

**TASARRUFUN İPTALİ DAVASI ÖZELİNDE
KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
Maliye Ana Bilim Dalı**

Bülent DEMİRTAŞOĞLU

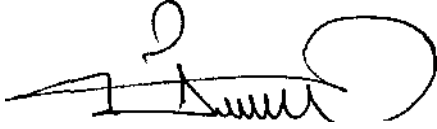
**Danışman
Doç. Dr. Ersan ÖZ**

**Eylül, 2011
DENİZLİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı öğrencisi Bülent DEMİRTAŞOĞLU tarafından tez danışmanı Doç. Dr. Ersan ÖZ yönetiminde hazırlanan "Tasarrufların İptali Davası Özelinde Kamu Alacağının Korunması Yolları" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 27.09.2011 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.


Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA
Jüri Başkanı



Doç. Dr. İbrahim ORGAN
Jüri Üyesi



Doç. Dr. Ersan ÖZ
Jüri Üyesi

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 04/01/2012 tarih ve 01/21 sayılı kararıyla onaylanmıştır.



Doç. Dr. Bilal SÖĞÜT
Müdür

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırılmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza

:



Öğrencinin Adı Soyadı : Bülent DEMİRTAŞOĞLU

TEŐEKKÜR

Yüksek lisans programının ders aşamasında yardımlarını ve teşviklerini esirgemeyen saygıdeğer hocalarıma, konu seçimi, hazırlık ve yazım aşamasında her türlü desteğinden dolayı tez danışmanım Doç. Dr. Sayın Ersan Öz' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca yüksek lisans tezimin hazırlanmasında görüş ve yardımlarından dolayı araştırma görevlisi Sayın Selçuk Buyrukoğlu' na, bilgilerinden yararlandığım arkadaşım Sayın Banu Tekingül' e, desteklerinden dolayı Türkiye İş Bankası A.Ş. Denizli Hukuk Birimi' nde görev yapan çalışma arkadaşlarıma, bana her alanda destek olan ve tahammül gösteren sevgili eşime ve canım oğullarıma ve beni bu çalışmaya gerçekten teşvik eden biricik ağabeyim Avukat Sayın Haluk Demirtaşıoğlu' na teşekkürü borç bilirim.

ÖZET

TASARRUFUN İPTALİ DAVASI ÖZELİNDE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ

Demirtaşoğlu, Bülent
Yüksek Lisans Tezi, Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Ersan ÖZ

Eylül 2011, 193 Sayfa

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve bu hizmetlerin parasal olarak karşılanması için devlet tarafından vergi ve benzeri isimlerle bazı mali yükümlükler konulmaktadır. Bu mali yükümlülükler, aynı zamanda kamu gelirlerini oluşturmaktadır. Kamu gelirleri, tahsil aşamasına geldiğinde kamu alacağı niteliğini kazanmaktadır. Kamu alacaklarının hızlı ve kolay şekilde tahsil edilmesi kamu hizmetlerinin devamlılığı bakımından önem taşımaktadır.

Türkiye’ de kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin hükümler 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’ da düzenlenmiştir. Anılan kanunda, kamu alacaklarının hızlı ve kolay tahsiline ilişkin hükümler yanında kamu alacaklarının korunması yöntemlerine ilişkin hükümler de yer almaktadır. Teminat isteme, şahsi kefalet, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, iptal davası, yurt dışına çıkış tahdidi gibi yöntemler, kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alan önlemlerdir.

Bu çalışmada, kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biri olan tasarrufun iptali davası tüm yönleriyle açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu konuda kanuni düzenlemelerde yer alması gereken hükümlere ilişkin görüşlere ve uygulamada ortaya çıkan sorunların çözüm yolları hakkındaki önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu alacakları, Kamu alacaklarının korunması, Tasarrufun iptali davası.

ABSTRACT

CANCELLATION OF SAVINGS CASES: AS A METHOD OF PROTECTION OF PUBLIC RECEIVABLES

Demirtaşoğlu, Bülent
M. Sc. Thesis in Public Finance
Supervisor: Assist.. Prof. Dr. Ersan ÖZ

September 2011, 193 Pages

In order to fulfill the continuation public services and compensate these services in monetarily, financial obligations are placed by the state such as tax and or under other names. At the same time, these financial obligations constitute public revenues. In the state of collection, public revenues qualify as public receivables. Collecting public receivables quickly and easily is important for the continuity of public services.

In Turkey, the collecting and following of public receivables are arranged under the provisions of Law No. 6183 on Procedures for Collecting Public Law. In the aforementioned law, there are protection of the public receivables provisions as well as faster and easier collection of public receivables provisions. Methods such as guarantee, personal surety, precautionary attachment, precautionary accrual, pre-emptive rights, cancellation of savings case, the restriction on travelling abroad, are measures to secure the collection of public receivables.

This study attempted to explain all aspects of the cancellation of savings case as one of the protection of the public receivables. In addition, opinions on provisions that should have been included in legal regulations on this issue and suggestions on solutions of the problems that arise during practice are also included.

Key Words: Public receivables, Protection of the public receivables, cancellation of savings case.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARI

1. 1. Kamu Alacağı Kavramı.....	3
1.1.1. Tanım	3
1.1.2. Nitelik ve Özellikleri.....	4
1.1.3. Kamu Alacağı ve Özel Alacak Ayrımı.....	5
1.1.3.1. Alacak İlişkisinin Tarafları Yönünden	5
1.1.3.2. Alacağın Doğumu ve Amacı Yönünden	6
1.1.3.3. Alacağın Takip ve Tahsil Usulü Yönünden	6
1.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı	7
1.2.1. Niteliği Yönünden Kamu Alacakları	7
1.2.1.1. Asli Kamu Alacakları	7
1.2.1.1.1. Vergi, Resim ve Harçlar	8
1.2.1.1.2. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları...9	
1.2.1.1.3. Adli ve İdari Para Cezaları	9
1.2.1.2. Fer' i Kamu Alacakları.....	12
1.2.1.2.1. Gecikme Zammı	12
1.2.1.2.2. Gecikme Faizi.....	13
1.2.1.2.3. Tecil Faizi.....	14
1.2.1.2.4. Haksız Çıkma Zammı.....	16
1.2.1.2.5. Pişmanlık Zammı	17
1.2.1.3. Kamu Hizmetleri Karşılığı Doğan Alacaklar	18

1.2.2. Özel Kanunlarında 6183 Sayılı Kanun ve Tahsili Emval Kanunu' na Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Kamu Alacakları	19
1.2.2.1. Parafiskal Gelirler	20
1.2.2.2. Ecrimisiller	21
1.2.2.3. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Alacakları	22
1.2.2.4. Şerefiyeler ve Harcamalara Katılma Payı	22
1.2.2.5. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Alacakları	24
1.3. Kamu Alacağının Tarafları	25
1.3.1. Kamu Alacaklısı	25
1.3.2. Kamu Borçlusunu	26
1.3.2.1. Vergi Mükellefleri ve Sorumluları	27
1.3.2.2. Kanuni Temsilciler	27
1.3.2.2.1. Vergi Usul Kanunu' na Göre	28
1.3.2.2.2. 6183 Sayılı Kanun' a Göre	29
1.3.2.3. Limited Şirket Ortakları	29
1.3.2.4. Mirasçılar	30
1.3.2.5. Kefiller	31
1.3.2.6. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	31

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ

2.1. Kamu Alacağının Korunması Kavramı	33
2.2. Kamu Alacaklarının Korunması Gerekçesi ve Nedenleri	33
2.3. Kamu Alacaklarının Korunması Yöntemleri	34
2.3.1. Teminat	35
2.3.1.1. Teminatın Tanımı ve Kapsamı	35
2.3.1.2. Teminat İsteme Nedenleri	35
2.3.1.2.1. Vergi İncelemesi Aşamasında Vergi Ziyat ve Kaçakçılık Hallerinin Ortaya Çıkması Halinde Teminat İstenmesi	36
2.3.1.2.2. Türkiye'de İkametgahı Bulunmayan Kamu Borçlusundan Teminat İstenmesi	37
2.3.1.3. Teminat İsteme Süreci	38

2.3.1.4. Teminat Olarak Kabul Edilen Değerler.....	40
2.3.1.4.1. Para.....	40
2.3.1.4.2. Bankalar Tarafından Verilen Teminat Mektupları.....	40
2.3.1.4.3. Hazine İç Borçlanma Senetleri (Tahvil ve Bonolar).....	41
2.3.1.4.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senedi ve Tahviller.....	42
2.3.1.4.5. Kamu Borçluları ve Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilen ve Tahsil Dairelerince Haczedilen Taşınır ve Taşınmaz Mallar.....	42
2.3.1.4.6. Teminat Hükümünde Olan Eşya.....	44
2.3.1.5. Teminat İstenmesi ve Gösterilmesinin Sonuçları.....	46
2.3.2. Şahsi Kefalet.....	47
2.3.3. İhtiyati Haciz.....	48
2.3.3.1. İhtiyati Haczin Tanımı ve Kapsamı.....	48
2.3.3.2. İhtiyati Haciz Nedenleri.....	49
2.3.3.2.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması.....	50
2.3.3.2.2. Borçlunun Belli İkametgahının Bulunmaması.....	50
2.3.3.2.3. Borçlu Kaçmışsa Veya Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması Ve Hileli Yollara Sapma İhtimalinin Bulunması.....	51
2.3.3.2.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde Belli Sürede Teminat Veya Kefil Göstermemiş Veya Gösterdiği Kefil Kabul Edilmemiş Olması.....	52
2.3.3.2.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Süresi İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması Veya Eksik Bildirimde Bulunması.....	53
2.3.3.2.6. Para Cezasını Gerektiren Bir Eylem Sonucu Borçlu Hakkında Kamu Davası Açılması.....	54
2.3.3.2.7. İptali İstenen Hükümsüz Tasarrufların Bulunması.....	55
2.3.3.3. İhtiyati Haciz Uygulama Usulü.....	56
2.3.3.3.1. İhtiyati Haciz Kararı Alınması.....	56
2.3.3.3.3. İhtiyati Haczin Uygulanması.....	58

