirlenmesinde belli bir keyfiliğin bulunduğunun kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>372</sup>.

Ayrıca AATUHK'un 21/son maddesinde kamu alacaklarının önceliğinden bahsedilmi  ken, Bankacılık Kanunu'nda Devletin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının alacağının fon alacağına göre olan önceliği düzenlenmiştir. Bu bakımdan iki kanundaki düzenlemeler arasında uyumsuzluk bulunmaktadır<sup>373</sup>. Doktrinde, Bankacılık Kanunu'nda bahsedilen Devlet alacağı, doğrudan kamu alacağı olarak ele alınmakta ve başka ayrıntıya girilmemektedir. Buna göre bütün kamu alacakları, Fon alacaklarından önce gelecektir. Her ne kadar Bankacılık Kanunu'nda imtiyazlı alacak olarak bütün kamu alacaklarının kastedildiği ifade edilebilirse de, aslında madde metni bu bakımdan yeterince açık değildir. Fon alacağından önce gelecek olan alacakların sadece Devlete ait olan vergi alacakları mı, yoksa tüm kamu alacakları mı olduğu, iki kanundaki farklı

<sup>369</sup> Tahsilât Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, IV/3.

<sup>370</sup> KOÇAK, s. 120.

<sup>371</sup> COŞKUN, s. 207; DEYNEKLÎ, *Sorunlar*, s. 61.

<sup>372</sup> GAUL, s. 55.

<sup>373</sup> B  LGEN, s. 596.

düzenlemeler dolayısıyla tereddüde yol açacak niteliktedir. Kanunlarda terimlerin doğru bir şekilde ve yerli yerinde kullanılmaması, bu gibi sorunlara yol açmaktadır. AATUHK'taki düzenlemenin 5479 sayılı Kanun'la, Bankacılık Kanunu'ndaki ilgili düzenlemeden daha sonra gerçekleştirildiği de dikkate alınmalıdır. Bu bakımdan fon alacağından önce gelecek kamu alacaklarının hangileri olacağı da belirsizlik taşımaktadır. Fon alacağından önce gelecek alacaklar sadece Devletin AATUHK kapsamındaki alacakları mıdır, yoksa belediye ve il özel idarelerine ait olanlar da dâhil tüm kamu alacakları mıdır?

AATUHK'un 21/son maddesi hükmü gereğince, üçüncü sıranın içinde önceliği olan alacak bulunursa sadece vergiler değil, bütün kamu alacakları o öncelikli alacakla beraber işlem görecektir. Bankacılık Kanunu'ndaki düzenlemenin özel hüküm niteliğinde olduğu kabul edilse dahi, AATUHK'un 21/son maddesinin daha sonra gerçekleştirilen düzenleme olması dolayısıyla, fon alacağından önce gelecek olan alacakların sadece Devlete ait olanlar değil, aynı zamanda il özel idareleri ve belediyelere ait olan kamu alacakları olduğu sonucuna ulaşılır. Ayrıca AATUHK'taki *"bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklarla birlikte işleme tabi tutulur"* hükmü incelendiğinde, kamu alacakları arasında ayırım yapılmadığı, bütün kamu alacaklarının bu sıra içindeki imtiyazlı alacaklarla birlikte işleme tâbi tutulmasının istendiği ve bu sıra içinde hiçbir alacağın kamu alacaklarının önüne geçmemesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu yüzden Fon alacağı söz konusu olduğunda dahi, bütün kamu alacakları bu Fon alacağının önünde yer alacaktır.

Doktrinde, kamu alacağının fon alacağı ile birlikte bulunması halinde tüm imtiyazlı alaklardan önce ödeneceği, fon alacağının bulunmadığı hallerde ise, diğer tüm imtiyazlı alacaklarla birlikte işleme tâbi tutulacağı belirtilmektedir<sup>374</sup>. Dolayısıyla üçüncü sıranın kendi içinde, öncelikle kamu alacakları ile sosyal güvenlik alacakları, sonra fon alacakları ve daha sonra üçüncü sıradaki diğer alacaklar tatmin edilecektir. Ancak üçüncü sırada önceliğe sahip bir alacak bulunmaması halinde, kamu alacağı ile üçüncü sıradaki tüm alacaklar birlikte işleme tâbi tutulup garameten paylaşım yapılacaktır<sup>375</sup>. Buna göre, eğer bir fon alacağı bulunuyorsa, bu takdirde kamu alacakları, sosyal güvenlik kuruluşlarının alacakları ile işleme tâbi tutulacak, daha sonra fon alacağı karşıla-

<sup>374</sup> BİLGİN, s. 596.

<sup>375</sup> "2004 sayılı Kanunun 206 ncı maddesine göre üçüncü sırada yer alan alacaklar arasında önceliğe sahip bir alacağın bulunmaması halinde, amme alacağı ile bu sırada yer alan alacaklar birlikte işleme tabi tutularak garameten taksim suretiyle paylarını alacaklardır. Ayrıca, amme alacağının, özel kanunlarında 2004 sayılı Kanunun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında imtiyazlı alacak olarak tanımlanan alaklardan da önceliğinin bulunduğu ilişkin özel hükümlerin yer alması halinde bu hükümlere göre işlem yapılması gerekmektedir". Bkz. Tahsilât Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, IV/4.

nacak ve sonra üçüncü sıradaki diğer alacaklara sıra gelecektir. Eğer Fon alacağı yoksa üçüncü sıradaki bütün alacaklar birlikte eşit muamele görecektir.

Aynı sıra içindeki alacaklılara eşit ödeme yapılması gerektiği ve sıra içinde sıra oluşturma mümkün olmadığı haklı olarak belirtilmektedir<sup>376</sup>. Ancak doktrinde buna karşı olan bir görüşte, İİK'nın 207. maddesinde yer alan *“Her sıranın alacaklıları aralarında müsavi hakka maliktirler. Bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakiler bir şey alamazlar”* hükmünün genel nitelikte bir düzenleme olduğu, Bankacılık Kanunu'ndaki düzenlemenin ise özel nitelikte olduğu ifade edilmektedir. Buna göre Bankacılık Kanunu'ndaki Fon alacaklarının sırasına ilişkin hüküm hem özel hem de sonraki hüküm olması dolayısıyla uygulanacaktır<sup>377</sup>.

Diğer bir görüşte de, Fon alacağı ile mevduat ve katılım fonu sahiplerinin sigorta kapsamı dışındaki alacaklarının aralarında nitelik farkı olduğu, kanun koyucunun Fon alacaklarının diğerinden önce karşılanmasını istediği belirtilmektedir. Buna göre, mevduat ve katılım fonu sahiplerinin alacaklarının dördüncü sırada imtiyazsız alacak olarak işlem görmesinin kanun koyucunun amacına uygun olduğu ileri sürülmektedir<sup>378</sup>. Ancak sırf Fon alacaklarının mevduat sahiplerinin alacaklarından önce karşılanmasının sağlanabilmesi için bunların imtiyaz hakkının kaldırılması mümkün değildir. Böyle bir yorum, kanuna açıkça aykırılık oluşturacaktır. Bu itibarla doktrinde, bu alacaklar arasındaki nitelik farkının korunabilmesi (Fon alacaklarının mevduat ve katılım fonu sahiplerinin alacaklarından daha imtiyazlı olmasını sağlamak) için yapılacak kanun değişikliği ile Fon alacaklarının ikinci sıraya alınması önerilmektedir<sup>379</sup>.

Kanaatimce bu durum, sıra cetvelinin özüne aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü İİK'nın 206. maddesindeki dört sıranın her birindeki alacaklılar kural olarak kendi aralarında eşit haklara sahiptir. Aynı sıra içindeki alacakların kural

<sup>376</sup> PEKCANITEZ/ERDÖNMEZ, s. 28; 4389 sayılı Kanun dönemiyle ilgili olarak yayımlanan bir çalışmada, aynı sıra içinde birden fazla ayırım olamayacağı şu şekilde vurgulanmaktadır: *“Zira, birinci sırada öngörülen A-F bendlerinde öngörülen altı grup alacak, keza bunlara G ve H bentleri ile eklenecek Fon'un ve tasarruf mevduatı sahibi alacaklıların alacakları, kendi içlerinde tekrar bir sıralamaya tâbi değildirler, hepsi o sıra içinde eşittir, yani varsayımsal olarak eklediğimiz iki grup alacakla birlikte toplam sekiz grup alacak, alt alta değil, yan yana sıralanmış durumdadırlar. A bendinde kabul edilen alacak, H bendinde kabul edilen alaktan daha öncelikli değildir; her ikisi de eşittir. Masadaki mevcut para, hepsine ödenir, hepsi ödendikten sonra, ikinci sıraya geçilir... O nedenle, Fon'un ve tasarruf mevduatı sahibi alacaklıların alacağını İİK m. 206'daki birinci sıraya yerleştirip, daha sonra bunları, Fon'un alacağı önce gelecek şekilde, kendi içlerinde tekrar sıralamaya tâbi tutmak doğru değildir”*. Bkz. TERCAN, s. 34.

<sup>377</sup> REİSOĞLU, s. 1296-1297.

<sup>378</sup> DEYNEKLİ/KISA, s. 702.

<sup>379</sup> PEKCANITEZ/ERDÖNMEZ, s. 28.

olarak birbirlerine karşı öncelikleri yoktur<sup>380</sup>. Bu yüzden üçüncü sıra içinde ayrıca daha imtiyazlı bir alacak grubu ihdas etmek doğru değildir, üçüncü sırada yer alan bütün alacakların hep birlikte garameten paylaşımına girip tatmin edilmeleri gerekir. Ancak Bankacılık Kanunu'ndaki hüküm incelendiğinde, bazı alacaklara daha fazla önem verildiği ve bu alacakların öncelikle tahsilinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Eğer kanun koyucu bu görüşünde ısrarlıysa, uygulamadaki tereddütleri ortadan kaldırmak adına İİK'nın 206. maddesindeki sıra cetvelini yeniden düzenlemelidir. Örneğin imtiyazlı alacakların sırası 4'e çıkarılıp üçüncü sıraya kamu alacakları; sonraki sıraya ise diğer imtiyazlı alacaklar alınabilir. Fon alacaklarının mevduat ve katılım sahiplerinin sigorta kapsamı dışında kalan alacakları karşısında önceliğini sağlamak içinse, Fon alacaklarının da bu yeni oluşturulacak üçüncü sıraya dâhil edilmesi düşünülebilir. Mevcut durumda ise, eğer fon alacağı söz konusu değilse, üçüncü sıradaki bütün alacaklar eşit olup hep birlikte garameten paylaşımına gireceklerdir. Ancak fon alacağının bulunması halinde durum değişecek olup, üçüncü sıranın içinde en önde kamu alacakları ve sosyal güvenlik alacakları yer alacak, sonra sırasıyla fon alacakları ve ardından üçüncü sıradaki diğer tüm alacaklar yer alacaktır. Bu durum sıra cetvelinin özüne aykırılık oluşturduğu için, üçüncü sırada yer alan bütün alacaklar eşit tutulmalı ve hep birlikte garameye girmelidir.

## 2. Kamu Alacaklarında Halefîyet Durumu

Kamu alacakları bakımından rücu ve halefîyet durumunun da dikkate alınması gerekmektedir. Bir alacak için halef olanın, asıl alacaklının sahip olduğu imtiyazdan yararlanması mümkün müdür? Bu bakımdan kamu alacağına halef olan birisi, kamu alacaklarına tanınan imtiyazdan istifade edebilecek midir? Kamu alacağına halef olunup olunamayacağının ele alınması gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi sorumlularının ödemek durumunda kalacakları vergiler için asıl mükellefe rücu edebilecekleri düzenlenmiştir. Yine çeşitli vergi kanunlarında vergi sorumlusu olarak düzenlenen kişilerin ödemek durumunda kaldıkları vergiler için asıl mükellefe rücu edebilecekleri kabul edilmiştir<sup>381</sup>.

<sup>380</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 604; DEYNEKLİ, 4949 Sayılı Kanun, s. 518; DEYNEKLİ/KISA, s. 703; DEYNEKLİ, Sorunlar, s. 61; PEKCANITEZ/ERGÖNMEZ, s. 28; TERCAN, s. 34.

<sup>381</sup> Örneğin, VUK'un 10. maddesinde kanunî temsilcilerin, VUK'un 11. maddesinde vergi kesenlerin ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilecekleri; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde tasfiye memurlarının ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı ortaklara veya ilgili tahsil eden alacaklılara rücu edebilecekleri; Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde noter, trafik sicil memuru, fenni muayene yapma yetkisine sahip olanların getirilen sorumluluğa uymamaları halinde mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olup ödemek

818 sayılı mülga Borçlar Kanunu'nun<sup>382</sup> 109. maddesinde alacaklıya ödemede bulunan üçüncü kişinin ödediği miktar nispetinde belli şartlarla alacaklıya halef olacağı düzenlenmiştir. Kanunun 147/1. maddesinde, “*Rücu hakkından istifade eden müteselsil borçlulardan her biri, tediye ettiği miktar nispetinde alacaklının haklarına halef olur*”, hükmü yer almaktaydı. BK'nın alacağın temlikiyle ilgili 168/1. maddede ise “*Alacağın temlikinde, temlik eden kimsenin şahsına has olanlardan maada rüçhan hakları ve diğer müteferri haklar dahil olur*” hükmü bulunmaktaydı.

Benzer hükümler 6098 sayılı yeni Borçlar Kanunu'nda da yer almaktadır. Mülga kanunun 109. maddesine karşılık gelen 127. maddede alacaklının haklarına halef olma şu şekilde düzenlenmiştir: “*Alacaklıya ifada bulunan üçüncü kişi, aşağıdaki hâllerde ifası ölçüsünde alacaklının haklarına halef olur*:

1. *Başkasının borcu için rehnedilen bir şeyi rehinden kurtardığı ve bu şey üzerinde mülkiyet veya başka bir ayni hakkı bulunduğu takdirde.*

2. *Alacaklıya ifada bulunan üçüncü kişinin ona halef olacağı, borçlu tarafından ifadan önce alacaklıya bildirildiği takdirde.*

*Diğer halefiyet hâllerine ilişkin kanun hükümleri saklıdır*”. Yeni Borçlar Kanunu'nun 168/1. maddesine göre “*Diğerlerine rücu hakkına sahip olan borçlulardan her biri, ifa ettiği miktar oranında alacaklının haklarına halef olur*”. BK'nın alacağın temlikiyle ilgili 189/1. maddede de alacağın temlikiyle birlikte rüçhan haklarının da devralana geçeceği düzenlenmiştir: “*Alacağın devri ile devredenin kişiliğine özgü olanlar dışındaki öncelik hakları ve bağlı haklar da devralana geçer*”.

Alacaklıyı tatmin eden üçüncü şahsın, alacaklıyı borç ilişkisinden uzaklaştırıp onun yerini almasına halefiyet denilmektedir. Bu durumlarda borç sükût etmeyip ifa etmiş olana geçmektedir. Halefiyet borcu ödeyenin durumunu kuvvetlendirmekte ve ona rücu hakkı vermektedir. Ayrıca halefiyet halinde ikinci bir rücu hakkının doğduğundan da bahsetmek mümkündür. Bu da üçüncü şahsın alacaklının haklarını iktisap ederek borçluya müracaat etmesidir<sup>383</sup>.

Halefiyet ve rücu müesseseleri, başkasının borcunu ödeyen kimsenin borçluya müracaatına imkân tanımaktadır. Ancak halefiyet rücudan daha geniş bir kavramdır. Halefiyet halinde yalnız alacak değil, ona bağlı bütün teminatlar da ödemede bulunan üçüncü şahsa intikal eder. Üçüncü şahıs yerine geçtiği

---

mecburiyetinde kaldıkları vergiler için mükellefe rücu hakkına sahip oldukları düzenlenmiştir.

<sup>382</sup> 818 Sayılı Borçlar Kanunu, RG. 29.04.1926, S. 359.

<sup>383</sup> FRANKO Nisim İ., “Borçlar Kanununun 109 ncu Maddesine Göre Halefiyet Halleri”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 1981, S. 2, s. 203.



alacaklının alacağını bütün fer'î hakları ile elde eder<sup>384</sup>. Yargıtay'ın bir kararında, salt halefiyet hallerinde alacaklıya ait bir hakkın intikal ettiği, rücu hakkında ise rücu hakkı sahibinin şahsında yeni bir hak doğduğu ifade edilmektedir<sup>385</sup>.

Yargıtay kararlarında halefiyetin söz konusu olabilmesi için açıkça kanunda belirtilmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Kanunda halefiyet açıkça belirtilmediği sürece, halefiyet söz konusu olmadan rücu edilebilecektir: “Bir borcu yerine getiren kimsenin alacaklının haklarına halef olabilmesi için halefiyetin kanunda açıkça öngörülmüş bulunması gerekir. Kanunda açıkça öngörülmediği sürece bir halefiyetin doğması mümkün değildir. Halefiyet Kanunda belirtilmiş belirli durumlarda doğar. Diğer bir anlatımla halefiyetin halleri sınırlı sayıda olma (numerus clausus) kuralına bağlıdır. Kanunda açıkça öngörülmediği sürece bir halefiyetin doğması mümkün değildir... Dönme (rücu) halleri kanunda açıkça gösterilme sınırlı sayıda olma kuralına sıkı sıkıya bağlı değildir”<sup>386</sup>.

Kefalet konusuna da değinmek gerekir. Kefalette kefil, borcun ödenmemesi halinde mükellefiyetin kendisi tarafından yerine getirileceğini alacak-

<sup>384</sup> FRANKO, *Halefiyet*, s. 204; FRANKO Nisim İ., “Borçlar Kanununun 109 ncü Maddesine Göre Halefiyet Halleri – II”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 1981, S. 3, s. 385-386.

<sup>385</sup> Y.HGK, 29.01.1992 gün ve E. 1991/10-549, K. 1992/20, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>; “Başkasına ait bir borç nedeniyle alacaklıyı tatmin eden kişinin, onun haklarını yasada belirtilen durumda ve tatmin ettiği oranda kendiliğinden elde etmesine ardıllık (halefiyet) denir. Dönme (rücu) hakkı başkasına ait borcu yerine getiren kişinin mal varlığında vücut bulan kaybı gidermeyi amaçlayan tazminat niteliğinde bir istem hakkıdır. Gerçekte de, halefiyet ve rücu, aynı amaca, zarar görenin (alacaklının) tatmin edilmesine yönelik birbiri ile, çok yakından ilgili iki hukuksal kurum olarak görülmektedir. Nitekim, her ikisinde de, başkalarına ait borcu yerine getiren kişinin, asıl borçluya karşı bir alacak elde etmesi ve bu hakka dayanarak borçludan bir istemde bulunması bu sonucu doğrulamaktadır. Yasa koyucu bazı durumlarda başkasına ait bir borcu yerine getiren kişi yararına salt bir halefiyeti düzenlemiştir. (BK. md. 109, TCK. 1301, 1361) işte bu durumlarda, başkasına ait bir borcu söndüren alacaklıya ait olan mevcut bir hak olduğu gibi devir alınmamakta, yeni bir hak doğmamakta, ona alacaklıya ait bir hak aynen intikal etmemektedir. Rücu (dönme) hakkında ise rücu hakkı sahibi tatmin ettiği alacaklıya ait olan bir hakkı devralmamaktadır. Sadece onun şahsında yeni bir hak doğmaktadır. Diğer bir anlatımla birincisinde alacaklıya ait bir hakkın geçmesi, ikincisinde ise dönme hakkı sahibinin kişiliğinde yeni bir hakkın doğması gündemdedir”. Y.HGK, 23.02.2000 gün ve E. 2000/4-103, K. 2000/124, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

<sup>386</sup> Y.HGK, 23.02.2000 gün ve E. 2000/4-103, K. 2000/124; “Öte yandan bir hakkın halefiyet esasına dayandığının kabulü, yasalarda açık bir hükmün mevcut olmasına bağlıdır”. Y.10.HD, 03.06.2002 gün ve E. 2002/4491, K. 2002/4959, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

liya karşı taahhüt etmektedir. Kefil edimini yerine getirdiğinde hukuken borçlunun borcunu değil fakat kendi taahhüt etmiş olduğu şahsî mükellefiyetini yerine getirmiş olsa da, neticede asıl borçlunun borcu ödenmiş, sükût etmiş olmaktadır<sup>387</sup>. Mülga Borçlar Kanunu'nun 496/1. maddesine karşılık gelen yeni Borçlar Kanunu'nun 596/1. maddesinde, “*Kefil, alacaklıya ifade bulunduğu ölçüde, onun haklarına halef olur*”, hükmü yer almaktadır. Bu hükümle kefil alacaklının haklarına doğrudan doğruya halef kılınmakta ve başka bir şarta bağlanmamaktadır. Asıl borçlunun rücu zamanında ödeme gücünün bulunmaması, halefiyeti haklı göstermektedir. Zaten borçlunun eda kabiliyetinin olması halinde alacaklının borçluyu takip etmesinin lüzum ve mânâsı kalmayacaktır<sup>388</sup>.

Borçlar Kanunu'nun 596. maddesinde de alacaklının “*haklarına halef*” olunacağı belirtilmektedir. Halefiyetin kanunî temlik mahiyetinde olduğu ifade edilmektedir. Buna göre Borçlar Kanunu'nun 189/1. maddesi hükmü kapsamında rüçhan hakkı ve bağlı haklar da kefile geçecektir. Buna göre, faiz, cezaî şart, rehin, hapis hakkı gibi hakların yanı sıra rüçhan hakları (takip hukukuna ilişkin imtiyazlar) da kefile intikal edecektir<sup>389</sup>.

AATUK'un 11. maddesinde düzenlenen şahsî kefalet çerçevesinde, teminat sağlayamayanların muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu göstermeleri ve kamu alacaklısının da bu şahsı kabul etmesi halinde, kamu alacaklarında kefalet söz konusu olacaktır. Kamu alacağının şahsî kefilden tahsili durumunda, kefile buna dair belge verilir. Kefil, ödediği miktar için asıl borçluya rücu edebilir<sup>390</sup>. Kefil aynı zamanda müşterek müteselsil borçlu olarak kabul edilmektedir. Kefil asıl borçluya adli yargıda açacağı davayla rücu edecektir.

Doktrinde mülga kanunun 109. maddesindeki hükmü de örnek gösterilmek suretiyle, sorumluluğun esas itibarıyla başka birisinin borcunun ödenmesi durumunda ortaya çıktığı, vergi sorumluluğunda da benzer düzenlemenin söz konusu olduğu ifade edilmektedir<sup>391</sup>. Borcun borçlu tarafından değil de üçüncü bir kişi tarafından yerine getirilmesi halinde de hukukî netice kural olarak aynıdır. Borçlar Kanunu'nun 127/1-1. maddesi (mülga 109/1-1. madde) kapsamında, üçüncü şahsın alacaklıyı tatmin etmesi halinde halefiyet

<sup>387</sup> BİLGE Necip, “Kefilin Alacaklıya Halef Olmasından Doğan Bazı Meseleler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1954, C. 11, S. 1-2, s. 281.

<sup>388</sup> Bkz. BİLGE, s. 282.

<sup>389</sup> Bkz. BİLGE, s. 284.

<sup>390</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 88.

<sup>391</sup> ÖNEL Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu”, [http://www.teias.gov.tr/ebulten/hukuk/t%C3%BCrk\\_verg%C4%B0\\_hukukunda\\_ve\\_rg%C4%B0\\_sorum.htm](http://www.teias.gov.tr/ebulten/hukuk/t%C3%BCrk_verg%C4%B0_hukukunda_ve_rg%C4%B0_sorum.htm) (ET. 28.02.2013).

borçlunun rızası aranmadan hatta rızası hilafına meydana gelmektedir. Kanunî halefiyet söz konusudur<sup>392</sup>.

Vergi sorumlularının ve kefillerin ödedikleri kamu alacakları bakımından rücu edebilmeleri dolayısıyla, bunların sorumlulukları rücu edilebilen sorumluluk olarak ifade edilmektedir<sup>393</sup>. Vergi sorumluları da ödedikleri vergiler için adlî yargıda rücu etmektedir. Danıştay kararlarında bu şekilde yapılacak rücuların adlî yargıda açılacak rücu davaları ile mümkün olacağı belirtilmektedir. Buna göre bu tür uyuşmazlıklar özel hukuk alanına girmektedir<sup>394</sup>. Kanunda açıkça halefiyetten de bahsedilmediği için vergi sorumlularının asıl borçluya rücu etmeleri halinde halefiyet söz konusu olmayacaktır. Bu itibarla kamu alacağına tanınan rüçhan hakkından yararlanmak da mümkün değildir. Burada özel hukuk kuralları çerçevesinde asıl borçluya rücu edilen, niteliği itibariyle özel bir alacak söz konusudur.

Vergi sorumlularının özel hukuk hükümlerine göre rücu etmelerine rağmen, Yargıtay'ın bir kararında, asıl mükellefe rücu eden vergi sorumlusunun, alacaklının haklarına halef olduğu vurgulanmış ve rücu ettiği vergi alacağı bakımından vergi alacağının sahip olduğu imtiyaza sahip olacağı belirtilmiştir. Buna göre ödediği vergi için asıl mükellefe rücu eden vergi sorumlusunun rücu

<sup>392</sup> FRANKO, *Halefiyet*, s. 202, 205.

<sup>393</sup> GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 51-52.

<sup>394</sup> “Gerek 488 sayılı Damga Vergisi Kanununda, gerekse 492 sayılı Harçlar Kanununda noterlerce yapılacak işlemler sırasında eksik alınan veya hiç alınmayan damga vergisi ve noter harçları ile ilgili olarak; damga vergisinin mükelleflere rücu hakkı olmak üzere noterden alınacağı, noter harcının ise, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olmak üzere noterden alınacağı açıklanmıştır. Bu düzenlemeye uygun olarak, noter adına cezalı olarak tarh edilen uyuşmazlık konusu damga vergisi ve noter harcının, noterde düzenlenen ihtarname ile davacıya rücu edilmesine çalışılması işlemi, idari davaya konu edilebilecek yani idarenin kamu gücünü kullanarak tek taraflı olarak tesis ettiği bir idari işlem niteliğinde bulunmamaktadır. Bu nedenle, noter tarafından damga vergisi ve noter harcının ödenmesi istemiyle gönderilen ihtarname üzerine açılan dava, idari işleme karşı açılmış bir dava olarak kabul edilemeyeceğinden, idari yargının görev alanına girmemektedir. Özel hukuk alanına giren uyuşmazlığın, adli yargıda çözülmesi gerekmektedir. Özel hukuk alanına giren uyuşmazlığın, adli yargıda çözülmesi gerekmektedir. Borçlar Kanununa dayalı hak iddialarına ilişkin anlaşmazlıkların çözümü ise, adli yargı yerlerinin görev alanına girmektedir”. Dş.7.D, 24.10.2000 gün ve E. 1999/3164, K. 2000/2906; “Damga Vergisi Kanununun yukarıda bahsi geçen 24 üncü maddesi uyarınca davalı belediyenin “gecikme cezası” adı altında davacıdan talep ettiği 103.109.000 liralık meblağın ancak açılacak bir rücu davasına konu edilmesi mümkün bulunduğundan, anlaşmazlığın Borçlar Kanunu hükümlerine göre çözümü gerekmektedir. Borçlar Kanununa dayalı hak iddialarına ilişkin anlaşmazlıkların çözümü ise, adli yargı yerlerinin görev alanına girmektedir”. Dş.7.D, 22.03.1999 gün ve E. 1998/578, K. 1999/1211, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

ettiği alacak miktarı, sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alacaktır<sup>395</sup>. Bu itibarla, vergi sorumlularının ödemek durumunda kaldıkları vergiler için asıl mükellefe rücu etmeleri halinde, alacaklarının imtiyazlı olup olmayacağı önem arz etmektedir.

Esasında vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen vergi sorumlusunun, kendisine ait olmayan (mükellefe ait olan) vergi borcunu ödemek durumunda kalması halinde, daha sonra mükellefe rücu ederken, söz konusu kamu alacağına tanınan imtiyazdan yararlanabilmesi lâzımdır. Her ne kadar mevcut düzenleme böyle bir uygulamaya müsait olmasa da, sorumluların ödedikleri vergiler bakımından kamu alacağına halef olduklarının kabul edilmesi düşünülebilir. Kamu alacağına halef olunması halinde uygulamada bir takım sıkıntılar ortaya çıkabilecektir. Bu yüzden, kanunen ödemek zorunda kaldıkları kamu alacakları için asıl kamu borçlusuna rücu edecek kişilerin alacaklarının, iflâs aşamasında imtiyazlı alacak olarak kabulüne yönelik yapılacak bir düzenleme menfaatler dengesi bakımından çok olumlu olacaktır.

Halefiyet, alacağın temlikinden farklıdır. Temlikten farklı olarak halefiyette alacaklının muvafakati gerekmemekte ve hiçbir kanunî şekil şartı bulunmamaktadır<sup>396</sup>. Alacağın temlik halinde, Borçlar Kanunu'nun 189/1. maddesi hükmü doğrultusunda temlik edenin şahsına ait olanlar dışındaki öncelik hakları ve bağlı haklar da devralana geçecektir. Buna göre faiz, teminat hakları, yenilik doğuran haklar ve rüçhan hakları da devralana geçecektir<sup>397</sup>. Dolayısıyla, devralınan alacağa ilişkin olarak tanımlanmış rüçhan hakkı ve imtiyazdan devralan

<sup>395</sup> “Davacı vekili, müvekkili bankanın % 15 ortaklık payı bulunduğu Ataköy Mağazacılık A.Ş.nin 13.7.1998 tarihinde iflasına karar verildiğini, şirketin ödenmemiş vergi borcu ve SSK primlerinin VUK'nun 10. maddesi uyarınca şirketin yönetiminde görev alan banka personelinden talep edildiği ve müvekkili bankanın ödeme yaptığını, iflas masasına bildirilen ödemenin İflas İdaresince altıncı sıraya alındığı, bu paranın kamu alacağı olması nedeniyle beşinci sırada yer alması gerektiğini ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Mercii Hakimliğince, müflis şirketin kanuni temsilci olarak vergi borcunu ödeyen davacı bankanın ödediği vergiler için asıl mükellefe rücu edebileceği, davacı [mülga] BK'nun 147. maddesine göre alacaklının haklarına halef olduğundan bu alacağın vergi alacağı gibi beşinci sırada yer alacağı gerekçesiyle itirazın kabulüne karar verilmiş, karar davalı İflas İdaresince temyiz edilmiştir... Davalı İflas İdaresinin yerinde görülmeyen bütün temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanuna uygun bulunan Mercii Kararının İİK'nun 366. maddesi uyarınca onanmasına”. Y.19.HD, 07.10.1999 gün ve E. 4957, K. 5678, DEYNEKLİ/KISA, s. 306-307, no. 254. Karardaki beşinci sırayı, günümüzdeki mevcut düzenleme itibarıyla üçüncü sıra olarak anlamak gerekir.

<sup>396</sup> FRANKO, Halefiyet, s. 204.

<sup>397</sup> FRANKO Nisim, “Alacağın Temlik”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. 49, S. 1-2, s. 187; BİLGE, s. 284.

istifade edebilecektir. Bu itibarla kamu alacağının devri halinde, bu alacak için söz konusu rüçhan hakları da devralana geçmiş olacaktır.

İmtiyaz, şahsa değil alacağa ilişkindir. Dolayısıyla alacak devredilmeden imtiyazın devri mümkün değildir. İmtiyazlı alacağın temlik halinde, imtiyaz hakkı temellük edene geçecektir<sup>398</sup>. Alacağın temlik halinde de alacak üzerindeki rüçhan haklarının temlik alana geçtiğinin Borçlar Kanunu'nda düzenlendiği vurgulanmak suretiyle, AATUHK'taki imtiyazların da temlik alana geçtiğine yönelik Yargıtay'ın kararı bulunmaktadır<sup>399</sup>.

Yargıtay'ın bir kararında alacağın temlik ile alacak hakkının bunu devralan üçüncü kişiye geçtiği hükme bağlanmıştır. Kararda, mahkemece alacağı temlik alanın, temlik edenin haklarına halef olarak garameten paylaşım gereğinin veya alacağa tanınan diğer haklardan yararlanabileceğinin gözetilmesi gerektiği ifade edilmiştir<sup>400</sup>. Benzer bir kararda da TMSF'nin alacağının varlık yönetim şirketine devrinde, AATUHK'taki imtiyazların da bu şirkete geçtiğine

<sup>398</sup> Bkz. DEYNEKLİ, *Adi ve Rehinli Alacaklar*, s. 197.

<sup>399</sup> “[Mülga] *Borçlar Kanunu'nun 168nci maddesine göre temlikle, alacak üzerindeki rüçhan hakları da temlik alana geçtiğinden, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan imtiyazların davacı yararına uygulanması gerektiğinin göz ardı edilmesi suretiyle yazılı şekilde hüküm tesisi bozmayı gerektirmiştir*”. Y.19.HD, 23.11.2008 gün ve E. 2008/10510, K. 2008/11610, BİLGİN, İflâs, s. 830.

<sup>400</sup> “*Şikayet eden vekilinin kamu kurumlarının hacizlerinin anılan Kanunun 21. maddesindeki koşulları taşımadığına ilişkin iddialarının incelenerek varılacak uygun sonuç çerçevesinde bir karar verilmesi gerekir. 3- Alacağın temlik bir tasarruf muamelesi olup, [mülga] Borçlar Kanununun 162-172'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Alacağın temlik ile alacak hakkı, bunu devralan üçüncü kişiye geçer. Böylece devralan daha önce temlik edene ait olan alacak hakkını kesin olarak iktisap eder, bunun üzerinde "tasarruf etme" yetkisini kazanır. Temlik eden alacaklının da bu aşamadan sonra artık tasarruf hak ve yetkisi bulunmadığından, bu alacağa dayalı olarak herhangi bir hukuki işlem yapması mümkün değildir. Bu durumda temlik işlemi ile temlik eden, borç ilişkisinden çıkar ve onun yerine alacaklı sıfatıyla alacağı devralan üçüncü kişi geçer. Somut olayda şikayet eden H.U. tarafından diğer şikayet eden Y.B. 'ye, noter vasıtasıyla ve tarihi kesin olarak saptanabilecek şekilde, icra takibinden sonra 320.000.YTL'lik alacağın 100.000.YTL'lik bölümü temlik edilmiştir. Alacağını temlik eden kimsenin alacak üzerinde bir tasarruf yetkisi kalmamış olup, söz konusu alacak temlik edenin malvarlığından çıkmıştır. Bu durumda mahkemece, alacağı temlik alanın da temlik edenin haklarının halefi olarak garameten veya alacağa tanınan diğer haklardan yararlanabileceğinin gözetilmemesi usul ve yasaya aykırıdır*”. Y.19.HD, 27.11.2008 gün ve E. 2008/8533, K. 2008/11653, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>.

hükmedilmiştir<sup>401</sup>. Buna göre, bir kamu alacağının temlik halinde, bu alacağı temlik alan da kamu alacağına tanınan rüçhan hakkına sahip olacaktır.

Kamu alacağına tanınan rüçhan hakkının, temel itibariyle devlet egemenliğine dayanan, çok önemli bir yetki olduğunun göz ardı edilmemesi gerekir. Bu yüzden kamu alacağına halef olma durumlarının çok titizlikle değerlendirilmesi gerekir. Kamu alacağına halef olmanın, idareye ait yetkilerin kullanılmasını da içeren bir kavram niteliğinde olduğu da dikkatten kaçırılmamalıdır. Bu itibarla asıl borçluya rücu edilmesi hallerinde, söz konusu alacağın iflâs aşamasında imtiyazlı olduğunun düzenlenmesi yerinde olacaktır.

#### **D. İFLÂSIN ERTELENMESİ VE KONKORDATO HALİNDE KAMU ALACAKLARININ DURUMU**

İflâsın ertelenmesi ve konkordato hallerinin varlığı halinde, belli durumlarda, kural olarak takip yapılamamaktadır. Dolayısıyla kamu alacakları, bu iki müesseseden etkilenebilmektedir.

##### **1. İFLÂSIN ERTELENMESİ**

İflâsın ertelenmesi müessesesinin temelinde kamu yararının gözetilmesi söz konusudur. 4949 sayılı Kanun değişikliği ile hukuk sistemimize girmiştir<sup>402</sup>. İİK'nın 179. maddesinde sermaye şirketleri ile kooperatiflerin belli durumda ayrıca takip yapılmasına gerek olmaksızın iflâslarına karar verilebileceği düzenlenmiştir. Ancak idare veya temsille görevlendirilmiş kişiler ya da alacaklılardan biri şirket veya kooperatifin malî durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesi sunarak iflâsın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa iflâsın ertelenmesine, aksi halde iflâsa karar verir<sup>403</sup>. İflâsın ertelenmesinin, şirketin faaliyetinin deva-

<sup>401</sup> “Davacı tarafından takip edilen alacak 15.08.20003 tarihinde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na temlik edilmiş olup, o tarihte yürürlükte bulunan 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 15/3ncü maddesi uyarınca kamu alacağına dönüşmüştür. Aynı alacak 25.01.2006 tarihinde de davacı varlık yönetim şirketine temlik edilmiştir. [Mülga] Borçlar Kanunu’nun 168nci maddesine göre temlikle, alacak üzerindeki rüçhan hakları da temlik alana geçtiğinden, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan imtiyazların davacı yararına uygulanması gerektiğinin göz ardı edilmesi suretiyle yazılı şekilde hüküm tesisi bozmayı gerektirmiştir”. Y.19.HD, 23.11.2008 gün ve E. 2008/10510, K. 2008/11610, BİLGİN, İflâs, s. 830.

<sup>402</sup> YILMAZ Berna Burcu, “İflâsın Ertelenmesi Talebinde İyileştirme Projesi”, *Maliye Finans Yazıları*, Yıl 23, S. 85, Ekim 2009, s. 40; BİYYAN Özgür, “İflâsın Ertelenmesi ve Vergi Hukukuna Etkisi”, *Vergi Sorunları*, S. 248, Mayıs 2009, s. 173.

<sup>403</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 556-557; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 525; **İİK md. 179/1**: “Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelenendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif

mının sağlanması, istihdamın korunması ve o şirketle iş yapan diğer şirketlerin de zor duruma düşmesinin önlenmesi gibi faydaları bulunmaktadır<sup>404</sup>.

İflâsın ertelenmesi için öncelikle şirketin borca batık olması gerekmektedir. Borca batık bir sermaye şirketi hakkında iflâsa karar verilmesi yerine, belli şartlarla geçici bir hukukî koruma olarak iflâsın ertelenmesine karar verilebilmektedir<sup>405</sup>. İflâsın ertelenmesi ve konkordato müesseseleri, malî durumu bozuk olan ve borçlarını ödeyemeyen iflâsa tâbi kişileri iflâstan kurtarmaya imkân tanımları bakımından amaç ve fonksiyonları itibarıyla birbirine benzeyen iki müessese niteliğindedir<sup>406</sup>.

İİK'nın 179/b. maddesinin 1. fıkrasında “Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla iflâsın ertelenmesine karar verilmesi halinde, kamu alacakları için de kural olarak diğer alacaklar gibi takip yapılamayacaktır<sup>407</sup>. Mahkeme tarafından iflâsın ertelenmesi kararının verilmesi halinde, kamu alacaklarının tahsili için, borçlu aleyhine AATUHK'ta belirtilen takip yolları da dâhil olmak üzere hiçbir takip yapılamayacak ve başlamış olan bütün takipler de duracaktır<sup>408</sup>. Takip ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşürücü süreler de işle-

---

*tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemeye tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilir. Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir. İyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulması zorunludur”.*

<sup>404</sup> MORGAN, s. 471; BİYAN, s. 174-175.

<sup>405</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 647; TOMBALOĞLU, s. 347.

<sup>406</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 765.

<sup>407</sup> İİK'nın 179/b maddesinin 3. fıkrasında, sadece İİK'nın 206. maddesinin birinci sırasında yer alan alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

*“İİK'nın 179/b madde hükmü gereğince iflasın ertelenmesi kararı üzerine, borçlu aleyhine 6183 Sayılı Kanuna göre yapılan takipler dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler de durur. Bu nedenle 27.10.2005 tarihinde verilen iflasın ertelenmesi kararından sonra alacaklının 15.11.2005 tarihinde takip yapmasında yasal imkan bulunmadığından ...”. Y.12.HD, 18.07.2006 gün ve E. 13103, K. 15927, TOMBALOĞLU, s. 354.*

<sup>408</sup> ÖZKAN Özgür, “İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Arasında Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, S. 69, s. 113; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 255; TOMBALOĞLU, s. 349, 350; ERDÖNMEZ, s. 147; BİYAN, s. 178; BUDAK

meyecektir. Takipler duracağı için, kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının iflâsının ertelenmesi süresi boyunca bir etkisi bulunmamaktadır.

Takibin yapılamayacağına dair kural, hakkında erteleme kararı verilmiş borçlu için geçerlidir. Bu bakımdan kefiller aleyhine takip yapılabilecektir<sup>409</sup>.

Maddede takiplerin duracağının belirtilmesine rağmen, mevcut hacizlerin ne olacağına dair bir hükme yer verilmemiştir. Hacizlerin kaldırılması maddenin mevcut haline göre mümkün olmasa da, borçlu işletmenin durumu iyileşecekse hacizlerin başka mallar üzerinde devam etmesinin veya mahcuz mallar yerine teminat gösterilmesine izin verilmesinin düşünülebileceği belirtilmektedir<sup>410</sup>.

4949 sayılı Kanun'un ilgili madde gerekçesinde, kamu alacaklarından dolayı yapılan takiplerin de durmasının, iflâsın ertelenmesi müessesesinin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için gerekli olduğu vurgulanmıştır: *“İflâsın ertelenmesinden beklenen faydanın gerçekleşmesi şirket veya kooperatif aleyhine başlamış icra ve iflâs takiplerinin durmasına bağlıdır. İflâsın ertelenmesi kurumu, konkordatoda olduğu gibi bütün alacaklıların çıkarlarını dengeli bir şekilde korumayı amaçlamaktadır. Takiplerin duracağı kabul edilmezse, mali durumun düzeltilmesi neredeyse imkânsızlaşır. Bu bağlamda Devlet alacakları bakımından da, 6183 sayılı kanun uyarınca başlatılmış bulunan takiplerin durması kuralı kabul edilmiş, bu açıdan Devlet ile diğer alacaklılar arasında bir ayırım yapılmamıştır”*<sup>411</sup>.

İflâsın ertelenmesinde, kamu alacakları ile diğer alacaklar arasında bir ayırım yapılmamış ve AATUHK uyarınca başlamış olan takiplerin de durması kuralı kabul edilmiştir<sup>412</sup>.

İİK'nın 179/b. maddesinin 2. fıkrasına göre, *“Erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticarî işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işle-*

---

Tamer/SABAN Metin, “Vergi Hukuku/Muhasebe: Ekonomik Krizin Nimeti: İflas Erteleme”, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/8.pdf>, s. 137 (ET. 03.03.2013).

<sup>409</sup> “Mahkemece verilen iflâsın ertelenmesi kararı –ve borçlu tarafından yapılan iflâsın ertelenmesi talebi– kefiller ve (müteselsil kefiller) hakkında geçerli olmayacağından, mahkeme tarafından tedbir kararının kefiller hakkında da uygulanmasına şeklinde karar verilemeyeceği...”. Y.19.HD, 22.12.2005 gün ve E. 2005/9419, K. 2005/12879, BUDAK/SABAN, s. 137.

<sup>410</sup> ERDÖNMEZ, s. 148.

<sup>411</sup> 4949 Sayılı Kanun Gerekçesi, s. 12.

<sup>412</sup> YILMAZ Ejder, “Dünden Bugüne İcra ve İflâs Kanunumuz”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2003, C. 11, S. 3-4, s. 27.



yecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır”. Bu bağlamda rehinden önce ödenmesi gereken eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları hakkında da takip yapılabileceği söylenebilir. Ayrıca AATUHK’un 12. maddesi kapsamındaki teminat hükmünde olan eşyaların menkul rehni niteliğinde olması hasebiyle bu alacaklar için de takip yapılabileceği sonucuna ulaşılır. Benzer yorum KDVK’nın 55. maddesi için de yapılabilecektir<sup>413</sup>.

Doktrinde rehinli alacaklara iflâsın ertelenmesi aşamasında bu şekilde bir imtiyaz tanımının bu müessesenin amacıyla çeliştiği gibi, diğer alacaklılar bakımından eşitlik ilkesine aykırı olduğu da belirtilmektedir<sup>414</sup>. Rehlinli alacaklara tanınan bu imkânın eşitliğe aykırılığı ileri sürülerek konu Anayasa Mahkemesi’ne taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi rehinli alacaklıya tanınan rüçhanlı statünün anayasaya aykırılık oluşturmadığına hükmetmiştir: “İcra ve iflas hukukunda temel ilke, alacaklı ve borçlunun hak ve menfaatlerinin belli bir denge üzerinde korunmasıdır. Rehlinli alacaklar, diğer alacaklardan farklı bir statüde bulunmaktadırlar. Nitekim, İcra ve İflas Kanunu’nun genel sistematigi içerisinde rehinle temin edilmiş alacaklar için farklı hükümler öngörüldüğü görülmektedir.

*Takip sürecinin alacaklı ve borçlunun hak ve menfaatlerini zedelemeyen, bunlar arasındaki dengeyi bozmadan hızlandırılması, bir ayırım yapmaksızın benzer durumda bulunan bütün alacaklıları kapsayan adil bir çözümün gerçekleştirilmesi ve rehinli alacaklıların iflâsın ertelenmesi durumunda mağdur olmamaları amacıyla yönelik olarak getirildiği anlaşılan itiraz konusu düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.*

*Rehin hakkı, alacaklıya borcun ödenmemesi durumunda, borçlunun mallarının satılıp satış bedelinden alacağını öncelikle tahsil etmesine olanak veren bir haktır. Alacaklı, borçluya borç verdiği anda, borçludan bir teminat (rehin) almakta ve bu elde ettiği hakla, baştan itibaren öncelikli (rüçhanlı) bir statü kazanmaktadır. Bu durumda, alacak-borç ilişkisinin başlangıcında kendisini rehin hakkı ile ayrıcalıklı hale getiren rehinli alacaklı ile herhangi bir teminat almadan borç veren alacaklının aynı hukuksal durumda bulundukları veya aynı hukuksal korumaya tabi olacaklarını söylemek mümkün değildir*”<sup>415</sup>.