2.3.3.4. İhtiyati Hacze İtiraz	59
2.3.3.5. İhtiyati Haczin Sonuçları	60
2.3.3.5.1. Borçlu Ve Üçüncü Kişi Yönünden.....	60
2.3.3.5.2. Alacaklı Tahsil Dairesi Yönünden	61
2.3.4. İhtiyati Tahakkuk	62
2.3.4.1. İhtiyati Tahakkukun Tanımı ve Kapsamı	62
2.3.4.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulanma Nedenleri	63
2.3.4.2.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Bulunması.....	64
2.3.4.2.2. Kamu Alacağıın Tahsiline Engel Olma Mükellef Hakkında Kovuşturmaya Geçilmiş Olması	65
2.3.4.2.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olması Ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğuna Dair Delillerin Bulunması	66
2.3.4.3. İhtiyati Tahakkukun Uygulanması Süreci	66
2.3.4.4. İhtiyati Tahakkuka İtiraz	67
2.3.4.5. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları	68
2.3.4.6. İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi	69
2.3.5. Kamu Alacaklarının Korunmasında Diğer Yöntemler	70
2.3.5.1. Rüçhan Hakkı	71
2.3.5.1.1. Rüçhan Hakkı Kavramı	71
2.3.5.1.2. Hacizde Rüçhan Hakkı	71
2.3.5.1.3. İflas, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyesi Halinde Rüçhan Hakkı	72
2.3.5.2. Kamu Alacaklarını Kesip Ödemek Zorunda Olanlar	73
2.3.5.3. Kamu Alacağı Ödenmeden Yapılamayacak İşlemler.....	74
2.3.5.4. Takas.....	75
2.3.5.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	76
2.3.5.6. Ortaklığın Feshini İsteme	78
2.3.5.7. Limited Şirketin Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğu	80
2.3.5.8. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	82
2.3.5.9. Birleşme, Devir Ve Şekil Değiştirme Halleri.....	86
2.3.5.10. Tasarrufun İptali Davası	86
2.3.5.11. Yurtdışına Çıkış Yasağı.....	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TASARRUFUN İPTALİ DAVASI

3.1. Kanuni Düzenleme.....	91
3.2. Tanımı ve Amacı	91
3.3. Hukuki Niteliği	92
3.4. Konusu ve Kapsamı	94
3.4.1. Tasarruf ve Tasarrufun İptali Kavramı	94
3.4.2. Tasarrufun İptali Davasının Konusu	95
3.4.3. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamı.....	95
3.4.3.1. Muvazaalı İşlemler	95
3.4.3.2. Nam-ı Müstear İle Yapılan İşlemler	100
3.4.3.3. Maddi Hukuk Bakımından Hükümsüz İşlemler	101
3.4.3.4. Takip Hukuku Bakımından Hükümsüz İşlemler	102
3.4.3.5. Cebri İcra Yolu İle Yapılan Satışlar	102
3.4.3.6. Haczi Kabil Olmayan Mallar Üzerinde Tasarruf	103
3.4.3.7. Borçlandırıcı (İltizami) İşlemler	103
3.4.3.8. Kişilik Haklarına ve Aile Hukukuna İlişkin İşlemler	104
3.4.3.9. Alacaklılara Zarar Verme Kastı İle Yapılan İşlemler	104
3.4.3.10. Borçlunun Vekaleten Yaptığı İşlemler	104
3.4.3.11. Borçlunun Taraf Olmadığı İşlemler	104
3.4.3.12. Borçlunun Taraf Olduğu Davalar	105
3.4.3.13. Muhasebe İşlemleri.....	105
3.4.3.14. Borçlunun Bir Kazanç İmkanını Değerlendirmemesi	105
3.4.3.15. Peçeleme Sözleşmeleri ve İşlemleri	105
3.5. Tasarrufun İptali Davasının Koşulları	108
3.5.1. Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağının Bulunması	109
3.5.2. Kesinleşmiş Bir İcra Takibinin Bulunması	110
3.5.3. Kamu Alacağının Davaya Konu Tasarruftan Önce Doğmasının Gerekli Olup Olmadığı Sorunu	112
3.5.4. Kamu Borçlusunun Borç Ödememe (Aciz) Hali ve Aciz Belgesi İbraz Edilip Edilmeyeceği Sorunu	114
3.6. İptal Davasına Konu Tasarruflar	115

3.6.1. Bağışlamalar ve İvazsız Tasarruflar.....	116
3.6.1.1. Bağışlamalar	116
3.6.1.2. İvazsız Tasarruflar	117
3.6.1.3. Bağışlama Sayılan Tasarruflar.....	119
3.6.1.3.1. Üçüncü Dereceye Kadar (Bu Derece Dahil) Kan Hısmılarıyla Eşler Ve İkinci Dereceye kadar (Bu Derece Dahil) Sıhri Hısmıların Arasındaki İvazlı Tasarruflar ..	119
3.6.1.3.2. Tasarrufun Yapıldığı Sırada Malın Gerçek Değerine Göre Borçlunun İvaz Olarak Pek Aşağı Bir Fiyat Kabul Ettiği Akitler	122
3.6.1.3.3. Borçlunun Kendisine veya Üçüncü Bir Kişi Yararına Kaydı Hayat Şartıyla İrat ve İntifa Hakkı Tesis Ettiği Sözleşmeler.....	124
3.6.2. Aciz Halinde İken Yapılan Tasarruflar.....	125
3.6.2.1. Kamu Borçlusunun Mevcut Bir Borcu Temin İçin Yaptığı Rehinler.	126
3.6.2.2. Borca Karşılık Para Veya Mutad Ödeme Vasıtalarından Gayri Bir Surette Yapılan Ödemeler	127
3.6.2.3. Vadesi Gelmemiş Bir Borç İçin Yapılan Ödemeler	129
3.6.3. Kamu Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacı İle Yapılan Tasarruflar.....	129
3.7. Yargılama Usulü ve İptal Davasının Hüküm ve Sonuçları.....	134
3.7.1. Yargılama Süreci	134
3.7.1.1. İptal Davasında Yargılama Usulü	135
3.7.1.2. İptal Davasının Açılması	136
3.7.1.1.1. Bağımsız Bir Dava Olarak	136
3.7.1.1.2. Karşılık Dava Olarak.....	136
3.7.1.3. Görevli Mahkeme	137
3.7.1.4. Yetkili Mahkeme	137
3.7.1.5. Dava Açma Süresi	138
3.7.1.5.1. Beş Yıllık Süre	138
3.7.1.5.2. İki Yıllık Süre.....	140
3.7.1.6. İspat Yükü.....	140

3.7.1.7. Harç ve Yargılama Giderleri	143
3.7.1.7.1. İptal Davasında Harç	143
3.7.1.7.2. İptal Davasında Yargılama Giderleri	144
3.7.1.7.3. İptal Davasında Vekalet Ücreti	144
3.7.1.8. İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tedbir Uygulaması	144
3.7.2. Davanın Tarafları	149
3.7.2.1. Davacı	149
3.7.2.2. Davalı	150
3.7.2.2.1. Borçlu veya Mirasçılar	151
3.7.2.2.2. İptale Tabi Tasarruftan Yararlananlar veya Mirasçılar	152
3.7.2.2.3. Kötüniyetli Üçüncü Kişiler veya Mirasçılar	153
3.7.3. İptal Davasında Hüküm ve Davanın Sonuçları	154
3.7.3.1. İptal Davasında Hüküm	155
3.7.3.1.1. İptal Davasının Kabulü	155
3.7.3.1.2. İptal Davasının Reddi	157
3.7.3.2. İptal Davasında Kanun Yolları	158
3.7.3.2.1. Temyiz	158
3.7.3.2.2. Karar Düzeltme	159
3.7.3.2.2. Yargılamanın iadesi	160
3.7.3.3. İptal Davasının Sonuçları	160
3.7.3.3.1. İptal Davasının Hukuki Sonuçları	160
3.7.3.3.1.1. İade ve Kapsamı	161
3.7.3.3.1.2. İptalin Alacak Miktarı İle Sınırlı Olması	163
3.7.3.3.1.3. Üçüncü Kişinin Hakları	164
3.7.3.3.2. İptal Davasının Cezai Sonuçları	165
3.8. İflasta Tasarrufun İptali Davası	167
SONUÇ	173
KAYNAKLAR	182
ÖZGEÇMİŞ	189

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

BK	Borçlar Kanunu
E.	Esas
H.D.	Hukuk Dairesi
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İK	İcra ve İflas Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
md.	madde
S.K.	Sayı Kanun
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İcra Hukuku genel olarak borçlusu tarafından rızası ile ödenmeyen bir borcun, alacaklısının talebi üzerine kanunla yetkili kılınan makamlarca kamu gücü kullanılmak suretiyle zorla tahsil edilmesine ilişkin kurallar bütünüdür. Bu kuralların uygulanmasında devlet doğrudan taraf olarak yer almamakta, alacaklı ile borçlu arasındaki borç ilişkisinin sona erdirilmesi başka bir ifade ile alacağın tahsiline ilişkin kuralları uygulayan kamu gücü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Buna karşın alacaklı tarafın bizzat devlet olması durumunda, alacağın en kısa zamanda tahsilinin kamu giderlerinin karşılanması bakımından taşıdığı önem dolayısıyla genel icra hukuku kurallarından farklı kurallar konulması gereği doğmuştur. Bu gerekçe, özel hukuk borç ilişkilerinden kaynaklanan alacakların tahsilini düzenleyen kuralların yanında, kamu hukuku borç ilişkilerinden kaynaklanan alacakların tahsilini düzenleyen özel nitelikli kuralların konulmasına neden olmuştur.

Ülkemizde kamu hukuku borç ilişkilerinden kaynaklanan alacakların takip ve tahsili 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri ile düzenlenmiştir. Anılan kanunda, kamu alacağının en kısa zamanda tahsilinin sağlanması amacıyla hizmet eden hükümler bulunmaktadır. Bunun yanında, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemeye yönelik olarak “Amme Alacaklarının Korunması” başlığı altında bir takım yöntemler, hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızın konusunu, Türkiye’ de kamu alacaklarının korunması yöntemleri içinde yer alan tasarrufun iptali davası oluşturmaktadır.

Tasarrufun iptali davası, hakkında icra takibi yapılan borçlunun hiç ya da borcunu karşılayacak miktarda malvarlığının bulunmaması nedeniyle alacağını tahsil edemeyen alacaklının, borçlunun borcu ödememek niyetiyle yaptığı tasarrufların kendisi yönünden hükümsüzlüğünü sağlamak ve bu yolla alacağını tahsil etmek amacıyla genel mahkemelerde açtığı davalardır.

6183 Sayılı Kanun’ da kamu alacaklarının korunması yöntemleri incelendiğinde, bu yöntemlerden biri olan tasarrufun iptali davasının kamu alacaklısı açısından zor ve

çetin bir yöntem olduğu ortaya çıkmaktadır. Diğer korunma yöntemleri, hem alacaklı hem de icra dairesi konumunda bulunan kamu alacaklısı tarafından doğrudan uygulan-
dığı halde, borçlunun bir kısım tasarruflarının hükümsüzlüğünün tespitine yönelik tasarru-
fun iptali için genel mahkemelerde dava açılması ve yapılan yargılama sonunda kamu
alacaklısı lehine karar verilmesi ile sonuç elde edilebilecektir. Kamu alacaklarının ko-
runmasına yönelik diğer yöntemlere nispetle tasarrufun iptali davasında, kamu alacaklı-
sının daha aktif olarak yer alması gerektiğinden tasarrufun iptali davasına ilişkin kanuni
düzenlemelerin ve uygulamanın kamu alacaklısı tarafından iyi bilinmesi ve etkin ola-
rak uygulanması zorunludur.

Tezimizin konusunu oluşturan bu çalışma, açıkladığımız nedenlerle kamu ala-
caklarının korunması yöntemlerinden birisi olan tasarrufun iptali davasına ilişkin hü-
kümlerin kamu alacakları bakımından açıklanması, kanuni düzenlemelerde ve uygula-
mada yer alan eksikliklere ilişkin görüşlerimizin sunulması amacını taşımaktadır.

Tezin birinci bölümünde, kamu hizmetlerinin yürütülmesinin parasal karşılığı
olan mali yükümlüklerden doğan kamu alacağı kavramı incelenecektir. Ayrıca, tasarru-
fun iptali davası ile tahsil edilmek istenen kamu alacağının tarafları konusunda açıkla-
malara yer verilecektir.

İkinci bölümde, Türkiye’ de kamu alacaklarının korunmasına ilişkin olarak 6183
Sayılı Kanun kapsamında getirilen hükümler doğrultusunda kamu alacaklarının korun-
ması yöntemleri inceleme konusu yapılacaktır.

Üçüncü bölümde, kamu alacaklarının korunması yöntemi olarak tasarrufun iptali
davası, kanuni düzenleme ve uygulama bakımından tüm yönleri ile açıklanmaya çalışı-
lacaktır.

Çalışmanın sonuç bölümünde, tezle ilgili genel bir değerlendirme yapıldıktan
sonra kamu alacakları bakımından tasarrufun iptali davasına ilişkin olarak kanuni dü-
zenlemeler ve uygulamada ortaya çıkan eksikliklerin giderilmesine ilişkin çözüm öneri-
leri getirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARI

1.1. Kamu Alacağı Kavramı

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve bu hizmetlerin parasal olarak karşılanması amacıyla devlet tarafından anayasa ile verilen yetkiye istinaden yasa çıkarmak suretiyle vergi, resim, harç ve benzeri isimlerle mali yükümlülükler konulmaktadır. Bu mali yükümlülükler, aynı zamanda kamu gelirlerini oluşturmaktadır. Kamu hukukundan doğan kamu gelirleri, tahsil aşamasına gelindiğinde kamu alacağı niteliğini kazanmaktadır. Kamu alacağı kavramı, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun' un yürürlüğe girmesi ile hukuk literatürüne girmiştir. Kamu alacağı kavramı, Türk vergi hukukuna özgü bir kavram olup diğer batı dillerinde bir karşılığı mevcut değildir (Gerçek, 2010: 2).

1.1.1. Tanım

Kamu alacakları, devletin vergi hukuku ilkelerine uygun olarak ve kamu gücüne dayanarak tesis ettiği idari işlemler ile sağladığı kamu gelirlerinden oluşmaktadır (Şenyüz vd, 2011: 251).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu' nun 3/j maddesi hükmüne göre; kamu gelirleri, ilgili kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay ve benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmaz mallardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik prim kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerden oluşmaktadır.

Kamu gelirleri, devletin egemenlik hakkını kullanarak ve egemenlik hakkını kullanmaksızın elde ettiği gelirlerdir (Pehlivan, 2009: 87).

Kamu alacakları, devletin egemenlik hakkına dayanmak suretiyle elde ettiği gelirler olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un “Kanunun Şümülü” başlıklı 1. maddesinde “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.” ve “ Tahsili, Tahsili Emval Kanununa atfedilen alacaklar “ başlıklı 2.maddesinde “ Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.” şeklinde hükümler konulmak suretiyle bu kanunun uygulanmasında hangi alacakların kamu alacağı olduğu belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında kamu alacağı olarak kabul edilmemiştir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, 6183 Sayılı Kanun' un 2. maddesinde, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu' na göre tahsil edileceği bildirilen her türlü alacaklar hakkında da 6183 Sayılı Kanun' un uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre, kamu alacağı niteliğinde olmayan bazı alacakların da 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak, bir alacak hakkında 6183 Sayılı Kanun' a göre takip ve tahsil usulüne uyulması, o alacağa kamu alacağı vasfını kazandırmayacaktır (Oktar, 2010: 280).

1.1.2. Nitelik ve Özellikleri

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 1. maddesinde kamu (amme) alacağının tanımı yapılmıştır. Bu hükmü göre; devlet, il özel idareleri ve belediyelerce tahsil edilecek vergi ve benzeri mali yükümlülükler, ceza kovuşturma ve yargılama giderleri, vergi cezası, para cezası gibi asli alacaklar ve gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer' i alacaklar ile idari sözleşmeler ve kamu hizmetinin tatbikinden doğan alacaklar, kamu alacakları olarak tanımlanmaktadır (Öncel vd, 2008: 159).

Kamu alacağı, kısaca devletin egemenlik hakkına dayanan kamu gücü sonucunda ortaya çıkan alacağıdır (Bayraklı, 2000: 15).

Başka bir deyişle kamu alacakları, devletin tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, bu hakkın getirdiği ayrıcalık ve özellikleri taşıyan alacaklardır.

Yapılan tanımlar ışığında kamu alacaklarının başlıca iki özelliği bulunmaktadır. Birincisi, kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve finanse edilmesi amacıyla kanuna dayanarak ve cebri olarak alınır. İkinci olarak ise belli kanunları gereğince devlet gücü ve memurları eliyle fakat hukuk kuralları içinde tahsil edilir (Şenyüz vd, 2011; :252).

Devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altındaki özel kişilerce, toplumun ve bireylerin genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak, kamu yararı sağlamak amacıyla yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli olarak faaliyetler yürütülmektedir. Yürütülen bu faaliyetler, kamu hizmeti olup kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve parasal karşılığının temininin kolay ve hızlı olmasını gerektirir. İşte devletin kamu hizmetlerinin yürütülmesinde kullanılacak olan kamu gelirlerinin tahsili büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, kamu alacaklarının kolay ve hızlı tahsili amacıyla, kanuni düzenleme yapılması gereği duyulmuştur. Genel icra hukuku hükümlerinden farklı ve kamu alacaklarının tahsiline ayrıcalık tanıyan 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile kamu alacaklarının tahsiline ilişkin usul ve esaslar konulmuştur (Yiğit, 2005: 4-8).