İflâsın ertelenmesi halinde gecikme zammı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. AATUHK’un gecikme zammının tatbik müddeti ile ilgili 52. maddesine göre gecikme zammının tatbik müddeti, “iflas halinde iflâsın açıldığı ... güne kadar olan müddettir”. Bu madde

<sup>413</sup> Karş. KİRAZ T. Ö., s. 56-57.

<sup>414</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 670, dn. 53; ERDÖNMEZ, s. 148.

<sup>415</sup> AyM. 17.04.2007 gün ve E. 2003/109, K. 2007/51, RG. 25.10.2007, S. 26681.

çerçevesinde iflâs halinde kamu alacaklarına iflâsın açıldığı tarihe kadar gecikme zammı uygulanmakta, bu tarihten sonra ise gecikme zammı uygulanmamaktadır. İflâsın ertelenmesinde gecikme zammı uygulanması ile ilgili olarak kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Tahsilât Genel Tebliği'nde, iflâsın ertelenmesi halinde de gecikme zammı uygulanacağı hükme bağlanmıştır: “İflas ertelemesi, iflasın açılması hükmünde olmadığından, amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmasına devam edilecektir”<sup>416</sup>.

Doktrindeki bir görüşe göre, iflâsın ertelenmesi durumunda tahsilât işlemlerinin durması, ilgili mükellef bakımından diğer mükelleflere nazaran avantajlı bir durum oluşturmaktadır. Buna göre erteleme olmasaydı, tahsilât durmayacak ve kamu alacağı zamanında tahsil edilebilecekti. Bu itibarla muaccel hale gelmiş ancak tahsilâtı mahkeme kararı sebebiyle durmuş olan vergi borcuna gecikme zammı uygulanmasının gerektiği ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre iflâs ertelemesi vergi hukuku açısından haksız rekabete sebep olmaktadır<sup>417</sup>. Ancak doktrindeki diğer görüşe göre, AATUHK'un 52. maddesindeki hükmü kıyas yoluyla iflâsın ertelenmesi müessesesine de uygulamak gerekir. Buna göre iflâsın ertelemesi, iflâs sürecinin bir parçası olduğu için, iflâsın ertelenmesi sürecinde gecikme zammı işlemeyecektir<sup>418</sup>. İflâsın ertelenmesi, zor durumda olan şirketlerin rahatlatılmasına yönelik olduğu için gecikme zammının uygulanmaması bu müessesenin özüne de uygun olacaktır. Eşitliği sağlamak adına gecikme zammı uygulanmasını savunmak, doğru bir yaklaşım değildir. Genel Tebliğ'de düzenlenen hüküm de bu bakımdan yerinde değildir. Böyle bir uygulama şeklen kamu yararına uygunmuş gibi görünse de, aslında kamu yararının özüne aykırılık oluşturmaktadır. Zor durumdaki borçlunun durumunun iyileşmesinin sağlanması kamu yararı bakımından daha doğru bir yaklaşımdır.

## 2. KONKORDATO

Konkordato esas itibarıyla, elinde olmayan sebeplerle malî durumu bozulmuş, işleri iyi gitmeyen borçluları korumak ve bu borçlunun alacaklıları arasında eşitliği sağlamak için kabul edilmiş olan bir müessesedir<sup>419</sup>. Konkordato, bir borçlunun, alacaklılarının yarısı ve alacakların üçte ikisini aşan çoğunluğu ile ticaret mahkemesinin tasdikine bağlı olarak yaptığı, borçlunun borçlarının bir kısmından kurtulmasını veya ödeme şeklinin borçlu menfaatine

<sup>416</sup> Tahsilât Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, 4. Bölüm, I/3.

<sup>417</sup> BİYAN, s. 182-183; BUDAK/SABAN, s. 141.

<sup>418</sup> DOĞRUSÖZ A. Bumin, “İflas Ertelemesinin Sorunları”, *Referans*, 09.02.2009; ÜZELTÜRK Hakan, “İflas Ertelemesi”, *Dünya Gazetesi*, 03.03.2009 (<http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=363>).

<sup>419</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 695; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 757; TOMBALOĞLU, s. 387.

değişmesini mümkün kılan ve kural olarak onu kabul etmeyen diğer alacaklıları da bağlayan cebri bir anlaşma, hukukî bir imkândır<sup>420</sup>.

Adi (iflâs dışı), iflâs içi ve malvarlığının terki suretiyle olmak üzere üç çeşit konkordatodan bahsedilebilir. Bunlardan adi konkordatoda, borçlunun konkordato teklifinin kabulü halinde borçlu iflâstan kurtulmuş olmaktadır. İflâs içi konkordatoda ise borçlu iflâs etmiş durumdadır. Konkordato kabul edildiği takdirde borçlu hakkındaki iflâs bütün hüküm ve sonuçları ile kaldırılır. Ayrıca iflâsa tâbi olsun ya da olmasın şartları oluştuğunda herkesin konkordato talep etmesi mümkündür ancak iflâs içi konkordatoyu müflis borçlu istemelidir<sup>421</sup>.

Konkordato yapılış biçimine göre ise, tenzilât konkordatosu, vade konkordatosu ve karma konkordato olmak üzere üçe ayrılabilir. Tenzilât konkordatosunda imtiyazsız alacaklılar borçluya karşı alacaklarının belli bir yüzdesinden feragat ederler ve borçlu da konkordatoda kabul edilen yüzdelik kısmı ödemekle borcun tamamından kurtulmuş olur. Vade konkordatosunda ise borçlarını tam olarak ödemekle beraber, vade yeniden düzenlenerek borçluya borcunu ödemesi için belli bir süre tanınmaktadır. Karma konkordatoda ise hem alacakların bir kısmından feragat, hem de yeni bir vade belirlenmesi söz konusudur<sup>422</sup>.

Konkordatonun takipler üzerindeki etkisini, konkordato mühleti içindeki durumlar ve konkordatonun tasdiki (kesinleşmesi) bakımından ayrı ayrı ele almak gerekir:

#### **a. Konkordato Mühletinin Kamu Alacakları Üzerindeki Etkisi**

İİK'nın 289. maddesinde, 4949 sayılı Kanun'la değişmeden önce “*Rehinli alacaklar müstesna olmak üzere, mühlet içinde borçlu aleyhine hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış olan takipler durur*” hükmü yer almaktaydı. Bu dönemde kamu alacaklarından dolayı yapılan takiplerin bu kapsama girip girmediği konusunda doktrinde görüş farklılıkları bulunmaktaydı<sup>423</sup>.

<sup>420</sup> ULUKAPI Ömer, “Konkordatonun Sonuçları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2000, C. 8, S. 1-2, s. 9; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 696; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 757; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 256; TOMBALOĞLU, s. 384; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 539.

<sup>421</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 697; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 759, 801, 804; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 257.

<sup>422</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 758-759; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 696; TOMBALOĞLU, s. 387.

<sup>423</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. KİRAZ T. Ö., s. 55; Bkz. ERDÖNMEZ, s. 144-145; “101 nci madde hükmü muvacehesinde yukarıda bahsedilmiş olan konkordato mühleti içinde alacaklıların borçluyu takip edememesi hükmünün de amme alacaklısını kapsamadığı düşünülmektedir”. ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 521; ŞİMŞEK, s. 906.

4949 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonrasında, İİK’nın 289/1. maddesinde konkordato mühleti verilmesinin sonuçları şu şekilde belirtilmiştir: “Mühlet içinde borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, ihtiyati haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanlaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez”. Yapılan düzenleme ile hiçbir alacak için konkordato mühleti içinde takip yapılamayacağı kabul edilmiştir.

Bu maddeyle ilgili olarak 4949 sayılı Kanun’la yapılan değişikliğin gerekçesinde, konkordatodan beklenen amaçların gerçekleştirilmesi için yeni hükümlere yer verildiği ifade edilmiştir: “Özellikle mühlet içinde 6183 sayılı Kanun kapsamına giren takiplerin yapılamayacağı belirtilmiştir. Zira borçluya bu imkan sağlanmadığı takdirde konkordatonun başarıya ulaşması hemen hemen imkansızlaşabilecektir”<sup>424</sup>. Konkordato mühleti verilmesinin amacı, borçlunun alacaklılarla konkordato yapıp tasdik ettirebilmesi için uygun ortam tanımadır. Bu yüzden her şeyden önce, borçluya karşı yeni takip yapılmaması ve önceden başlanan takiplere de devam edilmemesi gerekir<sup>425</sup>. Dolayısıyla, konkordatonun başarıya ulaşması ve kendinden beklenen faydaları sağlayabilmesi için, verilen mühlet içinde kamu alacağı dâhil hiçbir alacak için takip yapılmaması gerekir.

İİK’nın 309/1 maddesinde, “Niteliğine aykırı düşmedikçe 285 ila 308 inci maddeler malvarlığının terki suretiyle konkordatoda da uygulanır” hükmü yer almaktadır. Bu itibarla malvarlığının terki suretiyle konkordatoda da mühlet içinde borçlu aleyhine kamu alacağından dolayı takip yapmak veya mevcut takiplere devam etmek mümkün değildir<sup>426</sup>.

Konkordatonun kabul edilip edilmeyeceği konusunda, alacaklı kamu idaresinin takdir yetkisi vardır<sup>427</sup>. Mühlet verilmesi halinde, alacaklı kamu idaresi konkordatoyu kabul ederse, haciz ve ihtiyatî haciz kararlarını alabilmesine rağmen bu kararları uygulayamaz<sup>428</sup>. Hükümde ihtiyatî hacizler bakımından bir

<sup>424</sup> 4949 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 17.

<sup>425</sup> ULUKAPI, s. 39; YILMAZ, *Dünden Bugüne*, s. 32; ERDÖNMEZ, s. 145; Bu husus Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, 4. Bölüm, II/3’te şu şekilde belirtilmektedir: “2004 sayılı Kanunda 4949 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 289 uncu madde “Mühlet içinde borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce yapılmış takipler durur, ihtiyati haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanlaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.” şeklini aldığından, konkordato kararı tasdik edilen amme borçlusu hakkında, aynı Kanunun 287 nci maddesine göre icra mahkemesince tayin edilen mühlet içerisinde, takip yapılmasına imkan bulunmamaktadır”.

<sup>426</sup> ERDÖNMEZ, s. 146.

<sup>427</sup> ŞİMŞEK, s. 911; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 539.

<sup>428</sup> CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 543.

ayırma gidilmediği için, AATUHK kapsamında konulan ihtiyatî hacizlerin de konkordato mühleti içinde uygulanabilmesi mümkün değildir. Borçlunun işletmesinin faaliyetinin devam edebilmesi bakımından bu şekildeki uygulamanın hükmün konuluş amacına uygun olduğu belirtilmektedir.<sup>429</sup> Konkordato mühleti içinde takip yapılamayacağına ilişkin yasak mühletle sınırlı olduğu için, mühletin sona ermesinden sonra takip yapılabilir veya daha önce başlamış takiplere devam olunabilir.<sup>430</sup>

Konkordato mühleti içinde takip yapılmayacağına ve önceden başlamış olan takiplerin duracağına ilişkin kurala bazı istisnalar getirilmiştir. İİK'nın 289/2. maddesinde rehinli alacaklar için, konkordato mühleti içinde takip yapılabileceği belirtilmiştir: *“Mühlet sırasında taşınır veya taşınmaz rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez”*. Bu düzenlemenin gerekçesinde, konkordatodan sonuç alınamaması halinde rehinli alacaklıların daha fazla vakit kaybetmelerinin önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.<sup>431</sup> Konkordato mühleti içinde rehinli alacaklara karşı rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip mümkündür. Ancak muhafaza tedbiri alınamayacak ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemeyecektir.

Borçluya karşı takip yasağına getirilen bütün bu istisnalar haciz yoluyla takip içindir. İflâs yoluyla takip yasağı bütün alacaklar için mutlak olarak geçerlidir.<sup>432</sup>

Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları, rehinli alacaklardan da önce ödeneceğinden, bu alacaklar konkordato mühletinden etkilenecektir.<sup>433</sup>

Yargıtay'ın bir kararında, hapis hakkından yararlanma durumunda olan kira alacağının, rehinli alacaklar gibi konkordato mühletinin sonuçlarına ilişkin

<sup>429</sup> KİRAZ T. Ö., s. 58.

<sup>430</sup> KİRAZ T. Ö., s. 59.

<sup>431</sup> *“Bu bağlamda, mühlet sırasında taşınır ve taşınmaz rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilecek veya başlamış olan takiplere devam edilebilecek; ancak bu takipler çerçevesinde muhafaza tedbirleri alınamayacak ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemeyecektir. Böylece borçlunun konkordato süreci içinde, işletmenin devamı için büyük önemi haiz olabilecek rehinli mallarından yoksun kalmasının önüne geçilmiş; ancak diğer taraftan da rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takibin mühlet zarfında satış aşamasına kadar getirilmesine imkân verilerek konkordato mühletinden bir sonuç alınamaması hâlinde rehinli alacaklının daha fazla vakit kaybetmesi önlenmek istenmiştir”*. 4949 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 17.

<sup>432</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 770.

<sup>433</sup> KİRAZ T. Ö., s. 56.

İİK'nın 289. maddesi kapsamı dışında olduğu, bunlar hakkında da takip yapılabilceği belirtilmiştir<sup>434</sup>. Bu itibarla kamu alacağına karşı teminat hükmünde olan eşya ile ilgili durumlarda da takiplerin devam edeceği söylenebilir.

AATUHK'un 12. maddesi kapsamındaki teminat hükmünde olan eşya ile ilgili kamu alacağı hapis hakkı niteliğindedir. Bu alacakla ilgili hapis hakkı İİK'nın 23. maddesi uyarınca menkul rehni mahiyetinde olduğundan İİK'nın 289/2. maddesi hükmü bu alacaklar bakımından da uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla bu alacaklar hakkında da takip yapılabilcek ancak satış gerçekleşmeyecektir. Benzer yorumun KDVK'nın 55. maddesindeki kamu alacağı için de yapılmasının İİK'nın 289/2. maddesinin konuluş amacına uygun olduğu belirtilmektedir<sup>435</sup>.

#### **b. Tasdik Edilen Konkordatonun Kamu Alacakları Üzerindeki Etkisi**

Mahkemece tasdik edilerek yürürlüğe giren konkordato artık hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır. Kural olarak tasdik edilen konkordato, konkordatonun tasdikine kadar doğmuş olan bütün alacaklar için mecburîdir. Bu husus, İİK'nın 303/1. maddesinin ilk cümlesinde şu şekilde belirtilmektedir: “*Tasdik edilen konkordato, alacakları mühlet kararından önce veya komiserin onayı olmaksızın konkordatonun tasdikine kadar doğmuş bütün alacaklar için mecburidir*”. Kural olarak mühlet içinde borçluya karşı iflâs yoluyla takip yapılmayacağı gibi, daha önce başlamış olan takiplere devam edilemeyecektir. Konkordato, tasdik edilmiş ve kesinleşmiş olan konkordatoya red oyu vermiş ya da alacağını konkordatoya yazdırmamış alacaklar için de mecburîdir. Borçlu bütün bu alacakları, konkordatoda kabul edilen şartlar dâhilinde ödemek zorundadır<sup>436</sup>.

AATUHK'un “Konkordato” başlığını taşıyan 101. maddesinde tasdik edilen konkordatonun kamu alacakları için mecburî olmadığı hükme bağlanmıştır: “*Amme idaresi tarafından iflas talebinde bulunulsa dahi tasdik edilen konkordato amme alacakları için mecburi değildir*”.

İİK'nın 303. maddesi, 4949 sayılı Kanun'la değişmeden önce şu şekildeydi: “*Tasdik edilen konkordato, bütün alacaklılar için mecburidir. Rehinli alacaklıların rehin kıymetine tekabül eden miktardaki alacakları ile Devletin amme hukukundan doğan alacakları müstesnadır*”. Bu hüküm AATUHK'un 101. maddesindeki, konkordatonun kamu alacakları için mecburî olmadığı yönündeki hüküm ile aynıydı. Bu dönemde doktrinde de konkordatonun mec-

<sup>434</sup> Y.12.HD, 16.01.1991 gün ve E. 6009, K. 203, YKD, Yıl 1991, S. 11, s. 1675, PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 771, dn. 12.

<sup>435</sup> Bkz. KİRAZ T. Ö., s. 56-57.

<sup>436</sup> PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 769-770, KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 715; ULUKAPI, s. 11.

burî olmadığı alacakların, rehinli alacaklar, bütün kamu alacakları (eşya ve gayrimenkulün aynından doğanlarla bunun dışındaki diğer tüm kamu alacakları) ve imtiyazlı alacaklar olduğu belirtilmekteydi<sup>437</sup>.

İİK'nın 303. maddesinde 4949 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır. Değişiklik sonucunda AATUHK'un 101. maddesiyle arasında kapsam farklılığı oluşmuştur. İİK'nın 303/1. maddesinin son cümlesi değişiklik sonrası şu şekildedir: *“Rehinli alacaklıların rehnin kıymetini karşılayan miktardaki alacakları ile bu Kanunun 206 ncı maddesinin birinci fıkrasında sayılan Devlet alacakları müstesnadır”*. Buna göre rehinli alacaklılar alacaklarını, rehnin kıymetinden tam olarak alacaktır. İİK'nın 206/1. maddesinde, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları yer almaktadır. Bu bakımdan eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için de konkordato mecburî olmayıp, bu alacaklar da konkordatoya rağmen tam olarak karşılanmaktadır. Yapılan değişiklik sonrasında konkordatonun mecburî olmadığı kamu alacakları artık, kural olarak, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarıdır. Bu hüküm, eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarına, konkordato aşamasında tanınan rüçhan hakkını ifade etmektedir.

Yapılan düzenlemeyle konkordatoya tâbi olmayan kamu alacaklarının kapsamının daraltılması suretiyle, kamu alacaklarına tanınan imtiyazın sınırlandırılmasının amaçlandığı ileri sürülmektedir. Böylece konkordato daha etkin bir şekilde işleyecektir<sup>438</sup>. Ancak, Tahsilât Genel Tebliği'nde AATUHK'un 101. maddesinin esas alınacağı ve konkordatonun herhangi bir ayrıma tâbi tutulmadan tüm kamu alacakları için ihtiyarî olduğu ifade edilmektedir<sup>439</sup>. Bu açıklamaya katılmak mümkün değildir. AATUHK hükmü her ne kadar özel hüküm olarak kabul edilse dahi, İİK'da yapılan bu sonraki düzenleme çok açık olup kanun koyucunun sadece eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için konkordatonun mecburî olmamasını istediği ortadadır. Konkordatonun kendinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmesi bakımından da böyle bir ayırım yapılması zorunluluk arz etmektedir.

Bu değişiklik sonrası, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları ancak imtiyazlı alacak olmaları hasebiyle konkordatonun mecburîliğinden istisna tutulabilmektedir. Şöyle ki, konkordatoya yazdırılmış ve

<sup>437</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, 1997 Baskısı, s. 554; ULUKAPI, s. 27, 28.

<sup>438</sup> ERDÖNMEZ, s. 157.

<sup>439</sup> “2004 sayılı Kanunun 303 üncü maddesinde ... Devletin kamu hukukundan doğan belli alacakları için konkordatonun mecburi olmadığı hususu belirtilmiştir. Ancak, 6183 sayılı Kanunun 101 inci maddesi tür ayrımına ya da alacaklı amme idaresi ayrımına gitmeden Kanun hükümlerine göre takip edilen tüm amme alacakları için tasdik edilen konkordatonun mecburi olmadığını açıkça hükme bağladığından bu hususta herhangi bir tereddüde yer olmadığı tabiidir”. Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, 4. Bölüm, II/2.

alacakları kabul edilmiş olan İİK'nın 206. maddesindeki imtiyazlı alacaklar için İİK'nın 298/1 ve 297/2. maddeleri gereğince, konkordato mecburî değildir<sup>440</sup>. Bu maddelerde imtiyazlı alacaklıların alacaklarından vazgeçmedikçe teminat gösterilmesi gerektiği ve imtiyazlı alacaklıların gerekli ekseriyetin sağlanmasında hesaba katılmayacakları düzenlenmektedir. Bu hükümler çerçevesinde, konkordatonun mecburî olduğu alacakların esas itibarıyla imtiyazsız alacaklar olduğu anlaşılmaktadır<sup>441</sup>. Çünkü imtiyazlı alacaklar, çeşitli hükümlerle istisna kapsamına alınmışlardır. İmtiyazlı alacaklar, konkordatoya rağmen tam olarak ödenecektir. İİK'daki bu genel düzenlemeler çerçevesinde, imtiyazlı alacak olmaları hasebiyle, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları için de konkordatonun mecburî olmadığı anlaşılmaktadır.

Kamu alacaklarının genellikle yüksek miktarlara ulaşması sebebiyle borçlular için önemli yük teşkil ettiği belirtilmektedir. Dolayısıyla konkordatoya tâbi olmayan kamu alacaklarının kapsamının daraltılmasının, konkordato teklif eden borçlu bakımından avantajlı bir durum oluşturduğu, bu sayede borçluların konkordatodan doğan yükümlülüklerini daha kolay bir şekilde yerine getirebilecekleri ileri sürülmektedir<sup>442</sup>.

İİK'nın 303. maddesinde yapılan değişiklik sonrası, her ne kadar eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları ile bunun dışındaki diğer kamu alacakları bakımından konkordato mecburî olmasa da, bu alacaklar bazı konularda farklı işleme tâbi tutulacaktır. Eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak sadece tenzilât konkordatosundan etkilenmeyecek, alacakları tam olarak ödenecektir<sup>443</sup>. Ancak konkordatonun diğer hükümlerinden etkilenenecektir. Örneğin konkordato faizsiz olarak kabul edilmişse, imtiyazlı alacaklar için de faiz ödenmeyecektir. Nitekim İİK'nın 289/4. maddesinde “*Konkordato aksine hüküm içermediği takdirde mühlet, rehinle temin edilmemiş her türlü alacağa faiz işlemlerini durdurur*”. Bu hüküm çerçevesinde konkordatoda faiz ödeneceğine dair hüküm bulunmadıkça, kamu alacakları için faiz ödenmeyecektir. Ancak eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için konkordato hükümleri mecburî olmadığı

<sup>440</sup> Bkz. KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 716; TOMBALOĞLU, s. 386, 388; İİK md. 298/1: “Yukarıdaki hükümler dairesinde yapılan konkordato teklifinin tasdiki aşağıdaki şartların tahakkukuna bağlıdır: ... 3- Konkordato işlemlerinin yerine getirilmesini, alacakları kabul edilmiş olan imtiyazlı alacakların tamamen ödenmesini ve mühlet sırasında komiserin onayıyla akdedilmiş borçların ifasını sağlamak için, bu alacaklılardan her biri özel olarak ve açıkça kendi alacağı bakımından vazgeçmedikçe, yeterli teminatın gösterilmesi”. İİK md. 297/2: “İmtiyazlı alacaklılarla borçlunun karısı, kocası ve ana, baba ve evladı ne alacak ve ne de alacaklı ekseriyetini teşkilde hesaba katılmazlar”.

<sup>441</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 715.

<sup>442</sup> ERDÖNMEZ, s. 157.

<sup>443</sup> KİRAZ T. Ö., s. 64; ULUKAPI, s. 27.



için, bu alacaklara mühletten sonra da gecikme faizi işlemeye devam edecektir<sup>444</sup>. Benzer şekilde vade konkordatosunda kabul edilen vade, imtiyazlı alacaklar için de geçerli olacaktır<sup>445</sup>. Bu durumda kamu alacaklısı kısmen de olsa etkilendiği için konkordatonun feshini isteyebilecektir<sup>446</sup>.

İİK'nın 303/1. maddesinde yer alan “*Tasdik edilen konkordato, alacakları mühlet kararından önce veya komiserin onayı olmaksızın konkordatonun tasdikine kadar doğmuş bütün alacaklar için mecburidir*” hükmüne göre, eşya ve gayrimenkulün aynından doğmayan kamu alacakları, konkordatonun tasdiki kararından önce tahakkuk edip kesinleşmişse, konkordato hükümlerine tâbi olacaktır. Konkordatonun tasdikinden önceki döneme ilişkin olup da tasdik kararından sonra tahakkuk eden kamu alacaklarının da konkordato hükmünden etkilenmesinin, düzenlemenin amacına daha uygun olacağı doktrinde belirtilmektedir<sup>447</sup>. Konkordatonun borçluları korumak ve rahatlatmak için kabul edildiği göz önüne alındığında, tasdikten önce doğmuş fakat sonradan tahakkuk etmiş olan kamu alacakları için de konkordato hükümlerinin geçerli olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

İİK'nın 304. maddesine göre, “*Konkordatonun tasdiki konkordato mühletlerinden evvel vazolunupta henüz paraya çevrilmemiş olan hacizleri hükümden düşürür*”. Hükümde bir ayırım yapılmadığı için kamu alacağından dolayı konulan hacizler de konkordatonun tasdiki ile düşecektir. Adi konkordatoda sadece hacizler düştüğünden, kamu alacağından dolayı borçluya karşı başlatılan ve mühlet kararı ile duran takipler etkilenmeyecektir. Kamu alacağının etkilendiği faizsiz konkordato veya vade konkordatosunun şartlarına uyulmaması halinde kamu alacaklısı duran takiplerine devam edebilecek veya konkordatonun feshini isteyebilecektir<sup>448</sup>.

Alacaklı konkordatoya kabul oyu vermemişse müşterek borçlu ve kefillere karşı bütün haklarını muhafaza eder ve onlardan alacağının tamamını isteyebilir. Bu halde müşterek borçlu veya kefil konkordato sonucu kabul edilmiş bulunan tenzilâtta veya vadeden istifade edemez<sup>449</sup>. Konkordato mühleti içinde takip yapma yasağı sadece borçlu hakkında geçerli olduğu için, AATUHK'un 11. maddesi kapsamında kabul edilen müteselsil kefil aleyhine

<sup>444</sup> KİRAZ T. Ö., s. 57; Bkz. ULUKAPI, s. 29; ERDÖNMEZ, s. 157.

<sup>445</sup> ULUKAPI, s. 27; KİRAZ T. Ö., s. 64, 68.

<sup>446</sup> KİRAZ T. Ö., s. 67, 68.

<sup>447</sup> Bkz. ULUKAPI, s. 15; KİRAZ T. Ö., s. 66.

<sup>448</sup> ULUKAPI, s. 19; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 716; KİRAZ T. Ö., s. 65-66, 69; ŞİMŞEK, s. 911; ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, s. 521; TOMBALOĞLU, s. 388.

<sup>449</sup> TOMBALOĞLU, s. 386; “*Borçlunun konkordato talebinin kabul ve tasdikine rağmen kefiller ve borcu tekeffül edenler borcun tamamı için takip edilebilirler*”. Y.12.HD, 01.11.1976 gün ve E. 8660, K. 10839, ŞİMŞEK, s. 919.

takip yapılabilecektir<sup>450</sup>. Ancak alacaklı konkordatoyu şartsız kabul etmişse, alacağını müşterek borçlu ve kefillerden konkordato şartları çerçevesinde isteyebilecektir<sup>451</sup>.

Konkordatonun eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları bakımından mecburî olmaması, bunlar dışındaki diğer kamu alacakları bakımında ise imtiyazlı alacak olmaları hasebiyle dolaylı olarak mecburî olmaması, kamu alacaklarının rüçhan hakkının özel bir görünümünü oluşturmaktadır.

---

<sup>450</sup> KİRAZ T. Ö., s. 58.

<sup>451</sup> ULUKAPI, s. 42.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **KAMU ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yukarıdaki bölümlerde incelendiği üzere, kamu alacaklarına kural olarak bir takım imtiyazlar ve bu bağlamda bir imtiyaz olması hasebiyle özel alacaklara karşı rüçhan hakkı tanınmaktadır. Tanınan rüçhan hakkı sayesinde kamu alacaklarının tahsilinde özel alacaklara nazaran bir takım avantajlar sağlanmakta ve kamu alacaklarının tahsili güvence altına alınmaya çalışılmaktadır. Zaten kamu alacaklarının korunması yollarından birini teşkil eden rüçhan hakkının amacının da, kamu alacaklarının tamamının ya da mümkün olduğunca tamamına yakınının tahsilinin sağlanması olduğu söylenebilir.

Kamu alacaklarına, diğer alacaklar karşısında böyle bir öncelik tanımanın gerekli olup olmadığı, mevcut düzenlemelerin amaca hizmet edip etmediğinin değerlendirilmesi gerekir. Bu bağlamda özel alacaklılar ile kamu alacaklısı arasındaki dengenin de değerlendirilmesi lâzımdır. Bu bölümde kamu alacaklarında rüçhan hakkı çeşitli açılardan değerlendirme tâbi tutulacak ve olması gereken uygulama açısından çeşitli çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

#### **I. KAMU ALACAKLARINA ÖZEL ALACAKLARA NAZARAN BİR TAKIM İMTİYAZLAR TANINMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kamu alacaklarına özel alacaklara nazaran bir takım imtiyazlar tanınmaktadır. Bu imtiyazların en başında ise esas itibariyle, kamu alacaklarının tahsilinin İİK'dan ayrı bir kanunda düzenlenmiş olması gelmektedir. Kamu alacaklarının özel alacaklara göre daha kolay ve hızlı tahsili önem arz etmektedir. Kamu alacaklarına tanınan imtiyazların temelinde, kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesinin zarureti yatmaktadır. Gerek kamu alacaklarının tahsilinin ayrı bir kanunda düzenlenmesinin ve gerekse kamu alacaklarına öncelik hakkı tanınmasının özünü, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin karşılığını oluşturması yatmaktadır. Bu yüzden yapılacak değerlendirmelerde bu noktadan hareket edilecektir.

#### **A. KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN AYRI BİR KANUNDA DÜZENLENMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kamu alacaklarının tahsilinin İcra ve İflâs Kanunu'ndan ayrı bir kanun çerçevesinde gerçekleştirilmesinin gerekli olup olmadığı konusunda çeşitli

görüşler bulunmaktadır. AATUHK'taki birçok hükmün İİK'daki hükümlerin tekrarı niteliğinde olduğu, kamu alacakları için bazı imtiyazlar tanınsa bile bunların da İİK içinde düzenlenebileceği, günümüzde özel alacaklar ile kamu alacakları arasında farklılık oluşturulmaması gerektiği, bunun eşitliğe aykırılık teşkil edeceği gibi görüşler bulunmaktadır<sup>1</sup>.

Ülkemizde kamu alacaklarının tahsili İİK'ran ayrı bir kanunda düzenlenmektedir. Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde özel hükümlerin getirilmesinin hem kamu alacaklarının özelliklerinden hem de Türkiye'nin konjonktürel yapısından kaynaklandığı ileri sürülmektedir<sup>2</sup>. Nitekim Tahsili Emval Kanunu'yla beraber, kamu alacaklarının tahsilinde ayrı usullerin benimsendiği söylenebilir.

Kamu alacaklarının tahsilinin ayrı bir kanunda düzenlenmesinin birçok sebebi vardır. Bu sebeplerden en önemlisi, kamu alacaklarının esas itibarıyla kamu hizmetlerinin karşılanması ile yakından ilgili olmasıdır. Kamu alacaklarının tahsilinde aksamaların meydana gelmesi, kamu hizmetlerini de doğrudan etkileyecektir. Bu bakımdan kamu alacaklarının tahsili büyük önem taşımaktadır. Kamu ihtiyaçlarının gerektirdiği fonların riske girmeden ve idarede istikrar ilkeleri gereğince düzenli ve zamanında sağlanması önemlidir. Dolayısıyla bu alacakların özel alacaklara nazaran daha kolay, çabuk ve etkili bir şekilde tahsili gerekmektedir<sup>3</sup>. Nitekim AATUHK Tasarısı'nın gerekçesinde de, kamu hizmetlerinin kesintisiz işleminin zorunlu bulunmasının, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden kamu alacaklarının belli sürede ve kısa zamanda tahsilini zarurî kıldığı belirtilmiştir<sup>4</sup>.

Kamu alacaklarının tahsilinde ayrı bir kanuna ihtiyaç duyulmasının temel gerekçesini, kamu hizmetlerinin karşılanması gerekliliği oluşturmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında kamu alacaklarına öncelik tanınmasının gerekçesi şu şekilde belirtilmiştir: “*Kamu alacakları kamu hizmetlerinin ifasında kullanıldığından tahsilinde öncelik ve ayrıcalık tanınmıştır... İtiraz konusu kural, kamu alacakları için özel bir takip ve tahsil esasını düzenleyen 6183 sayılı Yasa'nın öngördüğü süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanmasına yöneliktir*”<sup>5</sup>. Dolayısıyla kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasıyla ilgili değerlendirmeler yapılırken ve çözüm önerileri getirilirken, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi bakımından hayati önem taşıdığı noktasından hareket edilecektir.

<sup>1</sup> Bkz. KARAKOÇ, *Vergi*, s. 575; POSTACIOĞLU, s. 21; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 98; ŞİMŞEK, s. 5.

<sup>2</sup> ARSLANER, s. 441.

<sup>3</sup> KUMRULU, s. 652; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 158; ÇELİK, s. 19; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 576; SERİM, s. 6; AKKAYA, s. 341.

<sup>4</sup> AATUHK Gerekçesi, s. 773.

<sup>5</sup> AyM. 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, RG. 14.05.2011, S. 27934.

Kamu alacaklarının kamu hizmetleriyle yakından ilgili bulunması, kamu yararı kavramının da dikkate alınmasını gerektirmektedir. Kamu yararı esas itibarıyla, kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesini ve bu bakımdan kamu alacaklarının tahsilinin hızlı bir süreç içinde gerçekleştirilmesini gerektirir.

Bunların yanı sıra, kamu alacaklarının güvence altına alınması ve tahsili ile ilgili bazı müesseselerin varlığı da, ayrı bir kanunun varlığını gerekli kılmaktadır. İhtiyatî tahakkuk gibi vergi icra hukukuna özgü kavramların varlığı da dikkate alındığında, bütün bu müesseselerin tek bir çatı altında toplanmasının yerinde olacağı görülecektir. Kamu alacaklarının tahsilinin ve bunların takibine ve korunmasına ilişkin müesseselerin genel icra iflâs kanunundan ayrı bir kanunda düzenlenmesi lâzımdır.

Kamu alacaklarının tahsilinin kendine özgü ayrı bir kanunda düzenlenmesinin özünü ise, kamu alacaklarının niteliği oluşturmaktadır. Özel alacaklar ile kamu alacakları arasında temel bir nitelik farkı bulunmaktadır. Gerek özel alacaklar, gerekse kamu alacakları, temel olarak devletin cebrî icra yetkisine dayanılarak tahsil ediliyorsa da, konunun özüne inildiğinde, kamu alacaklarının aslında devletin vergilendirme yetkisine dayanılarak tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Vergilendirme ve cebrî icra yetkisi de devletin egemenliğinin unsurları olsalar da, bünyelerinde farklılık taşımaktadırlar.

Vergilendirme yetkisi, devletin varlık şartıdır<sup>6</sup>. Dolayısıyla, kamu alacaklarının tahsili, devletin varlığını sürdürebilmesiyle yakından ilgilidir. Bu itibarla vergilendirme yetkisinin cebrî icra yetkisine kıyasla, devletin varlığının devamı açısından daha önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Taşıdığı bu önem sebebiyle, kamu alacaklarının tahsilinin özel hukuk alacaklarının tahsilinden daha farklı düzenlenmesi, bir zorunluluk teşkil etmektedir. Vergilendirme yetkisi aslında yukarıda belirtilen sebeplerin tamamını bünyesinde taşımaktadır. Kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesi, bu bakımından kamu yararının dikkate alınması ve kamu alacaklarına özel alacaklardan daha hızlı, kolay ve etkili bir şekilde tahsil imkânının tanınması, hep vergilendirme yetkisinin özelliklerinden kaynaklanmaktadır.

Rüçhan hakkının İİK’da da düzenlenebilir nitelikte olduğu<sup>7</sup> kabul edilirse de, bu müessesenin de kamu alacaklarının tahsili ile ilgili kanun olan AATUHK’ta düzenlenmesi çok daha isabetlidir. Kamu alacaklarının tahsili için ayrı bir kanuna gerek vardır ve bu alacakların korunmasına ilişkin müesseselerin de bu kanun içinde yer alması gerekir. Ayrıca, kamu idareleri arasında hacze iştiraki düzenleyen AATUHK’un 69. maddesi hükmünün de, konunun bütünlüğü bakımından 21. madde içinde ele alınması yerinde olacaktır.

<sup>6</sup> ÇAĞAN, s. 2 vd.

<sup>7</sup> KARAKOÇ, *Vergi*, s. 578.

## B. KAMU ALACAKLARINA RÜÇHAN HAKKI TANINMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu alacaklarına tanınan imtiyazların en önemlilerinden birisini, rüçhan hakkı oluşturmaktadır. Rüçhan hakkı sayesinde kamu alacaklarının özel alacaklardan daha önce ve tam olarak tahsili sağlanmaya çalışılmaktadır. Bazı durumlarda da kamu alacaklarının önceki özel alacakla aynı dereceye gelip alacağın garameten tahsili sağlanmak suretiyle, alacağın mümkün olduğunca tamamına yakınının tahsilinin gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Kısaca, rüçhan hakkında, tahsilin garanti altına alınması düşüncesi yatmaktadır. Ayrıca, belli şartların tamamlanması aranmadan hacze iştirak imkânının tanınması, tahsilin hızlandırılmasının da dikkate alındığını göstermektedir.

Bu başlık altında daha çok, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının sebepleri üzerinde durulacak, diğer yönlerden değerlendirme ise sonraki başlıklarda yapılacaktır.

AATUHK Tasarısı'nın gerekçesinde, modern tahsil usûllerinde kamu alacaklarının tahsilinin garantiye alınması için tedbirler alındığı belirtilmiştir: *"Kamu idaresinin alacaklarını emniyet altına alacak tedbirler de tespit edilir. Bunların başında kamu alacağına, üstünlük tanıyan, bu alacaklara karşılık teminat tesis eden hükümler, borçluların seri ve müessir bir tarzda kovuşturulmasını sağlayan sade ve basit usuller yer alır"*<sup>8</sup>. Kamu alacaklarının korunması tedbirlerinden en önemlilerinden birini, kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı oluşturmaktadır.

Rüçhan hakkının tanınmasında kamu yararı kavramından hareket edilmektedir. Kamu alacaklarında rüçhan hakkı, kamu gelirinin kamu ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılıyor olmasından kaynaklanmaktadır<sup>9</sup>. Gerçekten de kamu yararı, bu alacaklara öncelik tanınmasını gerektirmektedir. Devletin borçlusunu seçemeyen zorunlu bir alacaklı olması hasebiyle, alacaklarının tahsilinde bir takım imtiyazlara sahip olması da gerekmektedir. Özellikle stopaj yoluyla alınan vergilerin tahsili bakımından kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması gereklidir. Çünkü kişinin sadece aracılık ettiği, kendisine ait olmayan bir meblağın ödenmesi söz konusudur.

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasını savunan görüşlerin yanı sıra karşısında olan görüşler de bulunmaktadır. Rüçhan hakkı tanınmasının karşısında olan görüşlerin kısmen haklılık payı da vardır. Bu görüşlerden birine göre, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmaması durumunda kamu alacaklısı alacağını daha dikkatli ve özenli takip etmek zorunda kalacaktır<sup>10</sup>. Gerçekten de rüçhan hakkı bir ölçüde kamu alacaklısını rehavete sevk eden bir durum

<sup>8</sup> AATUHK Gerekçesi, s. 774.

<sup>9</sup> ÖZDEN, s. 85.

<sup>10</sup> DAY, s. 4.

olarak ortaya çıkabilmektedir. Ancak, mükellefin vergi idaresinin bir nevi müşterisi olduğu, verginin en uygun zamanda alınması gerekliliği gibi hususlar dikkate alındığında, iflâs aşmasında tanınan bir imtiyazın, vergi idaresinin tahsilde gecikmesine yol açma bakımından tek başına etkili bir unsur olarak kabul edilmemesi gerekir. Yine, diğer koruma tedbirlerinin bulunmasının, zorunlu bir alacaklı olan kamu alacaklısının dezavantajlı olmadığını gösterdiği belirtilmektedir<sup>11</sup>. Ancak diğer tedbirlerin yanında kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması gereklidir. Bunun sağlayacağı etkiyi, diğer tedbirlerin gerçekleştirebilmesi mümkün değildir.

Vergi alacaklarına haciz aşamasında tanınan rüçhan hakkı, aslında vergi idaresinin tahsilde rehavete kapılıp yavaş davranmasına yol açmaz. Zaten kamu idaresi hızlı davranıp ilk haczi koyarsa satış bedelinden öncelikle ilgili kamu alacağı tatmin edilecektir. Özel alacaktan dolayı önce konulan hacizde ise, satıştan önce iştirak etmek suretiyle garameten paylaşımına girecektir.

Bazı ülkelerde kamu alacaklarına tanınan önceliklerin kaldırılmasına yönelik eğilim bulunmaktadır. Kamu alacaklarına tanınan öncelikler bir bakıma etkin vergi idaresi ile yakından ilgilidir. Vergi kanunlarının etkili bir şekilde düzenlenmiş olması ve iyi bir uygulanmanın sağlanması büyük önem taşımaktadır. Kamu alacaklarına tanınan önceliklerin kaldırılması halinde, etkin bir vergi idaresi tesis edilmesi şartıyla, devletin zorunlu alacaklı olmasından kaynaklanan dezavantaj giderilmiş olacaktır. Bu bakımdan etkin bir vergi idaresinin bulunmadığı ülkelerde kamu alacaklarına tanınan önceliklerin kaldırılması halinde, kamu alacaklısı diğer alacaklılar karşısında alacağını tahsil etmede zor durumda kalacaktır. Bu durumda kamunun kayıplarını en aza indirebilmek için kamu alacaklarına öncelik tanınmasının devamı tercih edilebilecektir<sup>12</sup>.

Ülkemizde vergi kanunları adaleti sağlayacak tarzda etkili bir şekilde düzenlenmedikçe, vergi denetimi etkin bir şekilde işletilip vergi kabahat ve suçları ortaya çıkarılamadıkça, kısaca etkin bir uygulama sağlanamadıkça, kamu alacaklarına tanınan önceliklerin kaldırılması doğru bir tutum olmayacaktır. Nitekim iflâs aşamasında kaldırılan imtiyazın daha sonra tekrar konulması da bunu göstermektedir. Bu takdirde kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının kaldırılması, adaletin sağlanması yerine tam aksine adalete aykırı sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir. Ortaya çıkacak gelir kaybının telâfisi, vergi mükelleflerinin mevcut yükünün artmasına yol açabilecektir. Dolayısıyla, etkin bir vergi idaresi ve uygulaması tesis edilemedikçe, kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının devam etmesi kamu yararı için şarttır. Ancak rüçhan hakkının kapsamı, diğer alacaklıların durumu da göz önünde bulundurmak suretiyle âdil bir şekilde yeniden düzenlenmelidir.

<sup>11</sup> MORGAN, S. 467; DAY, s. 4.

<sup>12</sup> Bkz. MORGAN, s. 506; Report on Tax Claims, s. 14.

İflâs aşamasında diğer alacaklar arasında eşitliğe aykırı durumlar oluşmaktadır. Kamu alacağına iflâsta tanınan öncelikler kaldırılırsa, adi alacaklara iflâs tasfiyesi sonunda pay kalabilecektir. Kamu alacağının imtiyazının kaldırılması halinde, yine de vergi alacağı adi alacaklarla aynı sırada yer alıp garameten paylaşıma dâhil olabilecektir. Fakat bu durum sadece kamu alacakları için değil, bütün imtiyazlı alacaklar bakımından söz konusu olmaktadır. Adi alacakların iflâs tasfiyesi sonucunda karşılanamaması, bu alacaklıları da zor duruma sokacaktır. Bu husus, eşitlik ve menfaat dengesi bakımından da değerlendirilmelidir.

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasını savunan görüşlerin esas alınması gerekir. Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması, bu alacakların kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi ile doğrudan ilgili bulunması sebebiyle bir zorunluluk arz etmektedir. Ancak burada asıl sorun, kamu alacaklarına tanınacak rüçhan hakkının kapsamının ne olması gerektiğidir. Bu noktada ise, kamu alacaklısıyla özel alacaklılar arasındaki eşitlik durumu dikkate alınmalıdır. Ayrıca kamu yararı ile birey yararı arasındaki dengenin de mutlaka göz önünde bulundurulması gerekir. Bu unsurlar dikkate alınmadan tanınacak rüçhan hakkı, eşitliğe aykırı sonuçlar doğuracak ve kişilerin menfaatlerini haksız yere zedeleyebilecektir. Belirtilen hususlar değerlendirilmek suretiyle, rüçhan hakkı tanınacak kamu alacaklarının sınırları ve kapsamı tespit edilmelidir.

## II. ÖZEL ALACAKLILAR İLE KAMU ALACAKLISI ARASINDAKİ EŞİTLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması halinde, kamu alacakları özel alacaklara karşı avantajlı duruma geçmiş olacağı için, bu alacaklar arasındaki eşitlik durumu ele alınmalıdır. Kamu harcamalara özel alacaklara nazaran imtiyaz tanınması eşitliğe aykırı sonuçlar doğurabilmektedir. Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınırken özel alacaklıların da durumu düşünülmeli ve her iki alacak türü arasında eşitliği zedelemeyecek dengeli hükümler getirilmelidir.

Kamu alacaklarına imtiyaz tanınması ve özel alacaklarla kamu alacağı arasında farklılık oluşturulması doktrinde eleştirilmektedir: “Önemli olan, “yargı birliği”nden söz edildiği asrımızda devlet alacağı ile kişi alacaklarının tahsil ve garantisinde ayrıcalıklar yaratılmış olmasıdır ki, bunun “hukuk devleti” esprisi içinde savunulacak bir yeri olduğunu sanmıyoruz”<sup>13</sup>. Bu bağlamda alacakların kısa sürede ve az masrafla tahsilinin devletin görevi olduğu ve kural olarak bu konuda özel alacaklarla kamu alacakları arasında fark olmaması gerektiği belirtilmektedir<sup>14</sup>. Kamu alacaklarına haklı gerekçelerle rüçhan hakkı

<sup>13</sup> ŞİMŞEK, s. 5; Ayrıca bkz. PEKCANITEZ/ATALAY /SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 98.