1.1.3. Kamu Alacağı ve Özel Alacak Ayrımı

Kamu alacağı ile özel alacaklar; amaçları, sonuçları, kaynakları, tarafları, ödenmediği takdirde takip ve tahsil usulleri, takibi yapacak icra dairesi bakımından birbirinden ayrılmaktadır. Bu ayırım aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.1.3.1. Alacak İlişkisinin Tarafları Yönünden

Kamu alacaklarında alacaklı taraf, devlet, il özel idareleri veya belediyelerdir. Ayrıca özel kanunlarında alacaklarının 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği bildirilen kurum ve kuruluşlar da, kamu alacaklısı sıfatını taşıyabilir. Alacaklı olan kamu idaresi, kamu gücünü kullandığı için alacaklarının tahsili, bazı özel ve ayrıcalıklı hükümlere tabi tutulmuştur. Başka bir ifade ile kamu idaresi, alacaklı sıfatıyla alacak ilişkisinin diğer tarafına göre, ayrıcalıklı bir konumdadır.

Özel alacaklarda ise taraflar gerçek ve tüzel kişilerdir. Aralarındaki alacak ilişkisinde her bir taraf eşit düzeyde yetkili olup birinin diğeri üzerine tanınmış bir ayrıcalığı bulunmamaktadır (Bayraklı, 2000: 18).

Kamu alacağı tahsil edilirken mümkün olan en üst düzeyde kamu borçlusuna kolaylık sağlanması, kamu alacaklısı tarafından bir ilke olarak gözetilmektedir. Özel hukuk alanında, alacaklı ile borçlunun menfaatlerini yapılacak işlemlerde mümkün olduğu kadar gözetilmesi yönünde icra müdürüne görev verilmiş olmasına rağmen bir alacaklının alacağını tahsil ettikten sonra borçlunun ekonomik durumu ile ilgilenmesi söz konusu değildir (Gerçek, 2010: 20).

1.1.3.2. Alacağın Doğumu ve Amacı Yönünden

Kamu alacakları, kural olarak devletin kendi giriştiği işlemlerden değil, gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarındaki ekonomik faaliyetler ve hukuki işlemlerinden bir kanun hükmü gereğince devletin mali egemenliğinin bir sonucu olarak doğarlar (Arslaner, 2010: 27).

Özel alacaklar ise taraflar arasında yapılan sözleşme, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşme gibi borç doğuran hukuki işlemlerin sonucunda ortaya çıkarlar.

Kamu alacaklarında amaç, kamu hizmetlerinin hızlı ve verimli bir şekilde yürütülmesidir. Özel alacaklarda amaç ise, alacaklının tatminidir (Bayraklı, 2000: 17).

1.1.3.3. Alacağın Takip ve Tahsil Usulü Yönünden

Kamu alacaklarında, kanunun belirlediği ödeme süresi sonunda borcunu ödemeyen kamu borçlusu hakkında başkaca bir işleme gerek duyulmaksızın alacağın tahsili için kamu alacaklısı tarafından cebri icra yoluna başvurulabilir.

Buna karşın özel hukukta bir borcun vadesinde ödenmemesi üzerine alacak, muaccel (istenebilir) hale gelir. Ancak, alacaklı tarafından muaccel hale gelen borcun ödenmesi için ayrıca borçluya ihtar edilmesi gereklidir. Borçlunun anılan ihtarla rağmen borcunu ödememesi üzerine alacaklı, mütemerrit olan borçlusuna karşı takip yapma hakkını elde eder.

Kamu alacaklısı, ödeme süresi geçen bir borcun tahsili için kanunla yetkili icra dairesi sıfatıyla alacağın tahsili için takip yaparak cebri icra işlemlerini bizzat kendi icra eder. Kamu alacaklarının icra dairesi sıfatıyla kamu alacaklısı tarafından takip ve tahsili, kamu gücünün sınırsız kullanılması anlamına gelmemelidir. Nitekim, 6183 Sayılı

Kanun ile bu yetkinin hukuki çerçevesi çizilmiş ve kamu alacaklısının hukuk kurallarına aykırı eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık bırakılmıştır (Karakoç, 2004: 385).

Oysa, özel alacakların takibi ve cebri icra işlemleri yolu ile tahsili, alacaklının talebi üzerine İcra ve İflas Daireleri tarafından gerçekleştirilir. Kamu alacaklarının takip ve tahsili usulleri, özel nitelikli bir kanun olan 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Özel alacakların takip ve tahsilinde ise genel nitelikli bir kanun olan 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre hareket edilmektedir.

1.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı

Bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilmesi ve bu alacağın takibi ile tahsili işlemlerinde 6183 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanabilmesi için öncelikle, devletin, il özel idarelerinin, belediyelerin ve kanununda bu yönde hüküm bulunan kamu kurumlarının alacaklı olması gereklidir. Ancak bu yeterli olmamaktadır. Bunun yanında, bu alacağın niteliğinin de anılan kanunda belirtilen türden bir alacak olması şarttır.

6183 Sayılı Kanun' un 1. maddesinde kamu alacakları hukuki niteliği bakımından; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları ve kamu hizmeti yapılması sonucunda doğan kamu alacakları olmak üzere üç kısımda zikredilmiştir (Arslaner, 2010: 31).

1.2.1. Niteliği Yönünden Kamu Alacakları

6813 Sayılı Kanun' un 1. maddesine göre; devlet, il özel idareleri ve belediyelerce tahsil edilecek vergiler ve benzeri mali yükümlülükler, ceza kovuşturma ve yargılama giderleri, vergi ve para cezaları asli alacaklar; gecikme zammı, gecikme faizi de fer' i alacaklar ve kamu hizmetleri karşılığı doğan alacaklar olarak nitelendirilmiştir.

1.2.1.1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları; Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu veya İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ilişkin muhakeme giderleri, vergi ve para cezalarıdır (Gerçek, 2010: 5).

1.2.1.1.1. Vergi, Resim ve Harçlar

Devletin vazgeçemeyeceği yegane finansman kaynağı olan vergiler ve benzeri mali yükümlülükler, kanunlara dayalı olarak alınmak zorundadır (Öz, 2004: 110). Kamu hizmetinin yürütülmesi için asli kamu alacakları olan vergi, resim ve harçların, vadesinde ödenmemesi halinde takip ve tahsiline ilişkin hükümler de, belli usul ve esaslara bağlanmıştır. Bu usul ve esaslar, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile hüküm altına alınmıştır.

Vergi, devletin ve vergilendirme yetkisine sahip diğer kurumların kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve finanse edilmesi için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri nisbetinde zorunlu ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir (Pehlivan, 2011: 19). Verginin, kamu harcamalarını karşılamak olan mali amacı dışında kaynakların tahsisi, bölüşümü, istikrarı sağlama gibi mali olmayan (ekonomik ve sosyal amaç) amaçları da bulunmaktadır (Sağbaş, 2008: 27-28).

Resim, herhangi bir kamu hizmetinden yararlanma karşılığında veya bir iş ya da faaliyetin yapılması konusunda yetkili kuruluşlardan gerekli izni almak için yapılan bir ödemedir. Resim, vergi ve harçtan çok farklı özellikler göstermez. Tamamen karşılıksız olarak alındığında vergiye ve bir kamu hizmetinden faydalanma veya kamu otoritesinin iznine bağlı bir işi yapma karşılığı alındığında ise harca benzemektedir (Pehlivan, 2009: 89).

Harç, kamu harcamalarının parasal olarak karşılanması için kamu idaresi tarafından belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında kamu gücüne dayalı olarak tahsil ettiği paralardır. Örneğin yargı, noter ve tapu hizmetlerinin karşılığında 492 Sayılı Harçlar Kanunu hükümlerine göre bu hizmetten yararlananlar tarafından harç ödenmektedir. Harç, bir hizmetin karşılığı olarak ödenmesi ile vergiden farklı özellik göstermektedir (Kaneti, 1989: 5).

Kamu gelirlerinin temelini oluşturan vergi, resim ve harçların vadesinde ödenmemesi durumunda hızlı ve kolay tahsil edilmesi, kamu hizmetlerinin görülmesi açısından büyük öneme sahiptir.

1.2.1.1.2. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları

6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde kamu alacaklarının neler olduğu açıklanmıştır. Aynı madde metninde, 1. maddede sayılan kamu alacaklarının takip ve tahsilini teminen yapılan giderlerin de, bu kanunda zikredilen takip ve tahsil usulüne tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre, kamu alacağının tahsili için cebri icraya ilişkin olarak yapılan haciz, muhafaza, kıymet takdiri, taşınır ve taşınmaz satışı gibi işlemlerin yapılması sırasında sarf olunacak her türlü giderler, takibat masrafları adı altında bu kanun uyarınca kamu alacağı olarak borçludan tahsil edilecektir.