<sup>14</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 575-576; KUMRULU, s. 652.



tanınmaktadır. Kamu yararı için kamu alacaklarına öncelikler tanınması, bunların tahsilinin güvence altına alınması şarttır. Bu alacakların arasındaki nitelik farkı da bunu zorunlu kılmaktadır. Ancak bu alacaklar arasında eşitliğe aykırı durumlar mutlaka kendi içinde değerlendirilmelidir. Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının kapsamının göz önünde bulundurulması lâzımdır. Kapsamın geniş tutulması, eşitliğe aykırı sonuçlar doğuracaktır.

Tanınan rüçhan hakkı çerçevesinde kamu alacaklarının bir takım imtiyazları bulunmaktadır. Her şeyden önce eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının haciz ve iflâsta bütün alacaklara karşı önceliği bulunmaktadır. Bu öncelik eşitliğe aykırı değildir. Söz konusu vergi alacaklarının ilgili eşyadan tahsilinde kamu yararı tartışmasız ağır basmaktadır. Bu şekilde bir aynî sorumluluk ihdas edilerek ilgili kamu alacaklarına öncelik tanınmasında eşitliğe aykırılık bulunmamaktadır.

Özel alacaklar dolayısıyla konulan hacizlerin kamu alacağından dolayı konulan bir hacze iştirak edememesine rağmen, kamu alacaklarının özel alacaklardan dolayı konulan hacizlere, -hem de İİK'nın 100. maddesindeki şartlardan daha kolay şartlarla- iştirak edebilmesi, doktrinde haklı olarak eleştirilmektedir<sup>15</sup>. Kamu alacağı için haciz konulmuşsa, özel alacaklılar da İİK'nın 100 veya 101. maddelerindeki şartları taşımaları halinde hacze iştirak edebilmelidir. Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması, diğer alacakların tamamen göz ardı edilmesini gerektirmemelidir. Özel alacakların da hiç olmazsa İİK'daki şartları sağlamak suretiyle de olsa, kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edebilmelerine imkân tanınması, eşitliğin sağlanması bakımından şarttır. Mevcut düzenleme dâhilinde gerek aslî gerekse fer'î kamu alacaklarının hepsi rüçhan hakkına sahiptir. Bu da rüçhan hakkına sahip kamu alacaklarının çok geniş kapsamlı olmasına yol açmakta ve eşitliği zedelemektedir.

İleriki başlıklarda ele alınacağı üzere, kamu alacaklarının yeniden tasnife tâbi tutulması ve rüçhan hakkına sahip kamu alacaklarının sınırlarının dar çizilmesi halinde, kanaatimce özel alacakların önceki kamu alacağından dolayı konulan hacze iştirak edememesi eşitliği zedelemeyecektir. Kamu alacakları yeniden tasnif edilmediği sürece, özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerin de kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlere iştirak edebilmesi gerekir.

İflâs aşamasında tanınan bütün imtiyazların, alacaklılara eşit muamele kavramı ile tutarsız olduğu ifade edilmektedir<sup>16</sup>. Bu bakımdan iflâstaki imtiyazlı alacakların yeniden gözden geçirilip, adi alacakların da tatminine elverecek şekilde dar düzenlenmesi gerekir. 4949 sayılı Kanun'un gerekçesinde de, iflâsta vergi alacaklarına tanınan imtiyazın kaldırılmasının sebebi, eşitlik ilkesine dayandırılmıştır. Bu husus gerekçede, “*vergi alacaklarına tanınan imtiyaz*

<sup>15</sup> AKCAN, s. 135; DEYNEKLİ/KISA, s. 73.

<sup>16</sup> MORGAN, s. 466-467; DAY, s. 3.

da, bu imtiyaz nedeniyle diğer (imtiyazlı olmayan) alacaklılar birçok halde alacaklarını kısmen dahi olsa tahsil edemediklerinden kaldırılmıştır”, şeklinde ifade edilmiştir<sup>17</sup>. Kamu alacaklarının çerçevesi geniş tutulup hepsine imtiyaz tanınması halinde, özel alacaklarla aralarında ister istemez eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkacaktır. Son düzenlemelerle kamu alacakları arasında ayrıma gidilmeden bu alacakların tamamının imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin üçüncü sırada yer alması, eşitliği zedelemektedir. Eşitliğin zedelenmemesi için kamu alacaklarının yeniden tasnifi bir zorunluluk arz etmektedir.

### III. KAMU ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKININ KAMU YARARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### A. GENEL OLARAK

Kamu alacaklarının tahsilinin özel usûllere tâbi tutulması, aslında kamu yararının özel yarara üstün tutulmasının bir gereğidir<sup>18</sup>. Kamu yararının sağlanabilmesi için kamu alacaklarının tahsilinin imtiyazlı usûller çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir<sup>19</sup>. Kamu alacaklarının tahsilinin ayrı bir kanunda düzenlenmesinin temel dayanağını “kamu yararı” gerekçesi oluşturmaktadır. Bu durum ise, kamu alacakları ile kamu hizmetlerinin finansmanı arasındaki yakın ilişkinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu yararının üzerinde birleşilmiş bir tanımı bulunmamaktadır. Kamu yararı kavramının özü ve içeriği itibariyle belirsizlik taşıması sebebiyle, şekli açıdan tespit edilebileceği belirtilmektedir<sup>20</sup>. Kamu yararı, genel yarar, toplum yararı gibi kavramların hepsini kapsayan genel bir kavram niteliğindedir<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> 4949 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 13.

<sup>18</sup> KARAKOÇ, Vergi, s. 576; BAYRAKLI, s. 17; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 14; ARSLANER, s. 111.

<sup>19</sup> “İdare hukukunun ve bu hukuktaki imtiyazların ve usullerin esası, kolektif ihtiyaçların ve âme menfaatinin karşılanması ve korunabilmesi için icra edilecek faaliyetlerde idarenin daha geniş salâhiyetleri ve süratli ve imtiyazlı usullere dayanması mecburiyetidir. Âme hukukunun ve bu arada idare hukukunun dayandığı normatif esas, genel menfaatin özel menfaatten üstünlüğü ve binaenaleyh özel menfaatin mutlaka genel menfaate uymak, onunla bağdaşmak mecburiyetidir”. TANCİ/ARIKAN/YALÇINER, s. 2.

<sup>20</sup> AKILLIOĞLU Tekin, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *Âme İdaresi Dergisi*, C. 24, S. 2, Yıl 1991, s. 3-4; GÖVEN Yusuf, “Kamulaştırma İşlemlerinde “Kamu Yararı””, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 1, Ocak 1999, s. 253.

<sup>21</sup> AYAYDIN Cem, “İdari Yargı’nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler”, *İÜHF*, C. LXIX, S. 1-2, yıl 2011, s. 568; “Kamu yararı kavramı, genel bir ifadeyle özel veya bireysel

Kamu yararının nerede ve ne olduğuna, nasıl somutlaştırılması gerektiğine karar verme yetkisi esas itibarıyla yasama organına aittir<sup>22</sup>. Bu bakımdan içeriği ne olursa olsun yasama organı tarafından usûlüne uygun olarak çıkarılan her kanununun kamu yararına uygun olduğu kabul edilmektedir<sup>23</sup>. Bu bağlamda kanuna dayanılarak çıkarılan idarî işlemlerin kamu yararına uygunluğu da kanuna uygunlukla eş anlamlı olmaktadır. Devletin ve devlet adına faaliyette bulunanların kamu yararı dışında bir amaç gözetmeleri mümkün değildir<sup>24</sup>.

Kamu yararı temel hakların sınırlandırılması, idarî işlemlerin maksat unsuru gibi konularda önemli bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır<sup>25</sup>. Kamu yararı esas itibarıyla, kamu idarecilerinin bir işlemi yaparken uymaları gereken kural ve hedeflerden biridir. İdare kendisine tanınan yetkileri kullanırken mutlaka kamu yararını gözetmek, yetkilerini kamu yararı doğrultusunda kullanmak zorundadır<sup>26</sup>. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de ülke parlamentolarının kamu yararını belirlemesine kural olarak saygı göstermekte ve devletlere kamu yararı konusunda geniş bir takdir alanı tanımaktadır<sup>27</sup>.

Kamu yararı kavramı, devletin kutsanması ve dokunulmazlığını sağlamak suretiyle iktidar pekiştirmek aracı olarak kullanılabilmektedir<sup>28</sup>. Devleti idare edenler, kullanacakları yetkileri belirlerken aslında kamu yararına sığınmaktadır. Kamu yararı bu noktada devleti idare edenlerin sığınacakları bir liman niteliği taşımaktadır.

Kamu yararının birey yararına üstün tutulması, rüçhan hakkının da temel dayanak noktasıdır. AİHM, kamu alacaklarının tahsilinin kolaylaştırılmasında

---

*çıkartılardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yararı ifade etmektedir*". AyM. 19.01.2012 gün ve E. 2010/30, K. 2012/7, RG. 19.05.2012, S. 28297.

<sup>22</sup> AKYILMAZ Bahtiyar, *İdare Hukuku*, Konya 2004, s. 299; SARAÇ Osman, "Kamu Yararı Kavramı", *Maliye Dergisi*, S. 139, Ocak-Nisan 2002, [http://212.174.133.188/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md139/O.%20SARA C.pdf](http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md139/O.%20SARA%20C.pdf), s. 2, (ET. 01.09.2012).

<sup>23</sup> AKILLIOĞLU, s. 4.; "Hukuk devletinde yasa koyucu, Anayasa kurallarına bağlı olmak koşuluyla ihtiyaç duyduğu düzenlemeyi yapma yetkisine sahiptir. Yasa koyucunun, memur ve diğer kamu görevlileri ile bunların dışındaki çalışanlarla ilgili olarak, Anayasa'da belirlenen kurallara bağlı kalmak, adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözetmek koşuluyla düzenleme yapma yetkisi bulunmaktadır". AyM. 22.02.2012 gün ve E. 2011/114, K. 2012/28, RG. 21.07.2012, S. 28360.

<sup>24</sup> AKILLIOĞLU, s. 4; AYAYDIN, s. 571; "Bütün kamusal işlemler, nihai olarak kamu yararını gerçekleştirmek hedefine yönelmek durumundadır". AyM. 19.01.2012 gün ve E. 2010/30, K. 2012/7, RG. 19.05.2012, S. 28297.

<sup>25</sup> GÖVEN, s. 255.

<sup>26</sup> AKYILMAZ, s. 298-299.

<sup>27</sup> ŞİMŞEK, s. 189, 196, 199.

<sup>28</sup> AKILLIOĞLU, s. 3-4; GÖVEN, s. 254; SARAÇ, s. 11.

kamu yararı bulunduğunu belirtmektedir: “[Hollanda’daki] 1845 sayılı yasanın 16/3.maddesi, vergi idaresine vergi alacağını fiilen borçlunun zilyetliğinde olmasına rağmen hukuki olarak bir başkasına ait olan mallardan tahsil etme yetkisi vermektedir. Bu durum, vergi idaresini malların gerçekten vergi borçlusunun mülkiyeti altında bulunup bulunmadığını araştırmaktan kurtarmaktadır”<sup>29</sup>. Karara konu hükmün konuluş amacı, vergi borçlarının tahsilini kolaylaştırmaktır. Bu amaç ise, başlı başına kamu yararınıdır<sup>30</sup>.

Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı aslında idareye tanınan imtiyazların, yetkilerin özel bir görünümünü oluşturmaktadır. İdare, toplum hayatında “üstün ve imtiyazlı konum”da bulunmaktadır<sup>31</sup>. İdarenin doğasında üstünlük iddiası bulunduğu, bu yüzden idarenin üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle donatıldığı belirtilmektedir. Kamu yararı, idareye üstün yetkiler tanınmasını gerektirmektedir<sup>32</sup>.

Konunun daha iyi değerlendirilmesi için, kamu yararının yanı sıra birey yararının da dikkate alınması ve aradaki dengenin sağlanması gereklidir.

## **B. HAZİNE YARARI İLE BİREY YARARI ARASINDAKİ DENGE AÇISINDAN DEĞERLENDİRME (KAMU YARARININ GERÇEKLEŞMESİ)**

Kamu yararının yanı sıra bir de özel yarar (birey yararı) bulunmaktadır. Kamu yararı, birey yararından farklı ve o yararın üstünde veya dışında bir yararı ifade etmektedir. Bu itibarla gerçek ayrımın, kamu yararı ile toplum yararı arasında değil, kamu yararı ile birey yararı arasında olduğu ifade edilmektedir<sup>33</sup>. Bu bakımdan kamu yararının kural olarak toplum yararı ile aynı anlamda kullanılabilmesi mümkündür<sup>34</sup>. Birey yararını tamamen kamu yararının zıddı

<sup>29</sup> Bkz. YALTI SOYDAN Billur, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası*, S. 227, Temmuz 2000, s. 105, SABAN Nihal, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 18, yıl 2001, s. 466-467; Kararın İngilizce tam metni için bkz: AİHM. 23.02.1995 gün ve no. 15375/89, GASUS DOSIER und FÖRDERTECHNIK v. Hollanda kararı, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57918>, (ET.01.09.2012).

<sup>30</sup> YALTI SOYDAN, s. 105; SABAN, *Vergi Affı*, s. 467.

<sup>31</sup> UYANIK Halit, “İdare Hukukunun Eksen Kayması: İdarenin Üstünlüğünün Gereçelendirilmesi Sorunu”, *İÜHFİM*, C. LXIX, S. 1-2, yıl 2011, s. 1162.

<sup>32</sup> UYANIK, s. 1153, 1157.

<sup>33</sup> “Ancak kamu yararı/bireysel çıkar farklılığı kadar ve belki daha fazla kamu yararı/toplum yararı ayrımı yapıldığı da bir gerçektir”. AKILLIOĞLU, s. 7.

<sup>34</sup> SARAÇ, s. 5; Karş. ŞİMŞEK Suat, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Kamu Yararı Kavramı ve Devletlerin Takdir Hakkı”, *Adalet Dergisi*, Yıl 2012, S. 42, s. 181.

olarak görmemek gerekir. Birçok durumda bu iki yarar örtüşebilmektedir. Önemli olan bu iki yarar arasında bir denge sağlanmasıdır. Çünkü ister istemez bu iki yarar arasında çıkar çatışmalarının meydana gelebilmesi mümkündür.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında, kamu yararı ile birey yararı arasında denge kurulması gerektiğine vurgu yapmıştır<sup>35</sup>. Zaten toplumun yararı ile bireyin yararı arasında denge kurmak, sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir<sup>36</sup>.

Vergi hukuku alanında devletle bireyler arasındaki çıkar çatışmaları daha belirgindir. Devletin mükellefin geliri, servetine ortak olmasının bir sonucu olarak kaçınılmaz şekilde çıkar çatışmaları doğmaktadır. Vergiler dolayısıyla, devletin kamu hizmetlerinin finansmanı ihtiyacının karşılanması amacı ile mükelleflerin maddî çıkarları karşı karşıya gelmekte, çatışmaktadır. Vergi hukuku, vergi ilişkisinin temelinde yer alan bu çıkar çatışmasını, menfaatlerin karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışır<sup>37</sup>.

Elbette ki kamu yararının gözetilmesi suretiyle kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması zorunluluk arz etmektedir. Ancak bireylerin zayıf durumda olduğu da göz önünde bulundurulmalı ve kişilerin yararı da dikkate alınmalıdır. Meselâ, iflâstaki imtiyazların kaldırılmasının gerektiği ve bu yüzden devletin doğacak gelir kaybının, iflâs sonucu daha büyük oranda tatmin edilecek özel alacaklılardan alınacak ek vergilerle telâfi edilebileceğine yönelik görüş<sup>38</sup> de, bireylerin devlet karşısında zayıf durumda olduğunu göstermektedir. Devlet, ihtiyaç duyduğu vakit yeni düzenlemeler yapmak suretiyle ek vergiler dahi alabilecek şekilde güçlü pozisyonadadır. Dolayısıyla devlete çok geniş yetkiler tanımak, dengeyi bozacaktır.

<sup>35</sup> “Mülkiyet hakkı mutlak bir hak olmayıp, kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. Bu sınırlandırmanın da ölçülü ve orantılı olması, kamu yararı ile bireyin mülkiyet hakkı arasında makul bir denge kurması gerekir. İcra ve iflas hukukunun temel ilkelerden biri, alacaklı ve borçlunun hak ve menfaatlerinin belli bir denge içinde korunmasıdır”. AyM. 12.01.2012 gün ve E. 2010/90, K. 2012/4, RG. 19.05.2012, S. 28297.

<sup>36</sup> “Vatandaşlarına asgari bir yaşam standardı sağlamayı kendisine görev bilen sosyal devlet, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, sosyal ve ekonomik açıdan dezavantajlı olanları gözeterek sosyal adaleti sağlayan devlettir”. AyM. 24.05.2012 gün ve E. 2011/132, K. 2012/82, RG. 01.12.2012, S. 28484; “Sosyal hukuk devleti, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti sağlayan ve toplumsal dengeleri gözetken devlettir”. AyM. 17.05.2012 gün ve E. 2011/136, K. 2012/72, RG. 26.06.2012, S. 28335.

<sup>37</sup> KUMRULU Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 243; DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Veda”, *Referans*, 14.10.2010.

<sup>38</sup> DAY, s. 4.

Doktrinde de kamu hizmetlerinin finansman ihtiyacının karşılanması için üstün bir amaç olduğu ancak, hukuk devleti ilkesinin de bireyin devlet karşısında korunmasını gerektirdiği vurgulanmaktadır. Buna göre, hukuk devleti ilkesi, “*adalet terazisinin devletle birey arasında ölçülü, dengeli durmasının sağlanmasını zorunlu kılar*”<sup>39</sup>. Kamu alacaklarının tahsili bakımından kamu alacaklarına bir takım öncelikler tanınırken bireylerin hukukî durumu da dikkate alınmalıdır. Hazinesin yararı ile bireyin yararı dikkate alınmak suretiyle kamu yararı gerçekleştirilmelidir.

Vergi hukuku bakımından tek amaç, devlete geniş malî imkânlar sağlamak veya devlet karşısında bireyi korumak değildir. Birey - devlet ilişkisinde ne biri, ne de diğeri mutlak olarak korunmalıdır. Ne var ki bir bütün olarak çıkarlar dengesine yönelirken somut olayda ilişkinin taraflarından biri lehine düzenlemeler yapılabilmektedir. Bu konuda en bariz örnek olarak, AATUHK’ta kamu alacağı bakımından belli öncelikler tanındığında, devletin korunmuş olması gösterilmektedir<sup>40</sup>. Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı, devlet (hazine) menfaatinin birey menfaatleri karşısında üstün tutulmasının bir örneğini oluşturmaktadır. Burada, kamu yararı ile birey yararı arasındaki denge, kamu yararı lehine ağırlıklı olarak düzenlenmiştir.

Nitekim doktrinde de AATUHK hükümlerinin mükellef haklarını gözetmediği, sadece kamu alacağı odaklı olarak kaleme alındığı belirtilmektedir<sup>41</sup>. Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkında da bu durum açıkça görülmektedir. Mükelleflerin ya da ilgili diğerk kişilerin durumu göz ardı edilerek, kamu alacağının tahsiline öncelik tanınması söz konusudur.

Konu biraz derinlemesine ele alındığında, kanaatimce, kamu yararı ve birey yararı olmak üzere sadece ikili bir ayırım yapmak eksik olacaktır. Kamu yararı, birey yararı ve hazine yararı olmak üzere, burada aslında üçlü bir yarardan bahsetmek mümkündür<sup>42</sup>. Vergi cezalarında ihlâl edilen menfaat olan hazine yararı ile korunan hukukî menfaat olan kamu yararının özdeşleşmiş olması<sup>43</sup> veya Anayasa Mahkemesi’nin bazı değerlendirmelerinde hazine yara-

<sup>39</sup> AKKAYA, s. 344.

<sup>40</sup> Örneğin vergi hukukunda kanunilik ilkesi de mükellefleri koruyucu niteliktedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KUMRULU, *Gecikme Faizi*, 243.

<sup>41</sup> DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”, <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=224> (ET. 01.03.2013).

<sup>42</sup> Vergi hukukunda kamu yararı üzerinde ayrıca durulması gereken, bu çalışmanın sınırları aşan çok geniş ve önemli bir konudur. Bu konuyu, ayrı bir çalışma kapsamında incelemeyi planlıyorum.

Bu bölümde detaya girilmeden kamu yararı üzerine bir takım tespitler yapılacak ve konunun sadece rüçhan hakkı ile bağlantısı üzerinde durulacaktır.

<sup>43</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 209.

rına ağırlık verdiğinin belirtilmesi<sup>44</sup>, bu duruma işaret etmektedir. Kamu yararı, birey yararı ile hazine yararının hepsinin üstünde, onların kesiştiği optimum bir nokta üzerinde bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, hazine yararı ile birey yararı arasındaki dengenin sağlandığı noktada kamu yararı gerçekleşmiş olacaktır. Nitekim AATUHK'un 62/son maddesinde yer alan "*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir*" hükmü, menfaatler arasında dengenin sağlanacağı, diğer bir ifadeyle kamu yararının gerçekleşeceği noktayı ifade etmektedir.

Bu itibarla kanunî veya idarî bir düzenleme yapılırken sadece hazine yararına ağırlık verilmemeli, bireylerin yararı da dikkate alınarak kamu yararı gerçekleştirilmeye çalışılmalıdır. Kamu yararı bazen hazine yararı bazen birey yararı ile örtüşebilmektedir. Kamu yararı, bir bakıma tüm toplumun yararını ifade etmektedir. Hazinesinin korunması tüm toplumun yararınadır denilebilir. Ancak toplumun bireylerden oluştuğu, her bir bireyin menfaatin de dikkate alınmasının, toplumun daha sağlıklı bir yapıda kalmasına katkı sağlayacağı unutulmamalıdır. Bu itibarla kamu yararı, menfaatler arasında dengenin sağlandığı noktada bulunmaktadır. Somut olayın durumuna göre, kamu yararı bakımından bazen hazinenin bazen de bireylerin menfaatinin biraz daha ön plana alınması gerekebilir. Ancak kural olarak kamu yararı, hazine yararı ile birey yararının kesiştiği ideal noktada yer almaktadır. Gerçek anlamda kamu yararının sağlandığından bahsedildiğinde kanaatimce, bu menfaatler dengesinin sağlanmış olduğu anlaşılmalıdır.

Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararlarında da vergi kanunlarının kamu yararı bağlamında okunmasında bazen hazine yararının ihmal edildiği görülmektedir. İlgili kurallar Anayasa Mahkemesi'nce hazine aleyhine değerlendirilince, bu sefer de bireylerin yararına sonuç doğurduğu doktrinde ifade edilmektedir<sup>45</sup>. İşte, yapılacak değerlendirmelerin sadece hazineyi ya da sadece bireyleri koruyucu tarzda olmaması, menfaatler arasındaki dengenin sağlandığı noktada olması gerekir.