Madde metninde belirtilen takibat giderleri ile muhakeme giderleri farklı anlama gelmektedir. Takibat giderleri, alacağın tahsili amacıyla yapılan bir icra takibi dolayısıyla doğan giderlerdir. Örneğin; ödeme emrinin, mahcuzun değerine ilişkin kıymet takdiri tutanağı ve bilirkişi raporunun ya da satış ilanının borçlu ve ilgili olanlara tebliği için harcanan posta masrafları, muhafaza giderleri, kıymet takdiri ve satış için yapılan giderler, takibat giderleri kapsamındadır. Buna karşın muhakeme giderleri, bir alacak ile ilgili mahkemeden hüküm alınması için dava açılması ve yargılama sırasında yapılan giderler olarak tanımlanabilir. Kamu alacaklısının alacağı hakkında cebri icra yoluna başvurması için bir mahkeme kararına gerek yoktur (Arslaner, 2010: 36). Burada, kanun metnininin açık ve anlaşılır olmadığını söylemek mümkündür.

1.2.1.1.3. Adli ve İdari Para Cezaları

6183 Sayılı Kanun kapsamında cebri tahsil yollarına gidilebilecek alacaklardan bir diğeri para cezalarıdır. Para cezaları; idari ve adli para cezaları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Belirli düzenlemelere aykırı davranışlar dolayısıyla doğrudan doğruya idari makamlarca hükmolunan para cezalarına idari para cezası adı verilmektedir (Dönmezer ve Erman, 1999: 682). Başka bir tanımla, kanunla yetkili kılınan kamu kurum ve kuruluşları tarafından toplum düzenini, genel ahlak ve genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak için belli kurallara aykırılık oluşturan eylemlerine karşılık olarak kişi ve kurumlara uygulanan yaptırımlara idari para cezası denilmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilecek idari para cezalarında, uygulama birliğinin sağlanması bakımından 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu yürürlükte olup

idari para cezalarının tahakkuk ve uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar bu kanun kapsamında yürütülmektedir.

5326 Sayılı Kabahatler Kanununun 17. maddesinin 4. fıkrasında “Kesinleşen idari para cezası, derhal tahsil için mahallin en büyük mal memuruna verilir. İdarî para cezası, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir” hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle idari para cezaları da, 6183 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması suretiyle takip ve tahsil edilecektir.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu hükümlerine göre, idari para cezaları, kararı veren kamu kurum ve kuruluşunca yaptırıma muhatap olan ilgililerine 7201 Sayılı Tebliğat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilecektir. Karar, ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgilisi tarafından sulh ceza mahkemesine başvurulmadığı takdirde bu sürenin bitiminde kesinleşmektedir.

Kesinleşmeden sonra idari para cezalarının ilgili kanunlarında ödeme zamanı gösterilmiş ise bu süre içinde, ödeme zamanı gösterilmemiş ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’ un 37. maddesine göre 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde ödenmeyen idari para cezaları, ödeme emri tebliğ edilmek suretiyle cebri icra takibine tabi tutularak tahsil edilecektir.

Adli para cezaları, açılmış kamu davası neticesinde işlenen suçun niteliğine göre mahkemeler tarafından verilen mali cezalardır. 6183 sayılı Kanun, Türk Ceza Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini saklı tutmaktadır. 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunun 5. maddesi gereğince mahkemeler tarafından verilen ve kesinleşen kararların infazı, Cumhuriyet Savcılıklarınca yerine getirilmektedir.

Türk Ceza Kanununun 51. maddesi “Hapis Cezalarının Ertelenmesi” hükümlerini düzenlemektedir. Buna göre; işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilecektir. Aynı kanunun 52. maddesi “Adli Para Cezası” nı tanımlamaktadır. Buna göre;

Adlî para cezası, 5 günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hâllerde 730 günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak

takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir.

En az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olan bir gün karşılığı adlî para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsî hâlleri göz önünde bulundurularak takdir edilir.

Kararda, adlî para cezasının belirlenmesinde esas alınan tam gün sayısı ile bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ayrı ayrı gösterilir,

Hâkim, ekonomik ve şahsî hâllerini göz önünde bulundurarak, kişiye adlî para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren bir yıldan fazla olmamak üzere mehil verebileceği gibi, bu cezanın belirli taksitler hâlinde ödenmesine de karar verebilir. Taksit süresi iki yılı geçemez ve taksit miktarı dörtten az olamaz. Kararda, taksitlerden birinin zamanında ödenmemesi hâlinde geri kalan kısmın tamamının tahsil edileceği ve ödenmeyen adlî para cezasının hapse çevrileceği belirtilir.

Adli para cezalarının ne şekilde infaz edileceği aynı Kanunun 106. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Cumhuriyet Savcıları tarafından hükümlüye adli para cezasının 30 gün içinde ödenmesi için 5275 sayılı Kanun hükmüne göre düzenlenmiş ödeme emri tebliğ edilmelidir. Bu süre içinde adli para cezasının ödenmemesi halinde, ödenmeyen kısma karşılık gelen gün sayısınca hükümlü hapsedilecektir.

5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun' un 106/11 maddesinde; “İnfaz edilen hapsin süresi, adlî para cezasını tamamıyla karşılamamış olursa, geri kalan adlî para cezasının tahsili için ilâm, Cumhuriyet Başsavcılığınca mahallin en büyük mal memuruna verilir. Bu makamlarca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' a göre kalan adlî para cezası tahsil edilir “ hükmüne yer verilmiştir. Buna göre Cumhuriyet Savcılıklarının, 5275 sayılı Kanun hükmüne göre düzenleyerek tebliğ ettikleri ödeme yapılmasına davet içerikli “ödeme emrinde” yer verilen 30 günlük ödeme süresinin son günü vade tarihi olduğundan, tahsil dairesine tahsil edilmek üzere bildirilen adli para cezaları için yeniden ödeme süresi belirlenmeyecektir. Bu nedenle, tahsil dairelerince adli para cezalarının takibine 6183 Sayılı Kanunun 55. maddesine göre düzenlenecek ödeme emrinin tebliği ile başlanılacak ve cebri icra takibi devam edecektir (Arslaner, 2010: 36-39).

1.2.1.2. Fer' i Kamu Alacakları

Kamu hizmetlerinin aksamaması ve bu hizmetlerin gerektirdiği giderlerin zamanında ve seri şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir. Fer' i kamu alacakları, asli kamu alacaklarının kamu borçlusu tarafından vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklardır (Ünlü, 1995: 43). Buna göre; 6183 Sayılı Kanun' un 51. maddesindeki gecikme zammı, Vergi Usul Kanunu' nun 112. maddesinin 3. bendinde yer alan hükme göre dava konusu yapılan vergi uyuşmazlığını kaybedenlerden alınacak gecikme faizi, 6183 Sayılı Kanun' un 48. maddesinde belirtilen tecil faizi, aynı kanunun 58. maddesinde belirtilen kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin ödeme emrine itirazı tamamen veya kısmen haksız bulunduğu ödeyeceği haksız çıkma zammı ve Vergi Usul Kanunu' nun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık zammı fer' i kamu alacaklarını oluşturmaktadır.

1.2.1.2.1. Gecikme Zammı

6183 Sayılı Kanun' un 1 ve 2. maddesi kapsamında olan kamu alacaklarının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına uygulanan gecikme zammı, fer' i nitelikte bir kamu alacağıdır.

Gecikme zammı, kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi durumunda paranın zaman değerini korumak ve borçlunun borcunu geciktirmesini önlemek amacıyla uygulanan bir mali yaptırımdır. Bununla birlikte, gecikme zammının cezai yaptırım niteliğinde olduğu görüşü de öğretilmektedir (Kartal, 2010). Gecikme zammının yükümlünün ölümü halinde mirasçılardan ödenmesi zorunluluğunun bulunması, başka bir ifade ile gecikme zammının muhatabının ölümü ile düşmemesi, gecikme zammının hukuki niteliğinin bir ceza olmadığı sonucunu ortaya koymaktadır (Çelik, 2000: 190).

Anılan kanunun 51. madde hükmüne göre, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanır. Muaccel hale gelen bir kamu alacağının, ödenmesi gereken süre içinde ödenmemesi durumunda ödeme süresinin bitiminden itibaren alacağın tahsili tarihine kadar gecikme zammı uygulanmaktadır. Ayrıca, 6183 Sayılı Kanun' un 53. maddesinde belediye sınırları dışında kalan köylerde gecikme zammı uygulanması gereği düzenlenmiştir. Buna göre, kamu alacağının vade tarihinden sonra tahsildarın köye gitmesi halinde borçlunun

ödemesi gereken borcu ödememesi halinde gecikme zammı tatbik edilmesi söz konusu olacaktır.

Gecikme zammı; ödeme, tecil talebinin kabul edilerek kamu alacağının tecilinin yapılması, kamu borçlusunun iflası, kamu borçlusunun aciz haline düşmesi ve bu durumun tespit edilmesi ve Vergi Usul Kanunu' nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin varlığının tespit edilmiş olması sonucunda ödeme süresinin uzatılmasına karar verilmesi hallerinde durur (Demirdağ ve Sevimkan, 2011).

1.2.1.2.2. Gecikme Faizi

Gecikme faizi, kanuna dayanan faiz türlerinden biridir. Gecikme veya temerrüt faizi; ifası mümkün, muaccel hale gelmiş ve dava edilebilir bir borcun borç ilişkisine uygun bir biçimde vadesinde borçlu tarafından yerine getirilmemesi sebebiyle ihtar, ihbar, dava ve takip tarihi gibi yasal bir işlemin ifası tarihinden veya işlemde belirtilen tarihten itibaren oluşmaya ve işlemeye başlayan faiz türü olarak tanımlanmaktadır (Şirin, 1996: 112).

Vergi Usul Kanunu' nun 112. maddesinde, kamu alacaklarının bir türü olan vergi alacaklarının vadesinde ödenmemesi halinde vergi yükümlülerinin gecikme faizi ödemesi gerektiğine hükmedilmiştir. Buna göre, ikmalen, re' sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; 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; 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 Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizi, aylık olarak hesaplanır ve hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz (Küçük, 2011).

Özetle belirtmek gerekirse gecikme faizi;

- Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerde, normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine,

- Dava konusu yapılan vergilerde, normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine,

- Uzlaşılan vergilerde, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe,

- İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilerde, iade tarihinden yargı kararının vergi daire-sine tebliği tarihine kadar hesaplanmaktadır (Irmak ve Hanedan, 2011).

Gecikme faizi, beyana dayalı vergi tarhları için söz konusu olmamaktadır. Olağan dışı yapılan ikmalen, resen ve idarece tarhiyat hallerinde hesaplanan gecikme faizi, mükelleflerden talep ve tahsil edilmektedir. Gecikme faizi, ceza niteliğinde olmadığından tahakkuk etmesi için vergi mükellefinin kusurlu olup olmadığına bakılmayacaktır.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu' nda düzenlenmiş olması nedeniyle, gecikme faizi uygulaması, sadece vergilerin vadesinde ödenmemesi halinde geçerli olup vergiler dışındaki diğer kamu alacaklarını kapsamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu' nun 112. maddesinin 4. fıkrası ile vergi dairelerinin haksız olarak tahsil ettiği vergilerin mükelleflere geri ödenmesi sırasında, haksız tahsil edilen vergiye tecil faizi oranında faiz işletilmek suretiyle iade edileceğine dair hüküm getirilmiştir. Madde hükmüne göre, mükellefe faiz ödenebilmesi için; geri verilmesi gereken bir verginin mevcut olması, bilgi ve belgelerin tamamlanmış olması ve bilgi ve belgelerin tamamlanması tarihinden itibaren verginin üç ay içinde iade edilmemiş olması gerekmektedir. Vergi dairesi tarafından mükellefin ödemediği borcu için gecikme zammı oranında faiz yürütülmesi, buna karşın haksız tahsil edilen verginin mükellefe iadesi söz konusu olduğunda daha düşük oranlı olan tecil faizinin işletilmesi, Anayasa' da yer alan eşitlik ve adalet ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle, anılan hükme rağmen yargı organlarınca, mükellefler tarafından açılan vergi davaları sonucunda, mükellefin haklılığı ortaya çıktığında, kusurlu durumda olan idarenin, tazmin sorumluluğu gereği mükellefe iade edilecek vergiye, üç aylık süre de dahil olmak üzere gecikme faizi yürütülmesine dair kararlar verilmektedir (Arslaner, 2010: 52-53).

1.2.1.2.3. Tecil Faizi

Kamu alacaklarının tahsilinde esas olan borcun kanunlarda belirtilen sürelerde ödenmesidir. Ancak, borcun vadesinde ödenmesinin mümkün görülmediği veya cebri icra yollarından biri ile alacağın tahsilinin kamu borçlusunu zor durumda bırakabileceğinin anlaşılması durumunda ve belli şartların varlığı halinde kamu borçlarının ertelenmesi söz konusu olabilecektir (Arslaner, 2010: 40).

Bu nedenle, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 48. maddesinde tecil kurumuna yer verilmiştir. Tecil, Arapça kökenli bir sözcük olup sözlükte ertelemek anlamına gelmektedir (Nadaroğlu, 2002: 612).

Kamu alacaklarının tahsiline ilişkin kamu borçlusu yararına esneklik getiren tecil uygulaması, tahsil dairesince, kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasında olması gereken ve kamu icra hukukunda yer alan “menfaat dengesinin gözetilmesi” ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakoç, 2004: 417).

6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesinde, kamu alacağının vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması veya hacz edilen malın paraya çevrilmesi hallerinin, kamu borçlusunu çok zor duruma düşüreceğinin anlaşıldığı durumlarda, Kanun' un ve alacaklı kamu idarelerinin belirlediği koşullarla, vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacaklarının iki yılı, bu alacaklar dışında kalan kamu alacaklarının ise beş yılı geçmemek üzere ertelenmesi suretiyle taksite bağlanabileceği belirtilmiştir.

Kamu borçlusu tarafından borcun tecilinin talep edilmesi, alacaklı tahsil daireleri tarafından zorunlu olarak borcun ertelenerek taksitlendirilmesi sonucunu doğurmaz. Alacaklı tahsil dairesi, tecil ve taksitlendirme talebini, koşullara göre değerlendirerek kabul edebileceği gibi uygun görmeyerek talebin reddine de karar verebilir (Kartal, 2011).

Muaccel bir kamu alacağının tecil edilebilmesi için belli şartların varlığı gerekmektedir. Bu şartlardan birincisi, kamu borçlusunun çok zor duruma düşme ihtimalinin bulunmasıdır. Çok zor durum, kamu borçlusu aleyhine icra takibine başlanması ya da

takibin devamı halinde kamu borçlusunun gelir kaynaklarının ortadan kalkması ya da gelir getirici faaliyetlerinin devamının engellenmesine neden olunması olarak tanımlanabilir. İkinci şart, kamu borçlusu tarafından yazılı istemde bulunulmasıdır. Yazılı olmayan tecil talepleri, alacaklı tahsil dairesi tarafından işleme konulamaz. Üçüncü olarak tecil talebinde bulunan kamu borçlusunun teminat göstermesi şarttır. Teminat, kamu alacağının asli ve fer'i olmak üzere tümünü karşılar nitelikte olması gerekmektedir. Son olarak, tecil edilen kamu alacağı için tecil faizi uygulanması şarttır (Tombaloğlu, 2011: 99-103).

Tecil faizi oranı hakkında 6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesinde bir açıklık mevcut değildir. Kamu alacaklarında tecil faiz oranı, Maliye Bakanlığı tarafından Tahsilat Genel Tebliği ile belirlenmektedir. Seri: C Sıra No: 2 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile belirlenen ve 21.10.2010 tarihinden itibaren geçerli olan tecil faizi oranı, halen yıllık % 12 olarak uygulanmaktadır.

1.2.1.2.4. Haksız Çıkma Zammı

Kamu alacağının ilgili mevzuat çerçevesinde belirlenen sürelerde ödenmemesi durumunda, alacağını tahsil edemeyen alacaklı tahsil dairesi, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca alacağın tahsilini teminen cebri icra yoluna başvurmak zorundadır. Cebri icra aşamasının ilk adımı, anılan 6183 Sayılı Kanun'un 55. maddesine göre, ödeme emri düzenlenmesi ve kamu borçlusuna tebliğ edilmesidir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, aynı Kanun'un 58. maddesi uyarınca tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde yetkili Vergi Mahkemesine dava açmak suretiyle ödeme emrine karşı itirazda bulunabilir (Arslaner, 2010; 48).

Ödeme emrine karşı kamu borçlusu tarafından açılan davanın yapılan yargılaması sonucunda davanın reddine karar verilmesi durumunda, kamu borçlusu bakımından "olumsuz" ve kamu alacaklısı bakımından ise "olumlu" bir sonuç ortaya çıkacaktır. Çünkü, davaya bakan vergi mahkemesi kamu borçlusunun itiraz nedenlerini yerinde bulmadığı için, davanın reddine karar vermiştir. Davanın reddi durumunda, borçlunun haksız çıkması nedeniyle reddedilen dava konusu miktar üzerinden hesaplanacak % 10 oranında ödeme yapması söz konusu olacaktır. İşte, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinde hüküm altına alınan "haksız çıkma zammı", açtığı davada kısmen ya da tamamen haksız çıkan kamu borçlusunun, haksız

çıkacağı miktar üzerinden ödemek zorunda kaldığı miktar anlamına gelmektedir. Ancak ödeme emrine karşı dava açılması nedeniyle haksız çıkma zammı alınması, Danıştay'dan nihai karar çıkmasına başka bir ifade ile verilen mahkeme kararının kesinleşmesine bağlıdır.

Kesinleşmiş karar ile tahsilat aşamasına gelen kamu alacağının % 10 oranında haksız çıkma zammı ile birlikte tahsil edileceğine dair konulan hükmün amacı; kötüniyetli borçluların gereksiz yere yargı mercilerini meşgul ederek borcun ödenmesini geciktirmelerini önlemeye yöneliktir. Buna karşın haksız çıkan borçludan ayrıca ödemesi istenen haksız çıkma zammının ödeme güçlüğü çeken borçluların, yüksek tutarlı kamu alacaklarına karşı yargı yoluna başvurmadan çekinmelerine de neden olduğu ileri sürülmektedir (Kızılot, 2005: 493).

1.2.1.2.5. Pişmanlık Zammı

Vergi mükellef ve sorumlularının vergi kanunlarının uygulanması bakımından üzerlerine düşen yükümlülükleri gereği gibi yerine getirmeleri ve böylelikle kamu alacaklarının zamanında tahsilinin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Bu hususu sağlamaya yönelik olarak, iyiniyetli mükellef ve sorumluların korunması ve bu suretle etkin ve verimli bir uygulamanın elde edilmesi amacıyla belirli şartların yerine getirilmesi kaydıyla Vergi Usul Kanunu' nun 374. maddesinde "pişmanlık ve ıslah" müessesesine yer verilmiştir (Akdoğan, 2009: 158).