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınırken çok geniş yelpazede öncelikler verilmesi, kamu yararı sağlanmaya çalışılırken aslında hazine yararının esas alındığını göstermektedir. Örneğin kamu alacağından dolayı konulan bir hacze, sonraki özel alacaktan dolayı konulan hacizlerin –alacak bir nafaka veya

<sup>44</sup> SABAN, *Vergi Affi*, s. 466.

<sup>45</sup> "Hazine ile okuma yapılmış olsa idi, amaç ile araç arasında orantılılık kurulması gerektirir. Halbuki okuma hep hazine aleyhine olmuştur. Bunun niçin önemsenmesi gerekiyor? Yasa koyucunun da Anayasa Mahkemesinin de o süreçte kullandığı "kamu yararı" gerekçelerinin bugün "bazı bireylerin yararına" olduğunun yaşayarak öğrenilmiş olmasıdır. Bunun için belki bilimin "kamu yararı" kavramı için yaptığı tanımlama yeniden düşünülmelidir". SABAN, *Vergi Affi*, s. 468, ayrıca bkz. s. 466.

işçi alacağı gibi imtiyazlı olsa dahi– iştirak edememesi eleştirilecek bir durumdur. Bu gibi durumlarda özel alacaklara –en azından imtiyazlı özel alacaklara– İİK’deki şartları sağlamak suretiyle hacze iştirak imkânı tanınması gerekir. Ancak aralarında paylaşırma öncelik ilişkisine göre değil garameten yapılmalıdır. Çünkü bir işçi alacağı ya da nafaka alacağının ödenmesindeki kamu yararı, bir vergi alacağının tahsilindeki kamu yararından daha az önemli değildir. Sosyal devlet ilkesi gereğince korunması gerekenlerin korunmasına da önem verilmelidir.

Mevcut hükümler incelendiğinde, birey yararının büyük ölçüde göz ardı edildiği anlaşılmaktadır. Bu yüzden birey yararı ile hazine yararı arasındaki ideal denge sağlanamamaktadır. Dolayısıyla kamu yararı gerçekleştirilememektedir. Kamu alacakları arasında ayrıma gidilmeden bütün alacaklar için öncelik tanınması, bu bağlamda cezaların ve fer’î alacakların da önceliğinin olması bu durumun ortaya çıkmasında başlıca etkidir. Teminat hükmünde olan eşyalara ilişkin düzenleme de, benzer durumdaki eşyaların kapsama alınmaması ve hatta günümüzde söz konusu eşyalar için böyle bir düzenleme yapılması bakımından eleştirilecek niteliktedir.

Birey yararı dikkate alınırken de sadece kamu borçlusu değil, kamu borçlusuna alacaklı olanlar diğer kişiler de göz önünde bulundurulmalıdır. AATUHK’un 62/son maddesinde yer alan “*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir*” hükmü geniş yorumlanabilir. Her şeyden önce kamu borçlusunun durumunun düşünülmesi, aslında kamu alacaklısının uzun vadeli ilişkide yararınadır. Bu da kamu yararına hizmet etmektedir. Altın yumurtlayan tavuğu kesmek yerine onun korunup sürekli üretken tutulması gerekir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin vergi dairesinin bir nevi müşterisi olduğu gerçeği göz önüne alındığında, sadece kamu alacaklısı ile borçlusunun değil; kamu borçlusundan alacaklı olan diğer kişilerin de düşünülmesi ve menfaatlerinin telif edilmesi gerektiği anlaşılır. Geniş açıdan konu ele alındığında kamu borçlusunun alacaklısı olan diğer kişiler de çoğunlukla vergi mükellefidirler. Bunların menfaatlerin de korunması neticede kamu yararına hizmet edecektir. Kamu alacaklarına öncelik tanınırken, kamu borçlusunun diğer alacaklılarının durumunun ihmâl edilmesi, o alacaklıların da zor duruma düşüp mağdur olmasına ve kamu yararının belki de çok daha fazla bozulmasına yol açacaktır. Nitekim iflâs aşamasında para ve vergi cezalarının da imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada yer alması, kamu borçlusunun diğer alacaklılarının alacaklarına kavuşmasını zora sokmakta ve bu durum adeta bu diğer alacaklıları cezalandıran bir hale bürünmektedir. Bu şekildeki bir uygulamanın ise kamu yararı kavramıyla örtüştüğü söylenemez. Dolayısıyla kamu yararı çok hassas bir konu olup, bu yararın esas alınması gayet titiz çalışmaları gerektirmektedir.

İflâs müessesesinin kendisi, başlı başına bütün kamuyu ilgilendirmektedir. İflâslar çok sık görülmemekle beraber, iflâslarda söz konusu olan para



miktarlarının büyüklüğü, iflâsların ülke ekonomisi üzerindeki etkisini göstermektedir. Ayrıca dünya çapındaki bir kurumun iflâsı halinde ise, yalnız ait olduğu ülkenin ekonomisi değil, aynı zamanda ilişki içinde bulunduğu diğer ülke ekonomilerinin etkilenmesi dahi söz konusu olabilmektedir<sup>46</sup>. Bu itibarla kamu yararını dar bir bakış açısıyla yorumlamamak ve kamu alacaklarına çok geniş imtiyazlar tanımamak gerekir. Diğer alacaklılar da düşünülerek, kamu alacaklarının yeniden tasnif edilmesi suretiyle kamu alacaklarına tanınacak imtiyaz mümkün olduğunca sınırlandırılmalıdır.

Kanunlarda hızlı değişiklikler yapılması ve daha sonra çıkarılan kanunlarla bu değişikliklerin de kaldırılması, yapılan düzenlemelerin detaylıca düşünülmeden özensiz bir şekilde yapıldığını göstermektedir. Özellikle 4949 sayılı kanun'la yapılan değişiklikler ve ardından 5479 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeler bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Kısaca, sadece devletin (hazinenin) ya da sadece mükelleflerin korunmaması gerekir. Aradaki menfaat dengesi sağlanmaya çalışılmalıdır. Kamu alacağının korunması ve hızlı tahsilinin sağlanması ile kamu borçlusunun çıkarları arasındaki dengenin kurulması gerekir. Bu dengenin sağlanabilmesi, kamu yararının tam anlamıyla tesis edilebilmesi için de, kanımca kamu alacaklarının niteliklerine göre sınıflandırılması zorunludur. Kamu alacakları yeniden sınıflandırılmadıkça, bu denge tam anlamıyla sağlanamayacaktır.

#### IV. KAMU ALACAKLARININ YENİDEN TASNİFİNİN GEREKLİLİĞİ

Bu başlıkta menfaatler arasındaki dengeyi sağlamak ve dolayısıyla eşitliği gerçekleştirebilmek adına kamu alacaklarının niteliklerine göre tasnif edilmesi konusu üzerinde durulacaktır. Kanunun mevcut halinde kamu alacaklarının aslî ve fer'î olarak tasnifi, eşitliği, adaleti sağlamak açısından yetersizdir.

Birkaç ülke dışında vergi alacaklarına imtiyaz tanındığı görülmektedir. Eğer kamu alacağına rüçhan hakkı tanınıyorsa, bunun asıl sebebi bu alacakların kamu hizmetlerinin karşılığını oluşturması gerçeğidir. Kamu hizmetlerinin aksamadan gerçekleştirilebilmesi için kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsili ve bunlara öncelik tanınması önem taşımaktadır. Bu itibarla, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması bir gerekliliktir. Ancak rüçhan hakkı tanınacak kamu alacakları tespit edilirken bu alacakların temel özelliğinden hareket edilmelidir. Kamu alacaklarına sağlanan imtiyazların temelinde, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin karşılığı olması ve buna bağlı olarak kamu yararının sağlanması amacı yer aldığı için, rüçhan hakkı tanınacak kamu alacaklarının tespitinde de bu nokta esas alınmalıdır. Yani bütün kamu alacaklarına rüçhan

<sup>46</sup> Bkz. YILMAZ Ejder, “İflasın Kamu Hukuku Bakımından Sonuçları ve Müflisin Saygınlığını Yeniden Kazanabilmesi”, *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi*, S. 9, Şubat 1976, s. 54.

hakkı tanınmamalıdır. Kamu alacakları mutlaka yeniden tasnife tâbi tutulmalı ve sadece doğrudan kamu hizmetleri ile ilişkilendirilenlere rüçhan hakkı tanınmalıdır. Bu bağlamda kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının kapsamı daraltılmalıdır.

Konkordatoya tâbi olmayan kamu alacaklarının kapsamının daraltılması, bu bağlamda olumlu bir örnektir. Daha önce bütün kamu alacakları için konkordato mecburî değilken, 4949 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları dışındaki kamu alacakları için konkordatonun –kural olarak– mecburî hale getirilmesi önemli bir gelişmedir. Bu düzenleme ile kamu alacaklarına konkordato aşamasında tanınan imtiyazlar daraltıldı. Böylece kişilerin borçlarını ödemeleri bakımından önemli bir gelişme sağlanmış oldu. Bu itibarla, kamu alacaklarına haciz ve iflâs aşamasında tanınan önceliklerin de kamu alacaklarının niteliği dikkate alınarak yapılacak bir tasnife göre daraltılması gerekmektedir.

Asıl sorun, rüçhan hakkının tanınması değil, tanınacak rüçhan hakkının kapsamının ne boyutta olması gerektiğidir. Rüçhan hakkının yararları ve sakıncaları dikkate alındığında, kamu alacakların özel alacaklar karşısındaki durumu ile menfaatler dengesi de göz önünde bulundurulduğunda, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının belli kriterlere bağlanması ve kamu alacaklarının yeniden tasnife tâbi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

AATUHK’un 1. maddesinde düzenlenen kamu alacaklarının yeniden tasnifi, sadece kamu alacaklarına tanınacak öncelikler bakımından önemlidir. Bunun dışında elbette ki bütün kamu alacaklarının tahsilinde AATUHK’taki teminatın paraya çevrilmesi, haciz yoluyla takip gibi bütün tahsil hükümleri aynen geçerli olacaktır. Burada yapılması önerilen tasnif, tanınacak rüçhan hakkının kapsamı bakımından önem taşımaktadır. Çünkü mevcut durumda rüçhan hakkı, diğer kişilerin haklarını ve bu bağlamda hukukî güvenliklerini zedeleyen boyutlara ulaşabilmektedir. Rüçhan hakkının gereksiz yere oldukça geniş şekilde tanınması, diğer alacaklıların alacaklarına kavuşmasını engellemekte, onların zarar görmesine yol açmaktadır. Aynı şekilde cezalar konusunda iflâs aşamasında imtiyaz tanınması, aslında bu cezaların diğer alacaklılara uygulanması anlamına gelmektedir. Cezalara da imtiyaz tanınınca, bunlar öncelikle tahsil edilmekte ve sonraki sıralara bir pay kalmamaktadır. Bu da nihayetinde söz konusu cezaların asıl kamu borçlusuna değil de, kamu borçlusunun diğer alacaklılarına uygulanmasına yol açmaktadır.

Kamu alacaklarının hepsi sonuçta kamu geliri oluşturmakta ve kamu harcamalarına finansman teşkil etmekteyse de, hepsinin temel alınma amacı aynı değildir. Gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer’î kamu alacakları, asıl kamu alacaklarının değer kayıplarını telâfi etme gayesiyle alınmaktadır. Cezalar ise kişilerin kanunlara uyması ve kamu düzeninin sağlanması temel amacıyla uygulanmaktadır. Hatta vergi cezalarında (vergi kabahatlerinin yaptırım-

larında), cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah gibi yaptırımları ortadan kaldıran durumların da bulunması, cezalara özel alacaklar karşısında öncelik tanınmamasını gerektirir. Bu itibarla rüçhan hakkına sahip olması gereken kamu alacaklarının esas itibarıyla, asıl alınma amaçları kamu hizmetlerine finansman teşkil etmek olan kamu alacaklarının olması gerekir. Yani bu kapsamda vergilere ve kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan diğer kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmalıdır. Cezalara ve fer'î kamu alacaklarına ise bu mânâda bir öncelik hakkı tanınmamalıdır.

Kamu alacaklarını yeniden tasnifi özel alacaklarla kamu alacakları arasında denge sağlamış olacaktır. Bu sayede birey yararı ile hazine yararı arasında denge sağlanacak ve kamu yararı gerçek anlamda tecelli edecektir. Kamu yararının, gerek hazine yararı ve gerekse de birey yararının keşiştiği ideal noktada bulunduğunu düşünüyorum. Bu sayede hacze iştirak edecek kamu alacaklarının kapsamı daraldığı için özel alacaklılar da tatmin edilebilecektir. İflâsta da kamu alacaklarına tanınan imtiyazın daraltılmasıyla, diğer sıradaki alacaklılara da tasfiyeden belli ölçüde pay kalabilecektir. Diğer alacaklıların tatmin edilmesi ve onların zor duruma düşmemelerinde de kamu yararı bulunmaktadır. Böyle bir uygulamayla elde edilecek kamu yararı, kamu alacaklarına çok geniş ölçüde imtiyaz tanınmasındaki yarardan çok daha fazla olacaktır.

Dolayısıyla kamu alacaklarına kayıtsız şartsız imtiyaz tanınmanın aslında kamu yararı kavramıyla tam da uyuşmadığı anlaşılmaktadır. Kamu alacaklarına tanınan imtiyazın belli ölçüde daraltılıp diğer kişilere de alacakları tatmin imkânının tanınması, uzun vadede devletin vergi alacaklarının artmasına (en azından azalmasının önlenmesine) hizmet etmek suretiyle kamu yararının gerçekleşmesine daha fazla hizmet edecektir.

AATUHK'un 1. maddesinde yapılacak düzenleme ile kamu alacakları temel itibarıyla 2'ye ayrılmalıdır:

#### **1- Asıl amacı kamu hizmetlerinin finansmanı olan kamu alacakları.**

Buna göre, vergi, resim, harç, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları bu kapsama girecektir.

**2- Diğer amaçlarla alınan kamu alacakları.** Bunlar, doğrudan kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla alınmamaktadır. Gecikme zammı, gecikme faizi ve diğer fer'î nitelikteki kamu alacakları, vergi ve para cezaları da bu kategoriye girecektir.

Özel kanunlarına göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar da aynen bu şekilde ayrıma tâbi tutulmalıdır.

Bu ayrım sonrasında sadece ilk gruba giren kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmalıdır. Sadece bu grupta olan alacaklar AATUHK'un 21. maddesine göre hacze iştirak edebilmeli ve iflâs sıra cetvelinde imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada yer almalıdır. Tabii ki mevcut durumda söz konusu olan eşya ve

gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının önceliği de aynen devam etmelidir.

Bu ayırmada, ikinci grupta yer alan cezalar, faiz ve zamlar yine AATUHK hükümlerine göre tahsil edilecektir. Bunlara sadece hacze iştirak ve iflâsta tanınan öncelik kaldırılmış olacaktır. Bunların hacze iştirakteki ve iflâs sıra cetvelindeki durumları özel alacaklar gibi tamamen İİK hükümlerine göre belirlenmelidir. İkinci grupta yer alan kamu alacaklarına herhangi bir şekilde rüçhan hakkı tanınmamalıdır. Böylelikle sadece ilk grup kamu alacaklarına öncelik tanınmış olacak, cezalar ve faizler gibi ikinci grupta yer alanlar ise, aynen özel alacaklar gibi hacze iştirak edebileceklerdir. Yani İİK'daki şartlar varsa hacze iştirak edecek yoksa sıra cetvelinde yerini alıp bekleyecektir. Özel alaktan dolayı konulan hacizlerin de İİK'daki şartları sağlayarak en azından bu ikinci grupta yer alan kamu alacağından dolayı konulan hacizlere iştirak edebilmesi imkânı sağlanmalıdır. Nafaka, işçi alacağı gibi imtiyazlı özel alacakların da şartlarını sağlamak kaydıyla bu öncelikli ilk grup kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlere iştirak edebilmesi gerekir. Bu sayede, kamu alacakları ile özel alacaklar arasında âdil bir denge de sağlanmış olacaktır.

Hacze iştirak edecek kamu alacaklarının sadece 1. grup kamu alacakları ile sınırlandırılması halinde, doktrinde ileri sürülen özel alacaklar karşısında kamu alacakları lehine haksız bir ayrımcılık yapıldığı iddiaları da ortadan kalkacaktır. Daha dengeli bir durum oluşacaktır.

Kamu alacaklarının kendi aralarındaki hacze iştirakinde ise, iştirak eden kamu alacakları arasında öncelik esasına göre değil garame esasına göre paylaşılmalıdır. Hacze iştirakin özüne daha uygun olacak böyle bir düzenleme, sonradan haciz koyduran diğer kamu idarelerinin alacaklarının da belli ölçüde tatmin edilmesini sağlayacaktır.

İflâsta da sadece ilk gruptaki alacaklar imtiyazlı olarak sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alacaktır. İkinci grup alacaklar ise, imtiyazsız adi alacak olarak son sırada yer almalıdır. Hatta ikinci grup kamu alacaklarının adi alacaklardan da sonra gelmek üzere oluşturulacak bir sırada yer alması düşünülebilir. Böylece borçlunun cezasını diğer alacaklılara yükleme gibi bir sakıncalı durum da ortaya çıkmayacaktır. Gecikme zammı ve gecikme faizinde zarar telafisi ön planda olsa da, kamu alacağının aslına rüçhan hakkı tanınması ve hiç olmazsa aslın tamamının (veya en azından önemli bir kısmının) tahsilinin sağlanması, menfaatler dengesi bakımından daha büyük önem arz etmektedir. Bu durum belki formaliteleri uzatması bakımından eleştirilebilir ancak böyle bir düzenleme, özel alacaklılar ile kamu alacaklısı arasında denge kurulması, diğer bir deyişle adaletin sağlanabilmesi bakımından zorunludur. Hazine yararı ile birey yararı arasında denge sağlanabilmesi, yani kamu yararının gerçekleştirilebilmesi için bu şekilde bir düzenleme yapılmalıdır.

İflâs aşamasında imtiyaz tanınacak kamu alacakları için süre yönünden de sınırlama getirilmesi, özel alacaklarla kamu alacakları arasındaki dengeye daha uygun olacaktır. Örneğin stopaj yoluyla alınan vergilere herhangi bir süre sınırı getirilmez ve diğer kamu alacaklarının ise iflâsın açılmasından önceki üç yıl içinde tahakkuk etmesi şartıyla imtiyazlı olması kabul edilebilir. Bunlar dışındaki diğer kamu alacakları ise imtiyazsız alacak olarak işlem görebilir.

Mevcut düzenlemeler incelendiğinde de, kanun koyucunun da aslında bu şekilde bir ayırım yapılmasını üstü kapalı da olsa benimsediği, en azından böyle bir eğilimi olduğu anlaşılmaktadır. Rehinden önce özel alaktan dolayı konulmuş olan bir hacze ancak genel bütçeye giren vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için rehinden sonra konulan hacizlerin iştirak edebileceklerine yönelik olan düzenlemeyi bu duruma örnek olarak gösterebiliriz. Her ne kadar burada ilgili cezalar ile zam ve faizlerin de iştirak edebileceği düzenlenmişse de, asıl öncelik tanınan alacaklar, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar olmaktadır. Bu alacakların kamu hizmetlerinin finansmanı ile doğrudan alâkalı olması ve sadece bu alacaklara öncelik tanınması önemli bir durumdur. Bu düzenleme, kanun koyucunun bu alacakların diğerlerinden daha fazla öneme sahip olduğu düşüncesinde olduğunu göstermektedir. Ancak kanaatimce bu durumda dahi cezalarla zam ve faizlere öncelik tanınmamalı, sadece kamu alacağının aslına öncelik tanınmalıdır. Kamu alacakları yeniden tasnife tâbi tutulduğunda sadece kamu hizmetleriyle doğrudan ilgili kamu alacaklarının rehinden önceki hacze iştirakine imkân tanınmalı, faiz, zam, ceza gibi ikinci grupta yer alan kamu alacaklarına ise bu konuda rüçhan hakkı tanınmamalıdır.

4949 sayılı Kanun’la kamu alacaklarına iflâs aşamasında tanınan imtiyazın kaldırılması ile 2003-2006 yılları arasında kamu alacakları iflâsta adi alacak olarak işlem görmüştür. Bu kanun değişikliğinde, özel alacaklıların alacaklarının tatmin edilememesi gerekçe olarak gösterilmiştir. Çünkü kamu alacaklarının tutarı, bunların fer’îleri ve cezalarıyla birlikte çok büyümekte ve adi alacaklılara paylaşım sonucu çoğunlukla bir şey kalmamaktaydı. Bu düzenleme de kanun koyucunun, kamu alacaklarına tanınan imtiyazın oldukça geniş olduğunu düşündüğünü göstermektedir.

2006 yılında 5479 sayılı Kanun’la kamu alacakları yeniden imtiyazlı alacak olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin özünde, kamu alacaklarına imtiyaz tanınmanın zarurî olduğu gerçeği yatmaktadır.

Bankacılık Kanunu’ndaki, Fon alacaklarının kamu alacakları ile sosyal güvenlik alacaklarından sonra fakat üçüncü sıradaki diğer tüm alacaklardan önce yer alacaklarına ilişkin düzenleme de özü itibarıyla kamu alacakları arasında önem farkı olduğunu göstermektedir. Bazı kamu alacakları kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde çok daha büyük bir öneme sahip olduğu zımî bir şekilde vurgulanmış olmaktadır. Bu örnekler aslında kanun koyucunun bü-

tün kamu alacaklarının aynı önem derecesinde olmadığını, bunlar arasında belli bir nitelik farkı bulunduğunu dolaylı olarak kabul ettiğini göstermektedir. Fakat bu konuda sistematik ve ayrıntılı bir düzenleme yapılmasından da uzak kalınmakta ve yapılan düzenlemeler dağınık bir görünüm sergilemektedir. Kamu alacaklarının önerilen şekilde yeniden tasnif edilip rüçhan hakkının buna göre tanınması halinde, uygulamadaki bütün bu belirsizlik ve sıkıntılar ortadan kalkacaktır.

Belirtilen gerekçeler, kamu alacaklarında yeniden bir düzenlemeye gidilmesi gerektiğini göstermektedir. Yukarıda önerilen şekilde kamu alacaklarının yeniden tasnife tâbi tutulması halinde birey yararı ile hazine yararı arasında denge sağlanmış, diğer bir deyişle kamu yararı tam anlamıyla gerçekleşmiş olacaktır. Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının sınırlandırılması, gerek kamu borçlusunun ve gerekse kamu borçlusunun diğer alacaklılarının menfaatlerinin de göz önünde bulundurulmasını sağlayacak ve bu suretle devlete olan güven artacaktır. Bu şekildeki düzenleme vergiye olan gönüllü uyumun artmasına da olumlu katkı yapacaktır. Bu, diğer ülkelere de örnek teşkil edecek bir düzenleme olacaktır.