Vergi Usul Kanunu' nun 374. maddesinde yer alan hükme göre; mükellefler, anılan maddede belirtilen şartlara uyarak eksik veya yanlış vermiş oldukları beyanlarını kendiliğinden düzeltmekte veya hiç bildirmedığı bir beyanı bildirmektedir. Mükelleflerin kendiliğinden beyanname vermeleri durumunda mükellefler, vergi ziyai cezasına muhatap olmamakta; yalnızca anılan maddede belirtilen gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ödemek zorunda kalmaktadır. Ancak bu maddeden bir mükellefin yararlanabilmesi için, Vergi Usul Kanunu' nun 371. maddesinde belirtilen bazı şartları yerine getirmesi ve vergisini, pişmanlık zammı ile birlikte beyannamenin verilmesinden itibaren 15 gün içerisinde ödemesi gerekmektedir (Göktaş, 2011).

Pişmanlık müessesesinin, emlak vergisi hariç olmak üzere beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olduğunu belirtmek gereklidir.

Mükelleflerin pişmanlık müessesesinden yararlanabilmesi için; öncelikle vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini, vergi mükellefinin kendi iradesi ile ilgili makamlara bildirmesi şartı vardır. Bundan sonra, mükellefin hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin bildirim dilekçesinin verildiği tarihten itibaren on beş gün içinde verilmesi ve eksik veya yanlış yapılan beyanın mükellefin durumu bildirim tarihinden itibaren yine on beş günlük süre içinde tamamlanması ya da düzeltilmesi gereklidir. Son şart ise, mükellef tarafından bildirilen ve ödeme müddeti geçmiş olan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranı üzerinden hesaplanacak bir pişmanlık zammı ile birlikte bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmesidir.

Belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, vergi mükellefine vergi ziyayı cezası ve/veya kaçakçılık cezası hükümleri uygulanmayacaktır (Karakoç, 2009: 369-373).

1.2.1.3. Kamu Hizmetleri Karşılığı Doğan Alacaklar

Toplum içerisinde, genel ve ortak ihtiyaçların bireyler arasında işbölümü esasına dayanan bir yöntemle giderilmesi söz konusu olduğunda devletin o alana müdahale ederek bu ihtiyacın tatmin edilmesini gerçekleştirmek için kullandığı araçlardan birisi kamu hizmetidir (Özay, 1992: 110).

Kamu hizmeti geniş anlamıyla, devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak ihtiyaçları tatmin etmek, kamu yararını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinlikler olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 1996: 434). Dar anlamıyla kamu hizmeti, kamu idare ve kurumlarının kamu hukuku kurallarına göre ve kamu hukukundan doğan yetki ve imtiyazlara dayanarak gerçekleştirdiği faaliyetler ve hizmetler bütünüdür (Ünlü, 1995: 43).

6183 Sayılı Kanun' un 1. maddesine göre, devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki alacakları, kamu hizmetinin uygulamasından doğan alacaklardır (Özbalcı, 2003: 49). Kamu hizmeti her zaman kamu idare ve kurumları tarafından yapılmaz, özel kurumlar “idare” kavramının içerisinde yer almamalarına rağmen, kamu hizmeti sunulabilirler. Bunlara örnek olarak

Kızılay, özel öğretim kurumları, özel hastanelerin verdikleri hizmetler verilebilir (Gözler, 2009: 48). Ancak, 6183 Sayılı Kanun’ da, yer alan “devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait ...” ifadesi, bu idarelerin gözetimi altında yapılan hizmetleri kapsamadığından kamu hizmeti kavramının dar anlamda kullanıldığı söylenebilir (Çelik, 2000: 8).

6183 Sayılı Kanun’da kamu hizmetlerinin tek tek sayılması yerine istisnalar belirtilerek genel bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır. Kanun’un 1. maddesinde yer alan “akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan” ifadesiyle devletin özel hukuk hükümleri kapsamında kalan faaliyetleri haricindeki tüm alacaklarının Kanun kapsamında olduğu belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle, kamu hizmeti olarak devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin topluma sundukları hizmetlerin karşılığında tahsil edecekleri gelirler, 6183 Sayılı Kanun kapsamında kamu alacağıdır.

Kamu hizmetinden yararlanmanın şekil ve şartlarından doğan alacaklardan büyük bir bölümü idari sözleşmelere bağlı alacaklardır. İdarenin yaptığı bir sözleşmenin, idarî sözleşme sayılabilmesi için; sözleşmenin taraflarından birinin, bir kamu kurum veya kuruluşu, yani idare olması, sözleşmenin konusunun bir kamu hizmetinin yürütülmesi ve sözleşmenin amacının ise kamu yararı olması ve sözleşmenin idareye, sözleşmenin diğer tarafına tanımadığı ayrıcalıklar ve üstün yetkileri tanımış olması gerekmektedir (Odyakmaz, 2011).

İdari sözleşmeler, idare hukuku kurallarına dayanılarak yapılan sözleşmelerdir. İdare sahip olduğu kamu gücü dolayısıyla sözleşmelerde şartları ve işi belirleyen olup karşı taraf sözleşme hükümlerini kabul etmek veya kabul etmemek durumundadır (Bayraklı, 2000: 12). Kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri, iltizam sözleşmeleri, kamu borçlanma sözleşmeleri, idari hizmet sözleşmeleri, maden ve ormanların devletin denetimi ve gözetimi altında işletilmesine ilişkin sözleşmeler, görevlendirme sözleşmeleri, yap-işlet-devret ve yap-işlet sözleşmeleri idari sözleşmelere örnek olarak verilebilir (Gözler, 2009: 459–465).

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bazı kararlarda, belediyelerin tahsil ettiği yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payları, elektrik, havagazı hizmetleri, sağlık, eğitim ve öğretim hizmetleri, köprü, tünel, içme ve kullanma suyu hiz-

metleri, otoyol, deniz ve hava limanları yapımı ve işletmesi, radyo ve televizyon yayınları kamu hizmeti olarak kabul edilmiştir (Toktaş, 2009: 21-22).

1.2.2. Özel Kanunlarında 6183 Sayılı Kanun ve Tahsili Emval Kanunu' na Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Kamu Alacakları

6183 Sayılı Kanun' un 2. maddesinde, bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte bulunan Tahsili Emval Kanunu' na göre tahsil edileceğine dair atıfta bulunulmuş kanunlarda yer alan alacakların da 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği yönünde hüküm konulmuştur. Ancak, herhangi bir alacağın 6183 Sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edileceğinin alacağa ilişkin kanunda belirtilmiş olması, o alacağın kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermez. Örneğin, 6183 Sayılı Kanun' un 1. maddesi kapsamında yer almayan köy tüzel kişiliğine ait bazı alacakların 442 Sayılı Köy Kanunu' nda Tahsili Emval Kanunu' na yapılan atıf nedeniyle işbu alacakların takip ve tahsilinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılması söz konusudur.

Tam anlamıyla kamu alacağı niteliği bulunmayan buna rağmen kendi özel kanunlarında 6183 Sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil usulünün uygulanacağı belirtilen alacaklardan önemli olanlar üzerinde durulması uygun olacaktır (Arslaner, 2010: 60).

1.2.2.1. Parafiskal Gelirler

Parafiskal gelirler, bazı kamu kurum ve kuruluşlarının veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının finansmanını sağlamak amacıyla bu kurumlar veya doğrudan doğruya devletin idari makamları tarafından bu kurumlar lehine olmak üzere bunların mensuplarının ya da bu kurumların hizmetlerinden yararlanan üçüncü kişilerden zorunlu olarak alınan ve kısmen veya tamamen devlet bütçesi dışında bırakılan gelirler olarak tanımlanmaktadır (Sekdur ve Altun, 2001: 553).

Devletin bütçesi içinde yer almayan parafiskal gelirler, ilgili kuruluşlar tarafından üyelerden ve hizmetten yararlanarlardan tahsil edilir. Bu gelirlerin, ortaya çıkma şartlarının, matrah ve oranının belirlenmesi, tahsil usulü ve harcama şekline ilişkin konularda karar alma yetkisi, geliri elde eden kuruluşa aittir. Ülkemizde, parafiskal gelir elde eden kuruluşlara örnek olarak Sosyal Güvenlik Kurumu, Ticaret ve

Sanayi Odaları, Barolar, Tabip Odaları ve benzeri kuruluşlar verilebilir (Pehlivan, 2009: 90).

Parafiskal gelirler, gerçekleştirmek istediği amaçlar göz önünde bulundurulduğunda mesleki, sosyal ve ekonomik parasfiskal gelirler olarak ayrıma tabi tutulmaktadır.

Parafiskal gelirler, her ikisinin de kamu hukuku kuralları içinde zorla alınmaları bakımından vergiye benzetilebilir. Ancak, bir ödeme veya hizmet olarak karşılığının bulunması nedeniyle vergiden farklıdır. Bu yönüyle harçlarla benzerlik göstermektedir. Buna karşın harçlar, yalnızca devlet, vilayet ve belediye gibi kuruluşlar tarafından tahsil edilirken parafiskal gelirler ise kamu idari kuruluşları dışında belli bir mesleki, sosyal ve ekonomik amacı gerçekleştirmek için teşekkül eden kamu kuruluşları tarafından alınmaktadır (Akdoğan, 2009: 423-428).