## SONUÇ

Kamu alacaklarının devlet egemenliği ile doğrudan ilgili olmaları ve kamu hizmetlerinin karşılanmasına özgülennmiş olup finansmanın karşılığını oluşturmaları, bunları önemli ve özel bir hale getirmektedir. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi ve aksamadan idamesinin sağlanabilmesi bakımından, kamu harcamalarının zamanında ve tam olarak tahsilleri önem kazanmaktadır. Bu yüzden bu alacakların özel alacaklara nazaran daha hızlı ve ayrıcalıklı usüllerle tahsili gerekmektedir. Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasının temelinde, bu alacakların kamu hizmetlerinin yerine getirilmesiyle olan yakından ilgisi yatmaktadır. Kamu yararı da aslında bu alacaklara bir takım imtiyazlar tanınmasını gerektirmektedir. İşte kamu alacaklarına tanınan ayrıcalıklılardan en önemlilerinden birini kamu alacaklarına diğer alacaklar karşısında öncelik tanınması oluşturmaktadır.

Kamu alacaklarının tahsil yetkisi genel anlamda bir cebrî icra yetkisi niteliğinde olsa da, konunun özü incelendiğinde bu yetkinin aslında, vergilendirme yetkisi kapsamı içinde yer aldığı anlaşılmaktadır. Vergi icra hukukunun temelini, cebrî icra yetkisinden ziyade vergilendirme yetkisinin oluşturduğu gerçeği, bu alacakları önemli hale getirmektedir. Vergilendirme yetkisinin, devlet egemenliğinin en önemli bölümünü oluşturması, devletin varlık şartı niteliğinde olması, kamu alacaklarının tahsilinin özel alacaklardan farklı usüllere göre düzenlenmesini zorunlu hale getirmektedir.

Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınmasını destekleyen görüşlerin yanında karşı çıkan görüşler de bulunmaktadır. Dünyada da kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının kaldırılmasına yönelik bir eğilim bulunduğu belirtilmektedir. Ancak ülkelerdeki durum incelendiğinde, iflâs aşamasında birkaç ülke dışında, vergi alacaklarına öncelik tanındığı görülmektedir. Kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması kanaatimce zorunluluk arz etmektedir. Kamu yararı da bunu gerektirmektedir. Ancak burada asıl mesele, tanınacak rüçhan hakkının kapsamının ne olması gerektiğidir. Bu hakkın eşitlik ve menfaat dengesinin gözetilerek tanınması gerekir.

Mevcut durum itibariyle kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkını beş başlık altında belirtmek mümkündür:

- a) Eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının önceliği,
- b) Önce kamu alacağından dolayı konulan bir hacze, başka bir alacak için konulan haczin iştirak edememesi (ve kamu alacağı için konulan hacze başka bir kamu alacağının iştirak edebilmesi ama aralarında öncelik bulunması),

c) Önce özel bir alacaktan dolayı konulan hacze, kamu alacağı için konan haczin İİK'daki şartlar aranmadan iştirak edebilmesi,

d) Rehinden önce özel bir alacaktan dolayı konulmuş olan hacze, genel bütçeye giren vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için rehinden sonra konulan hacizlerin iştirak edebilmesi,

e) Borçlunun iflâsı, mirasın reddi ve terekenin resmî tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde kamu alacaklarının sıra cetvelinde imtiyazlı alacaklar içinde 3. sırada yer alması (ve konkordatonun kamu alacakları için kural olarak mecburî olmaması da bu başlık içinde belirtilebilir).

Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkı incelendiğinde, bu hakkın aslında çok geniş olduğu ve hatta kamu alacaklarına olması gerekenden daha geniş ölçüde imtiyazlar tanıdığı anlaşılmaktadır. Geniş ölçüde tanınan hak, özel alacaklarla kamu alacakları arasındaki dengeyi orantısız bir şekilde bozmaktadır. Ayrıca kamu yararı gerçekleştirilmeye çalışılırken aslında kamu yararına aykırı sonuçlara yol açacak uygulamalara sebebiyet verilmektedir.

Kamu alacağından dolayı satıştan önce konulan haciz önceki hacze – önceki haciz nafaka alacağı gibi imtiyazlı alacaktan doğsa bile– iştirak ederken, özel alacaktan dolayı konulan hacizlerin imtiyazlı olsalar dahi hiçbir suretle kamu alacağına iştirak edememeleri âdil olmayan sonuçlara yol açmaktadır. Hatta sonraki kamu alacağından dolayı konulan hacizler de kamu alacağından dolayı konulan ilk hacze –her ne kadar AATUHK'un 69. maddesinin adı iştirak olsa bile– gerçek anlamda iştirak edemez ancak sıraya girmiş olurlar. Satış bedeli garameten paylaşımına girmez. Bütün kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak iflâsta üçüncü sırada yer almaları da gerek kamu borçlusunun ve gerekse kamu borçlusunun diğer alacaklılarının hukukî durumunu zedeleyen bir özellik olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkının temelini kamu yararının sağlanması düşüncesi oluşturmaktadır. İşte, kamu alacaklarına rüçhan hakkının çok geniş ölçüde tanınmasında kamu yararının yanlış yorumlanması yatmaktadır. Kamu alacağının diğer alacakların önüne geçip bir an evvel hızlı ve kolay bir şekilde tahsili, her zaman için kamu yararıyla bağdaşmaz. Kamu yararı geniş bir kavram olup, kural olarak tüm toplumun ortak yararını ifade etmektedir. Bu itibarla devlet hazinesinin durumu dikkate alınırken aynı zamanda borçlunun, borçlunun diğer alacaklılarının ve tüm toplumun durumunun dikkate alınması gerekir.

Kamu yararı kavramına bir sihirli değnek gibi sarılmamalı ve kamu yararı yeniden tanımlanmalıdır. Bu bağlamda kamu alacaklarına tanınacak önceliğin çerçevesi yeniden objektif esaslara göre belirlenmelidir. Kamu alacaklarına çok geniş ölçüde öncelikler tanınması halinde, kamu yararı gerçekleştirilmeye çalışılırken aslında tam aksine kamu yararı zedelenecektir. Örneğin para ve vergi cezalarına ayrıcalık tanınması ve bu alacaklara tahsilde öncelik veril-



mesi, borçlunun diğer alacaklılarının zarar görmesine ve belki onların da çok zor duruma düşmelerine yol açacaktır. Bu itibarla devlet kendi alacağına geniş ölçüde ayrıcalık tanıyarak daha fazla tahsili gerçekleştirmeye çalışırken, öte taraftan belki de ileride tahsil edebileceği çok daha büyük kaynakları kurutmuş olacaktır.

“Adalet mülkün temelidir” sözünün doğrultusunda, kamu alacaklarına her halükârda ve geniş şekilde ayrıcalıklar tanımamak gerekir. Çünkü kamu yararı, aslında devletin adaleti sağlaması, hukuku egemen kılmasıyla sağlanabilecektir. Âdil bir hukuk düzeni kuran, bunu sağlayan, kendi koyduğu kurallarla kendini bağlı sayan devlette kamu alacaklarına belli ölçüde ayrıcalıklar tanınması, elbette kamu yararını sağlamada önemli fonksiyon ifa edecektir. Ancak kamu yararının sağlanması bakımından bu imtiyazların âdil ve dengeli bir şekilde tanınması şarttır. Bu bakımdan kamu alacaklarının yeniden tasnife tâbi tutulması ve bunlara tanınacak imtiyazların mümkün olduğunca sınırlandırılması da olmazsa olmaz bir gerekliliktir.

Diğer alacaklıları düşünmenin de kamu yararının bir parçasını teşkil ettiğinin farkına varılmalı ve ona göre düzenleme yapılmalıdır. Bu da ancak kamu alacaklarına tanınan mevcut önceliklerin daraltılması ile mümkün olabilecektir. Bunun için her şeyden önce kamu alacakları yeniden tasnife tâbi tutulmalıdır.

AATUHK’un 1. maddesinde yapılacak düzenleme ile kamu alacakları temel itibariyle 2’ye ayrılmalıdır:

1- Asıl amacı kamu hizmetlerinin finansmanı olan kamu alacakları.

2- Diğer amaçlarla alınan kamu alacakları.

Sadece ilk gruba giren kamu alacaklarına AATUHK’un 21. maddesi çerçevesinde hacze iştirak imkânı tanınmalı ve iflâs aşamasında imtiyazlı alacak olarak sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer almalıdır. Diğer gruptaki kamu alacaklarının hacze iştiraki ve iflâs durumundaki sırası aynen özel alacaklarda olduğu gibi, İİK hükümlerine göre belirlenmelidir.

Mevcut durum itibariyle, özel alacaklardan dolayı konulan hacizlerin de İİK’deki şartları gerçekleştirmek suretiyle kamu alacağından dolayı konulan hacizlere iştiraki sağlanmalıdır. Eğer, kamu alacaklarının yeniden tasnifi gerçekleştirilirse, özel alaktan dolayı konulan hacizlerin ikinci grup alacaklara iştiraki mümkün olmalıdır. Ancak nafaka, işçi alacağı gibi imtiyazlı alacaklar, ilk grup kamu alacaklarından dolayı konulan hacizlere iştirak edebilmelidir. Bu şekildeki uygulama, alacaklar arasında âdil dengenin sağlanmasına hizmet edecektir. Kişilerin devlete olan güvenleri de artacaktır. Devletin kendi alacaklarına da saygı gösterdiği, onları da koruduğu bilincinin yerleşmesi, beraberrinde vergiye olan gönüllü uyumu da olumlu yönde etkileyecektir.

Kamu idareleri de alacaklarından dolayı koydukları hacizlerde, kendi aralarında garameye girmelidir. Hacze iştirak konusunun kanunda sistematik

bir şekilde ele alınması bakımından AATUHK'un 69. maddesi, 21. madde içine alınmalı ve bu madde yeniden düzenlenmelidir. Kamu idareleri arasında gerçek anlamda hacze iştirak sağlanmalıdır. Önce haciz koyanın alacağını önce tatmini yerine garemten paylaşım kabul edilmelidir. Eğer kamu alacakları yukarıda önerilen şekilde tasnif edilirse, birinci grup kamu alacakları hacze iştirak edip garameye dahil olmalıdır. Ama ikinci grup kamu alacakları için mevcut düzenleme yani öncelik sırasına göre alacağın karşılanması devam edebilir.

Vergi sorumlularının ödemek zorunda kaldıkları vergiler için asıl mükellefe rücu etmelerinde halefiyet söz konusu olmayıp sadece rücu durumu bulunmaktadır. Vergi sorumluları ödemek durumunda kaldıkları vergiler için adlî yargıda rücu davası açmaktadır. Esasında vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen vergi sorumlusunun, kendisine ait olmayan (mükellefe ait olan) vergi borcunu ödemek durumunda kalması halinde, daha sonra mükellefe rücu ederken, söz konusu kamu alacağına tanınan imtiyazdan yararlanabilmesi gerekir. Rücu halinde, AATUHK'un 21. maddesindeki gibi, önceki özel alacaktan dolayı haczedilen mallar paraya çevrilmeden haciz konulması halinde hacze iştirak edilebileceği kabul edilmelidir. Bu alacakların iflâs aşamasında da imtiyazlı olduklarını kabul etmek, menfaat dengesine uygun olacaktır. Bu yüzden rücu halinde söz konusu alacakların, kamu alacaklarına tanınan rüçhan hakkından yararlanabileceklerine yönelik bir düzenleme yapılması düşünülebilir.

İflâs sıra cetvelinin üçüncü sırasında, kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar yer almaktadır. Ancak bu sıra içinde ayrı ve daha imtiyazlı alacak grubu oluşturulmamalıdır. Örneğin Fon alacaklarıyla ilgili düzenlemelerde bu sıranın adeta üçlü bir yapıya dönüştürülmesi, doğru bir yaklaşım değildir. Bu durumda kanun koyucu belki dördüncü bir imtiyazlı alacak sırası oluşturabilir. Bunun dışında üçüncü sıranın kendi içinde ayrı önceliklere sahip karmaşık görünümlü bir yapı arz etmesi, İcra İflâs Kanunu'nda 4949 sayılı Kanun'la yapılan değişikliğin özüne uymamaktadır. İmtiyazlı kamu alacaklarının daraltılması ve üçüncü sıradaki karmaşık yapıya ilişkin hükümlerin kaldırılması gerekir.

Yapılacak yeni tasnif sonrasında ilk gruba giren kamu alacakları iflâs aşamasında üçüncü sıra imtiyazlı alacak olarak yer alırlar. Kamu alacaklarının doğumu bakımından süre sınırı getirilmesi düşünülebilir. Örneğin stopaj yoluyla tahsil edilen vergilerde süre sınırı olmazken, diğer kamu alacaklarında iflâsın açılmasından önceki üç yıl içinde tahakkuk etme şartı aranabilir. Bu şartları sağlayamayanlar ise imtiyazsız adi alacak olarak son sırada yer alırlar. İkinci grup kamu alacaklarının ise imtiyazsız adi alacaklardan sonra oluşturulacak en son sırada yer almaları düşünülebilir. Böyle bir düzenleme kamu alacaklısı ile özel alacaklılar arasındaki menfaat dengesine çok daha uygun olacaktır.

Sonuç itibariyle, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması bir zorunluktan kaynaklanmakla beraber, bu hakkın âdil bir şekilde tanınmasının gerekliliği de açıktır. Âdil bir uygulamayı sağlayabilmek için de kamu alacaklarının yeniden tasnife tâbi tutulması ve tanınacak rüçhan hakkıyla ilgili düzenlemelerin gözden geçirilmesi gerekir. Bu yapıldığı takdirde, diğer ülkelere de örnek teşkil edecek bir uygulamanın temeli atılmış olur.



## YARARLANILAN KAYNAKLAR\*

### KİTAPLAR

- AKCAN** Recep: *Hacze İştirak*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.
- AKDOĞAN** Abdurrahman: *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- AKMANSU** Mehmet: *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları*, Örnek Matbaası, Ankara 1954.
- AKYILMAZ** Bahtiyar: *İdare Hukuku*, Sayram Yayınları, Konya 2004.
- ANSAY** Sabri Şakir: *Hukuk ve İcra İflas Usulleri*, 5. Bası, Ankara 1960.
- ARSLANER** Hakan: *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili*, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.
- ATAR** Yavuz: *Vergi Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya 2000.
- AYKAÇ** Kemal: *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri*, Seçkin Kitabevi, Ankara 1976.
- BAYRAKLI** H. Hüseyin: *Vergi İcra Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No: 27, Afyon 2000.
- BERKİN** Necmeddin M.: *Tatbikatçılara İcra Hukuku Rehberi*, Filiz Kitabevi, İstanbul (tarihi belli değil).
- BİLGİN** Mahmut: *İcra ve İflas Hukukunda Sıra Cetveli*, Adalet Yayınevi, Ankara 2011.
- BİLGİN** Mahmut: *İflâsın Ertelenmesi, Konkordato, Sıra Cetveli – İhalenin Feshi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2010 (İflâs).
- BİLİCİ** Nurettin: *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- BULUTOĞLU** Kenan: *Kamu Ekonomisine Giriş*, Üçüncü Basılış, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981.
- BULUTOĞLU** Kenan: *Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul 2004.
- CANDAN** Turgut: *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007 (Amme Alacakları).

---

\* Birden fazla eserinden yararlanılan yazarlara yapılan atıflarda, eserlere kısaltma verilmesi yoluna gidilmiştir. Yapılan kısaltmalar parantez içinde gösterilmiştir.

- CANDAN** Turgut: *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006 (*Kanunî Temsilci*).
- CANDAN** Turgut: *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2001.
- COŞKUN** Mahmut: *Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- ÇAĞAN** Nami: *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇELİK** Binnur: *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 2000.
- DEYNEKLİ** Adnan: *İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, Yetkin Yayınları, Ankara 1998, (*İflas*).
- DEYNEKLİ** Adnan/**KISA** Sedat: *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.
- DOĞAN** A. Aykon: *Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezalari*, 1987.
- DÖNMEZ** Recai: *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.
- EDİZDOĞAN** Nihat: *Kamu Maliyesi*, Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2007.
- ERDEM** Metin/**ŞENYÜZ** Doğan/**TATLIOĞLU** İsmail: *Kamu Maliyesi*, 4. Basım, Ekin Kitabevi, Bursa 2006.
- FINCH** Vanessa: *Corporate Insolvency Law, Perspectives and Principles*, Second Edition, Cambridge University Press, Cambridge 2009.
- FRAGISTAS** C.N.: *Das Praventionsprinzip in der Zwangsvollstreckung*, Mannheim, Berlin/Leipzig 1931.
- GERÇEK** Adnan: *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011 (*Kamu Alacakları*).
- GÖKER** Cenker: *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- GÜLSEVEN**: Mustafa, *Açıklamalı - İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999.
- HELVACI** Mehmet: *Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı*, Beta Basım Yayın Dağıtım, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2000.

- HEREKMEN** Aykut: *Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 99/55, Sevinç Matbaası, Ankara 1972.
- İPEKÇİ** Nizam: *Haciz İhtiyati Haciz Sıra Cetveli*, Adil Yayınevi, Ankara 2006 (Haciz).
- JACKSON** Thomas H.: *The Logic And The Limits of Bankruptcy Law*, 1986.
- KANETİ** Selim: *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- KARAKOÇ** Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2011 (Vergi).
- KIRTILOĞLU** S. Serhat: *İflâs Davası*, Adalet Yayınevi, Ankara 2009.
- KIZILOT** Şükrü: *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, C. II, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998.
- KOÇAK** Muhsin: *Vergi – İcra Hukuku (Mukayeseli)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- KURU** Baki/**ARSLAN** Ramazan/**YILMAZ** Ejder: *İcra ve İflâs Hukuku*, 19. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005.
- KURU** Baki/**ARSLAN** Ramazan/**YILMAZ** Ejder: *İcra ve İflâs Hukuku*, Genişletilmiş 10. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1997 (1997 Baskısı).
- MUŞUL** Timuçin: *İcra ve İflâs Hukuku*, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2008.
- MUTLUER** M. Kâmil: *Vergi Genel Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- NEWTON** Grant W./**LIQUERMAN** Robert: *Bankruptcy & Insolvency Taxation*, Third Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2005.
- OKTAR** S. Ateş: *Vergi Hukuku*, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2006 (Vergi Hukuku).
- ONAR** Sıddık Sami: *İdare Hukukunun Umumî Esasları*, Cilt III, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1966.
- ORHANER** Emine: *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2007.
- ÖNCEL** Muallâ/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami: *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- ÖNER** Erdoğan: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.

- ÖZBALCI** Yılmaz: *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006.
- ÖZEKES** Muhammet: *İcra ve İflas Hukukunda İhtiyati Haciz*, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999.
- ÖZER** İlhan: *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, Ankara 1979.
- PEKCANITEZ** Hakan/**ATALAY** Oğuz/**SUNGURTEKİN ÖZKAN** Meral/**ÖZEKES** Muhammet: *İcra ve İflâs Hukuku*, 10. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.
- POSTACIOĞLU** İlhan E.: *İcra Hukuku Esasları*, Dördüncü Bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 643, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.
- REİSOĞLU** Seza: *Bankacılık Kanunu Şerhi, Madde 73-171, Cilt II*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.
- SABAN** Nihal: *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006 (Vergi).
- SERİM** Nilgün: *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007.
- 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.
- ŞENYÜZ** Doğan/**YÜCE** Mehmet/**GERÇEK** Adnan: *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012.
- ŞİMŞEK** Edip: *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, Yeniden Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1996.
- TANCI** Muhittin/**ARIKAN** Vural/**YALÇINER** Polat: *İzahlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilâtla İlgili Diğer Kanunlar*, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara 1970.
- TOLMIE** Fiona: *Corporate & Personal Insolvency Law*, Second Edition, Cavendish Publishing, London 2003.
- TOMBALOĞLU** Mustafa Lütfi: *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.



- TUNCER** Selahattin: *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001 (*Gümrük*).
- TURHAN** Salih: *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.-
- TÜRK** İsmail: *Kamu Maliyesi*, Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistik Verilerine Göre Güncelleştirilmiş 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2006.
- ULUATAM** Özhan/**METHİBAY** Yaşar: *Vergi Hukuku*, Değişik Üçüncü Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999.
- UYAR** Talih: *Gerekçeli – İcra ve İflâs Kanunu Şerhi*, C. 10, Sekiz Misli Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2009 (C. 10).
- ÜNLÜ** M. Cengiz: *Açıklamalı - İcra Hukukunun Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001.
- ÜREL** Gürol: *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- ÜSTÜNDAĞ** Saim: *İcra Hukukunun Esasları*, Yenilenmiş 8. Bası, İstanbul 2004.
- YARALI** Levent: *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.
- YILDIRIM** M. Kâmil/**DEREN** YILDIRIM Nevhis: *İcra Hukuku*, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2009.

## MAKALELER

- ACAR** Mustafa Gürhan/**DEMİRCAN** Yedigâr: “Mevduat Hacizlerine Bankaların Rehin/Hapis/Takas/Mahsup Hakkından Bahsederek Yaptıkları İtirazlar ve Kamu Alacaklarının Önceliği”, *Vergi Dünyası*, S. 341, Ocak 2010, s. 45-47.
- ACAR** Mustafa Gürhan/**YİĞİT** Hasan: “Amme Alacaklarında Rüçhan (Öncelik) Hakkı”, *Vergi Dünyası*, S. 318, Şubat 2008, s.77-82.
- AKILLIOĞLU** Tekin: “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 24, S. 2, yıl 1991, s. 3-15.
- AKIN** Levent: “Maaş ve Ücret Haczi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*”, Yıl 1995, C. 44, S. 1-4, s. 335-363.
- AKKAN** Mine: “Hacze İştirak Kapsamında Anonim Şirket Temsilcilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu ve Sıra Cetveline Karşı Ko-

- nulması”, *Legal Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku Dergisi*, Yıl 2008, S. 3, s. 647-676.
- AKKAYA** Mustafa: “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, *Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan*, C. 1, Ankara 2009, s. 339-347.
- AKTAN** Coşkun Can: “A.A.T.U.H.K. Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 1990, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, s. 1-7.
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Doç. Dr. Yılmaz Aliefendoğlu’nun Yorumu”, *Anayasa Yargısı* 4, Ankara 1984, s. 184-190.
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, *Prof. Dr. Akif ERGİNAY’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara 1981, s. 595-610.
- ARIKAN** Zeynep: “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 269-281.
- ARMKNECHT** Richard F.: “Discharging Tax Debts in Bankruptcy”, *The Copleat Lawyer*, Summer 1996, s. 42-46 [Heionline 13 Compleat Law. 42 1996].
- ASLAN** Kudret: “Hacizde Sıra (Tertip)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 2, 2005, s. 269-318.
- AY** Hakan/**ALPASLAN** Mustafa: “Kamu Alacaklarının Takibinde Rüçhan Hakkı Uygulaması”, *Legal Malî Hukuk Dergisi*, Yıl 2011, C. 7, S. 83, s. 2921-2929.
- AYAYDIN** Cem: “İdari Yargı’nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler”, *İÜHFİM*, C. LXIX, S. 1-2, yıl 2011, s. 505-592.
- BAHAR** Cevdet Okan: “5479 Sayılı Yasa ile 6183 Sayılı Yasa’da Yapılan Değişiklikler”, *Yaklaşım*, Yıl 14, S. 162, Haziran 2006, s. 116-118.
- BAHÇECİ** Barış: “TMSF’nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 101, Temmuz-Ağustos 2012, s. 223-246.
- BARLASS** İrfan: “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 12. Maddesine Göre Teminat Hükmünde Olan Eşya”, *Vergi Dünyası*, S. 359, Temmuz 2011, s. 153-157.
- BAŞARAN** Funda: “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, *Vergi Sorunları*, S. 118, Temmuz 1998, s. 114-133.
- BHALA** Raj: “International Dimensions of Japanese Insolvency Law; A Contextual Approach”, *Institute For Monetary and Economic*

*Studies (IMES), Discussion Paper Series*, Bank of Japan, September 1999,  
[http://www.imes.boj.or.jp/english/publication/edps/fedps\\_index.html](http://www.imes.boj.or.jp/english/publication/edps/fedps_index.html), (ET. 02.03.2013).

**BİLGE** Necip: “Kefilin Alacaklıya Halef Olmasından Doğan Bazı Meseleler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1954, C. 11, S. 1-2, s. 281-295.

**BİYAN** Özgür: “İflasın Ertelenmesi ve Vergi Hukukuna Etkisi”, *Vergi Sorunları*, S. 248, Mayıs 2009, s. 173-190.

**BROWN** Catherine: “Pari Passu: Is There a More Equitable Way to Prioritise Taxation”, *Australian Tax Teachers Association (ATTA) Conference 2012*, s. 4  
[http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs\\_pdfs/conference\\_papers/Pari\\_Passu\\_Is\\_there\\_a\\_more\\_equitable\\_way\\_to\\_prioritise\\_taxation.pdf](http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs/conference_papers/Pari_Passu_Is_there_a_more_equitable_way_to_prioritise_taxation.pdf), s. 1-24 (ET. 25.02.2013).

**BUDAK** Tamer/**SABAN** Metin: “Vergi Hukuku/Muhasebe: Ekonomik Krizin Nimeti: İflas Erteleme”,  
<http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/8.pdf>, s. 128-149 (ET. 03.03.2013).

**CHALHOUB** Hanna: *Study of the French Law of Security Interests on Movables*, Master of Laws in International Trade Law, The University of Arizona, 2009,  
<http://db.natlaw.com/european/france/spfrbk2.pdf>, (ET. 03.03.2013).

**ÇÖLGEZEN** Övül: “Gecikme Faizinin Niteliği”, *Vergi Dünyası*, S. 354, Şubat 2011, s. 77-81.

**DAY** Barbara K.: ““Better Than Nothing” Limiting the Priority For Taxes in Insolvency to Enhance Unsecured Creditor Recoveries”,  
<http://www.iiiiglobal.org/component/jdownloads/finish/366/4083.html>, s. 1-9, (ET. 01.09.2012).

**DEREN** YILDIRIM Nevhis: “İcra Hukuku’nda Paylaştırmaya İlişkin İlkeler Hakkında Düşünceler”, *İcra Hukuku Analizleri*, (GAUL Hans Friedhelm/DEREN YILDIRIM Nevhis), 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2011, s. 1-21.

**DEYNEKLİ** Adnan: “4949 Sayılı Kanunla Değişik İcra ve İflas Kanununa Göre Adi ve Rehinli Alacakların Sırası”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2005, C. 54, S. 1, s. 191-204 (Adi ve Rehinli Alacaklar).

**DEYNEKLİ** Adnan: “İcra ve İflas Kanununda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Sıra Cetveline İlişkin Değişiklikler”, İcra ve İflâs Kanunu’nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 503-518 (4949 Sayılı Kanun).

**DEYNEKLİ** Adnan: “İİK’nın 268. Maddesinde 4949 Sayılı Kanun’la Değişiklik Yapıldıktan Sonra Alınan İhtiyati Hacizlerde Hacze İştirak Derecesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 18, S. 57, Mart-Nisan 2005, s. 162-180 (İhtiyatî Haciz).

**DEYNEKLİ** Adnan: “İşverenin İflası veya İşverene Yönelik Haciz Halinde İşçinin Ücret Alacağının Önceliği Sorunu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2005, S. 60, s. 31-43 (İşçi Alacağı).

**DEYNEKLİ** Adnan: “Sıra Cetveli ile İlgili Sorunlar”, *Bankacılar Dergisi*, Yıl 2008, S. 67, s. 28-69 (Sorunlar).

**DiGIUSEPPE** Joseph: “Trust Fund Taxes and Responsible Person Liability in Bankruptcy”, *The Practical Tax Lawyer*, Fall 2002, [http://files.alexandria.org/thumbs/datastorage/lacidoirep/articles/PTL\\_ACF1B12\\_thumbnail.pdf](http://files.alexandria.org/thumbs/datastorage/lacidoirep/articles/PTL_ACF1B12_thumbnail.pdf), s. 7-11 (ET. 03.03.2013).

**DOĞAN** Murat: “Teslime Bağlı Olmayan Sicilli Motorlu Taşıt Rehni”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2008, C. XII, S. 3-4, s. 181-207.

**DURAN** Lûtfi: “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 19, S. 2, Haziran 1986, s. 3-28.

**DURSUN** Hasan: “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2007, S. 72, s. 247-275.

**ERDÖNMEZ** Güray: “İcra İflas Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerin Amme Alacaklarının Tahsiline Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 57, Mart-Nisan 2005, s. 135-161.

**FRANKO** Nisim İ.: “Borçlar Kanununun 109 ncü Maddesine Göre Halefiyet Halleri”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 1981, S. 2, s. 202-220 (Halefiyet).

**FRANKO** Nisim İ.: “Borçlar Kanununun 109 ncü Maddesine Göre Halefiyet Halleri – II”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 1981, S. 3, s. 384-391.

**FRANKO** Nisim: “Alacağın Temliki”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 49, S. 1-2, s. 177-197.

**GAUL** Hans Friedhelm: “Hukukun Esasları ve Hukuk Dogmatigi Bakımından Hakkın İcra Yoluyla Elde Edilmesi”, *İcra Hukuku Analizleri*,

- (GAUL Hans Friedhelm/DEREN YILDIRIM Nevhis), 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2011, s. 23-86.
- GERÇEK** Adnan: “Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı”, *Bilanço*, S. 126, Mayıs 2010, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/dergi/126.pdf>, s. 70-73, (ET. 06.06.2012).
- GÖVEN** Yusuf: “Kamulaştırma İşlemlerinde “Kamu Yararı””, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 1, Ocak 1999, s. 247-262.
- GÜR** Selami: “Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Rüçhan Hakkı”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 227, Kasım 2011, s.1-4 <http://www.yaklasim.com>.
- KARAKOÇ** Yusuf: “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları*, S. 153, Haziran 2001, s. 116-135 (*Kamu İcra*).
- KARMIŞ** Enver: “İmtiyazlı İşçi Alacağı, Kamu Alacağı, Üçüncü Şahıstaki Alacak ve TMSF ile Kamu Bankalarının Amme Alacağı Taki-binde Sıra Cetveli”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Yıl 2005, C. 79, S. 2, s. 365-414.
- KENNON** Albert W. Jr.: “Priority of Tax Claims”, *Taxes The Tax Magazine*, March 1942, s. 143-146, 174 [Heinonline, 20 Taxes 143 1942].
- KINSLEY** Jeffrey S.: “Corporate Insolvency Law in Australia and the United States: Uncommon Origins, Dissimilar Objectives”, *International Trade & Business Law*, 1997, s. 129-152 [Heinonline 3 Int’l. Trade & Bus. L. Ann. 129 1997].
- KİRAZ** Abdullah: “Amme Alacaklarının Rüçhan Hakkında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, S. 229, Ekim 2007, s. 80-89.
- KİRAZ** Taylan Özgür: “İflâs Dışı Adi Konkordatoda Kamu Alacaklarının Tâbi Olduğu İşlem”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Aralık 2006, [<http://www.iku.edu.tr/TR/userfiles/huk/569.pdf>] s. 49-69.
- KUMRULU** Ahmet G.: “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif ERGİNAY’a 65’inci Yaş Armağanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460, Ankara 1981, s. 647-668.
- KUMRULU** Ahmet: “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 237-250 (Gecikme Faizi).
- MASON** Rosalinda: “Insolvency Law in Australia”, *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2006, s. 463-507.

- MCCOID** John C.: “Statutory Liens in Bankruptcy”, *American Bankruptcy Law Journal*, Yıl 1994, C. 68, s. 269-294 [Heinonline, 68 Am. Bankr. L. J. 269 1994].
- MORGAN** Barbara K.: “Should the Sovereign be Paid First? A Comparative International Analysis of the Priority for Tax Claims in Bankruptcy”, *American Bankruptcy Law Journal*, Yıl 2000, C. 74, s. 461-507 [Heinonline, 74 Am. Bankr. L. J. 2000].
- OKTAR** S. Ateş: “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, İ. Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 155-189 (*Vergi Benzeri*).
- ON** Soogeun: “Insolvency Law in Korea”, *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2006, s. 63-91.
- ORTAÇ** F. Rifat: “Kaynak Kullanımı Destekleme Fonunun Tahsili Yasal Değil”, *Yaklaşım*, S. 112, Nisan 2002, s. 18-20.
- ÖZBEK** Mustafa S.: “İflâs Davasının Hukukî Mahiyeti”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 61, S. 1, 2012, s. 207-274.
- ÖZDEN** Murat: “Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, *Maliye Postası*, Yıl 17, S. 371, 15 Şubat 1996, s. 82-85.
- ÖZEKES** Muhammet: “İcra ve İflas Kanunu’nda İhtiyati Hacze İlişkin Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, İcra ve İflâs Kanunu’nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 445-457 (*Değişiklikler*).
- ÖZKAN** Özgür: “İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Arasında Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, S. 69, s. 107-114.
- PEKCANITEZ** Hakan/**ERDÖNMEZ** Güray: “Bankacılık Kanunu’nun İcra ve İflas Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Bankacılar Dergisi*, Yıl 2005, S. 55, s. 25-44.
- PLUMB** William T.: “Federal Tax Liens and Priorities in Bankruptcy – Recent Developments”, *Commercial Law Journal*, August 1969, s. 225-236 [Heinonline 74 Com. L. J. 225 1969].
- RÜZGARESEN** Cumhuriyet/**ERDEM** Murat: “Terekenin İflâs Hükümlerine Göre Tasfiye Sebepleri”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2011, C. XV, S. 1-2, s. 231-254.
- SABAN** Nihal: “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 18, Yıl 2001, s. 451-475 (*Vergi Affı*).

- SARAÇ** Osman: “Kamu Yararı Kavramı”, *Maliye Dergisi*, S. 139, Ocak-Nisan 2002,  
[http://212.174.133.188/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md139/O.%20SARAC.pdf](http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md139/O.%20SARAC.pdf), s. 1-11 (ET. 01.09.2012).
- SCHLESINGER** Edward/**WILLIAMS** William J. Jr: “The Federal Tax Lien – A Practioner’s Guide to the Resolution and Avoidance of Priority Problems”, *New York University Law Review*, C. 36, November 1961, s. 1316-1341 [Heinonline, 36 N.Y.U. L. Rev. 1316 1961].
- STALLMAN** Christian (Çev. **TERCAN** Erdal): “Yeni (Alman) Acz Hukukuna Giriş”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1996, C. 45, S. 1-4, s. 413-426.
- STEELE** Stacey: “Insolvency Law in Japan”, *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2006, s. 13-62.
- SUSAM** Nazan/**OKTAYER** Nagihan: “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 21, Haziran 2007, S. 2, s. 105-123.
- SYMES** Christopher F.: “Reminiscing the Taxation Priorities in Insolvency”, *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, Yıl 2005, C. 1, S. 2, s. 435-449.
- ŞENER** Hasan: “6183 Sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, *Maliye Dergisi*, S. 70, Temmuz-Ağustos 1984, s. 14-19.
- ŞİMŞEK** Suat: “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Kamu Yararı Kavramı ve Devletlerin Takdir Hakkı”, *Adalet Dergisi*, Yıl 2012, S. 42, s. 177-201.
- TANIGUCHI** Yasuhei: “Priority of Tax Claims and the Recent Bankruptcy Reforms in Japan”, *Proceedings From the 2009 Sho Sato Conference on Tax Law, Social Policy and the Economy*, [http://www.law.berkeley.edu/files/sho\\_sato\\_tax\\_conf\\_web\\_paper-taniguchi.pdf](http://www.law.berkeley.edu/files/sho_sato_tax_conf_web_paper-taniguchi.pdf), (ET. 27.02.2013).
- TAŞDELEN** Aziz: “Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2004, C. 53, S. 2, s. 121-140.
- TERCAN** Erdal: “4389 Sayılı Bankalar Kanunu’na Göre, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’nun ve Tasarruf Mevduatı Sahibi Alacaklıların, Bir Bankanın İflâsı Halinde, İflâs Masasına İmtiyazlı Alacak Olarak

- Yazılmaları”, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. XXII, S. 1, Haziran 2003, s. 25-47.
- THOMAS** William R.: “The Creation and the Priority of Federal Tax Liens”, *Taxes*, March 1994, s. 99-112 [Heinonline 72 Taxes 99 1994].
- TOMASIC** Roman: “Diversity and Convergence in Insolvency Laws in East Asia”, *Insolvency Law in East Asia*, Edited by TOMASIC Roman, Hampshire 2006, s. 1-11.
- TUNCER** Selâhaddin: “İktisadî Kalkınma ve Âmme Varidatı”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yıl 1959, S. 5, s. 175-204.
- TUNCER** Selahattin: “Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yıl 1996/1997, Prof. Dr. Sevim GÖRGÜN’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4099, İstanbul 1998, s. 145-164 (*Kamu Alacağı*).
- TUNCER** Selâhattin: “Türkiye’de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, yıl 1960, S. 6, s. 139-168 (*Amme Varidatı*).
- UFUK** Mehmet Tahir: “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Rüçhan Hakkı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 58, Ekim 2008 Lebib Yalkın Mevzuat Programı, MDERGI/8871A.014, s. 1-11.
- ULUKAPI** Ömer: “Konkordatonun Sonuçları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2000, C. 8, S. 1-2, s. 9-61.
- UYANIK** Halit: “İdare Hukukunun Eksen Kayması: İdarenin Üstünlüğünün Gereçeklendirilmesi Sorunu”, *İÜHFM*, C. LXIX, S. 1-2, yıl 2011, s. 1149-1162.
- UYAR** Talih: “Hacze Âdi (Takipli) Katılma (İİK m. 100)”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl 2006, S. 66, s. 352-376 (*Katılma*).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S. 1, 2012, s. 153-190.
- ÜYÜMEZ** M. Erkan: “Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği”, *Vergi Sorunları*, S. 253, Ekim 2009, s. 109-119.
- WEISS** Jonathan M.: “Tax Claims in Transnational Insolvencies: A “Revenue Rule” Approach”, *Tenth Annual International Insolvency Conference*, Rome, Italy, June 7-8, 2010, s. 1-56 [http://www.iiiglobal.org/component/jdownloads/finish/362/5309.html] (ET. 15.02.2013). [Ayrıca bkz. Heinonline 30 Va. Tax Rev. 261 2010-2011].



- WILLIAMS** Jack F.: “Tax Claims in Chapter 11 Business Bankruptcy Cases”, *13th Annual Southeast Bankruptcy Workshop 2008*, American Bankruptcy Institute Southeastern Conference, July 2008, Amelia Island Florida, [http://www.abiworld.org/committees/newsletters/banktaxation/vol5num2/Pages%20from%20Bankruptcy\\_Tax\\_July\\_2008\\_Tax\\_Issues\\_Tax\\_Claims.pdf](http://www.abiworld.org/committees/newsletters/banktaxation/vol5num2/Pages%20from%20Bankruptcy_Tax_July_2008_Tax_Issues_Tax_Claims.pdf), s. 530-550, (ET. 15.02.2013).
- WOLFSON** Peter D.: “Tax Superiority in Bankruptcy – A Study of Business Bankruptcy Distributions in the Southern and Western Districts of New York”, *Buffalo Law Review*, Yıl 1977, C. 26, s. 713-727 [Heinonline 26 Buffl. L. Rev. 726 1976-1977].
- YALTI SOYDAN** Billur: “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası*, S. 227, Temmuz 2000.
- YILMAZ** Berna Burcu: “İflasın Ertelenmesi Talebinde İyileştirme Projesi”, *Maliye Finans Yazıları*, Yıl 23, S. 85, Ekim 2009, s. 39-63. (YILMAZ B.B.)
- YILMAZ** Ejder: “Dünden Bugüne İcra ve İflâs Kanunumuz”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2003, C. 11, S. 3-4, s. 9-45 (*Dünden Bugüne*).
- YILMAZ** Ejder: “Hacze Takipli Katılma (Hacze Adi İştirak)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 30, S. 1-4, 1973, s. 271-316.
- YILMAZ** Ejder: “İflasın Kamu Hukuku Bakımından Sonuçları ve Müflisin Saygınlığını Yeniden Kazanabilmesi”, *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi*, S. 9, Şubat 1976, s. 53-56 (*İflâs*).
- ZULMAN** Ralp H.: “Tax Priorities Under National Laws”, *Insolvency, Restructuring and Creditors' Rights Section Newsletter*, C. 16, S. 2, September 2006  
[<http://www.ibanet.org/Document/Default.aspx?DocumentUid=A3259134-1FEC-426D-82BD-F2C6D6BF89C1>] (ET. 15.02.2013).

## İNTERNET KAYNAKLARI VE DİĞER KAYNAKLAR

### SEMPOZYUMLARDAKİ PANEL ve TARTIŞMALAR

- DEREN YILDIRIM** Nevhis: “Prof. Dr. Nevhis Deren-Yıldırım ve Doç. Dr. Muhammet Özkes’in Tebliğleri Hakkındaki Soru ve Cevaplar”, İcra ve İflâs Kanunu’nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 459-467 (*Cevap*).

- DEYNEKLİ** Adnan: “Prof. Dr. Kamil Yıldırım, Doç. Dr. Oğuz Atalay ve Dr. Adnan Deyneklî’nin Tebliğleri Hakkındaki Soru ve Cevaplar”, İcra ve İflâs Kanunu’nda 4949 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sempozyumu, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, yıl 2005, s. 519-523.
- HEINTZEN** Markus: “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.
- SEER** Roman: “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.

### GAZETE VE İNTERNET MAKALELERİ

- DOĞRUSÖZ** A. Bumin: “İflas Ertelemesinin Sorunları”, *Referans*, 09.02.2009.
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin: “Veda”, *Referans*, 14.10.2010  
([http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=5049&aranan\\_kelime=bumin](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=5049&aranan_kelime=bumin))
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin: “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”, <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=224> (ET. 01.03.2013).
- GÜZEL** Ahmet: “Amme Alacaklarının Korunmasında Rüçhan Hakkı”, [http://www.alomaliye.com/2007/ahmet\\_guzel\\_amme\\_alacak.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ahmet_guzel_amme_alacak.htm) (ET. 18.12.2012).
- ÖNEL** Süleyman: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu”, [http://www.teias.gov.tr/ebulten/hukuk/t%C3%BCrk\\_verg%C4%B0\\_hukukunda\\_verg%C4%B0\\_sorum.htm](http://www.teias.gov.tr/ebulten/hukuk/t%C3%BCrk_verg%C4%B0_hukukunda_verg%C4%B0_sorum.htm) (ET. 28.02.2013).
- ÜZELTÜRK** Hakan: “İflas Ertelemesi”, *Dünya Gazetesi*, 03.03.2009  
(<http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=363>).

## SÖZLÜKLER

**AYVERDİ** İlhan: *Kubbealtı Lugatı Misallı Büyük Türkçe Sözlük*, Kubbealtı İktisadî İşletmesi, İstanbul 2011.

**DOĞAN D.** Mehmet: *Büyük Türkçe Sözlük*, İstanbul, Bahar Yayınları, yayım yılı belli değil.

**Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük:** <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

## MEVZUAT VE YARGI KARARLARINA İLİŞKİN KAYNAKLAR

**4949 sayılı Kanun Gerekçesi:** <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0550.pdf> (ET. 10.08.2012).

**5479 sayılı Kanun Teklifi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu:**  
<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1081m.htm>  
(ET. 10.08.2012).

**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](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf) (ET. 15.04.2012). (AATUHK Gerekçesi). (NOT: Kanun Tasarısının Gerekçesi ve Geçici komisyon Raporu için aynı zamanda bkz. AYKAÇ, s. 19-60).

**Alman Vergi Usul Kanunu Abgabenordnung:** [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p1685](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1685) (ET. 16.02.2013).

**Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları:**  
<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/> (ET.01.09.2012).

**Danıştay Kararları Bilgi Bankası,** <http://www.danistay.gov.tr>.

**Güncel Mevzuat ve Kanun Metinleri:** <http://www.mevzuat.gov.tr>

**Güncel Vergi Mevzuatı ile İlgili Genel Tebliğ ve İç Genelgeler:**  
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

**Insolvency Act 1986**(önceki düzenleme):  
[http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1986/45/pdfs/ukpga\\_19860045\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1986/45/pdfs/ukpga_19860045_en.pdf) (ET. 27.12.2012).

**Insolvency Act 1986:**  
<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.insolvency.gov.uk/insolvencyprofessionandlegislation/legislation/uk/insolvencyact.pdf> (ET. 03.01.2013).

**Internal Revenue Code:** <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6321> (ET. 27.02.2013).

**Kazancı İctihat Bilgi Bankası:** <http://www.kazanci.com>, (Kararların son kontrol ve erişim tarihi 03-04.03.2013).

### DİĞER İNTERNET KAYNAKLARI

**“2000-2005 Yıllarında Toplanan Vergilerin Harcandığı Alanlar”:**

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/iller/2000-2005\\_alanlar.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/iller/2000-2005_alanlar.pdf), (ET. 04.04.2012).

“Priority of Mortgage and Tax Liens”, *Law Letter*, C. 10, S.2, Winter 1996 (Revised Oct. 2005), s. 1110-1111.

**2012 Yılı Bütçe Gerekçesi:** T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, Ekim 2011.

**Federal Tax Deposits:** <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3151.pdf>, (ET. 03.03.2013).

**Genel Bütçe Gelirleri Tahsilâtı:**

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm) (ET. 31.01.2013).

[http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_lien](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_lien) (ET. 27.02.2013).

[http://tr.wikipedia.org/wiki/Meiji\\_d%C3%B6nemi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Meiji_d%C3%B6nemi) (ET. 27.02.2013).

**International Insolvency Institute:** *Report on Tax Claims*,

<http://www.iiiglobal.org/component/jdownloads/finish/366/4104.html> (ET. 01.03.2013) (Report on Tax Claims).

**Introduction to German Insolvency Law:**

[http://www.justiz.nrw.de/WebPortal\\_en/projects/ieei/documents/public\\_papers/german\\_insolvency.pdf](http://www.justiz.nrw.de/WebPortal_en/projects/ieei/documents/public_papers/german_insolvency.pdf), s.1-10 (ET. 16.02.2013).

**The World Bank:** “Principles and Guidelines For Effective Insolvency and Creditor Rights Systems”,

[http://www.worldbank.org/ifa/ipg\\_eng.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/ipg_eng.pdf) (ET. 15.01.2013).

**United Nations Commission on International Trade Law (UNCITRAL):**

*Legislative Guide on Insolvency Law*,

[http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722_Ebook.pdf), s. 1 (ET. 03.03.2013).

**Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu:** Temmuz 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (ET. 04.04.2012).