Parasfiskal gelir elde eden kuruluşların, üyelerinden topladığı prim, aidat vb. adı altında gelirlerin ilgili kuruluşa ödenmemesi halinde, bu alacakların takip ve tahsilinde kuruluşun özel kanunda yer alan hükümler uyarınca 6183 Sayılı Kanun' a göre işlem yapılmaktadır.

1.2.2.2. Ecrimisiller

Türk Hukuk Lügati' nda ecrimisil "Bir malın kullanılmasından doğan menfaatin para ölçüleriyle takdiri" şeklinde tanımlanmıştır. Örnek olarak, kira bedeli tayin edilmeden bir yerin kullanılması halinde, vasıf, mevki ve kullanma tarzı bakımlarından kiralanana yere benzeyen yerlerin kira bedelleri o yerin de ecrimisili olur. Geniş anlamda bilirkişilerin (ehli vukufaların) takdir ettikleri kira bedeline de ecrimisil denilmektedir.

Türk Hukukunda ecrimisil kavramı çeşitli kanunlarda yer almasına rağmen, açık bir tanımı yapılmamıştır. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesinde yasal olarak tanımlanmıştır (Tuncer, 2011).

Buna göre; devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, füzuli şağılden (haksız işgalci) kusurunun olup olmadığına ve Hazine' nin işgalden dolayı bir zarara uğramış olup olmadığına bakılmaksızın ödemesi istenilen tazminattır. Diğer yandan, anılan yasanın

ecrimisil ile ilgili olan 74. ve 75. maddelerine dayanarak Devlete Ait Taşınmaz Mal Satış, Trampa, Kiraya Verme, Mülkiyetin Gayri Ayni Hak Tesis, Ecrimisil ve Tahliye Yönetmeliği ile ecrimisilin uygulama esasları gösterilmiştir. Bu yönetmeliğin 2. maddesinde ecrimisilin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre ecrimisil; bir malın, sahibinin rızası dışında ve onun bu malı kullanmakla bir zarara uğrayıp uğramayacağı söz konusu edilmeksizin bu maldan işgal, tasarruf veya her ne şekilde olursa olsun yararlanılması sebebiyle fuzuli şagil tarafından ödenen veya idarece talep edilen tazminatı ifade eder. Tanımda yer alan fuzuli şagil (haksız kullanıcı) ise; kusuru aranmaksızın kendisine ait olmayan ve sahibinin de rızası ve onayı bulunmayan bir malın zilyetliğini eline geçiren, elinde tutan, kullanan veya her ne şekilde olursa olsun bu maldan tasarrufta bulunan gerçek veya tüzel kişi ya da kişilerdir (Sezer, 2004: 7)

İşte devletin tanımı yapılan ecrimisil alacakları, haksız işgal eden tarafından rıza ile ödenmediğinde, kamu alacağının takip ve tahsili 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılmaktadır.

Ecrimisil alacaklarının tahsiline ilişkin zamanaşımı süresi konusunda Yargıtay ve Danıştay tarafından verilen yargı kararları arasında aykırılık bulunmaktadır. Danıştay, hazinenin ecrimisil talep edebilmesi için Borçlar Kanunu'nun 125. maddesinde yer alan genel zamanaşımı süresi olan on yıllık sürenin geçerli olduğu görüşünde iken Yargıtay ise ecrimisil alacaklarının işgal tazminatının özel bir şekli, bir anlamda kira bedeli olduğundan bahisle Borçlar Kanunu'nun 126. maddesinde belirtilen beş yıllık zamanaşımı süresi içinde istenebilmesi gerektiği görüşündedir (Arslaner, 2010: 65-66).

1.2.2.3. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Alacakları

Sosyal devletin en önemli görevlerinden biri, bireylerin sağlık ve emeklilik haklarını bir sistem dahilinde düzenlemek ve koruma altına almaktır. Bu sistemine dahil kurumların hizmet sundukları bireylerden elde ettikleri prim gelirleri, sosyal amaçlı parafiskal gelirlerden olup kamu alacağı niteliğindedir. Ülkemizde, bu sistem içerisinde Sosyal Sigortalar Kurumu, Emekli Sandığı ve Bağkur adı altında üç kurum yer almıştır. Sosyal sigorta hizmetlerinin yürütülmesi bakımından tek bir yasal düzenleme ihtiyacı, bu üç kurumun birleştirilmesi gereğini doğurmuştur.

Böylelikle, Sosyal Sigortalar Kurumu, Emekli Sandığı ve Bağkur' un tek bir çatı altında birleştirilmesi sağlanarak 5502 Sayılı Kanun yayınlanmış ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı' na bağlı Sosyal Güvenlik Kurumu kurulmuştur. Sonrasında 5510 Sayılı Kanun' la sigorta sistemi tek bir kanunda toplanmış ve Sosyal Güvenlik Kurumu, kuruluş kanunda belirtilen alacaklarının takip ve tahsilinde, 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapacağı hüküm altına alınmıştır (Arslaner, 2010: 61).

1.2.2.4. Şerefiyeler ve Harcamalara Katılma Payı

Mahalli idarelerden olan belediyelerin gelirlerinden biri de şerefiye ve harcamalara katılma payıdır.

Şerefiye, kamu tüzel kişilerinin gerçekleştirdikleri bayındırlık, altyapı hizmetleri ve imar uygulamalarının bu hizmetten yararlanan bireylerin malvarlıklarında meydana getirdiği değer artışıdır (Ulusoy ve Akdemir, 2007: 103)

Şerefiye uygulamasında istenilen temel amaç, belediyelerin yapmış oldukları bayındırlık, alt yapı hizmetleri ve imar uygulamaları sonucunda yapılan faaliyetler nedeniyle kişilerin malvarlığında meydana gelen değer artışlarının vergilendirilmesidir. Örneğin, yeni yolların yapılması, mevcut yolların daha iyi hale getirilmesi, yeni meydanların açılması gibi hizmetler yapıldıkları yerdeki ev, dükkan, arsa ve tarlaların değerinde bir artış meydana getirir. Belediyenin gerçekleştirdiği bu faaliyetler sonucu taşınmaz mallardaki değer artışında maliklerin doğrudan veya dolayısıyla bir katkısı mevcut değildir. Böyle bir durumda malvarlığında değer artışı meydana gelen gerçek veya tüzel kişilerin, bu artışa neden olan faaliyetlerin harcamalarına katılmaları öngörülmektedir. İşte, bu amaçla getirilen yükümlülüğe şerefiye adı verilmektedir.

Kişiler tarafından ödenmesinin zorunlu olması ve miktarının ortaya çıkan değer artışına göre takdir ve tespit edilmesi sebebiyle şerefiye, bir tür değer artışı vergisi olarak da kabul edilebilir. Ancak, şerefiyede doğrudan doğruya bir karşılığın bulunması, onu vergiden ayıran bir özellik olarak ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2008: 79).

Harcamalara katılma payı ise; su, yol, doğalgaz ve kanalizasyon benzeri alt yapı tesis ve hizmetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında bu tesis ve hizmetlerden yararlanacak olan gerçek ve tüzel kişilerden alınan gider karşılığıdır. Bu yükümlülük, mal sahiplerine

ait olabileceği gibi, kiracı sıfatıyla taşınmazı kullanan gerçek ve tüzel kişilere de ait olabilir (Nadaroğlu, 1986: 122-123).

Şerefiye ve katılma payı, özellikleri itibariyle vergi ve harçlardan farklılık arz etmektedir.

Yasal düzenlemeler göz önünde tutulduğunda şerefiye, günümüzde belediye gelirleri arasında bulunmamaktadır. Harcamalara katılma payı ise, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununu 86 ile 94. maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. Anılan kanun hükümlerine göre; harcamalara katılma payı; yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve su tesisleri harcamalarına katılma payı olmak üzere üç çeşit olarak düzenlenmiştir.

Harcamalara katılma payları ve şerefiyelerin takip ve tahsilinde, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu' nun 98. maddesine gereğince, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uygulanmaktadır (Arslaner, 2010: 68-69).

1.2.2.5. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Alacakları

Fon kavramı, belli amacı gerçekleştirmeye hizmet etmek üzere ayrılmış ve belli bir hesapta toplanmış para anlamında kullanılmaktadır. Bundan dolayı fon, aslen bir gelir gider hesabıdır (Pehlivan, 2009: 89).

Fon gelirleri, devlet bütçesi dışında ve özel kanunlarla belirlenmiş gelirlerin tahsisi yolu ile oluşturulmaktadır. Türkiye' de özellikle 1983 yılından sonra bütçe dışı fon uygulamasına geniş yer verilmiştir. Ancak kontrol altına alınamayan fonlar, 2003 yılında kabul edilen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kaldırılmıştır. 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle 22.07.1983 tarihinde yürürlüğe giren Bankalar Hakkında 70 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan "Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu" dışındaki tüm fonların kapatılmasına karar verilmiştir. Fonun idare ve temsil edilmesi ile ilgili olarak, ilgili Bakanlıkça hazırlanacak bir yönetmelikle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası görevlendirilmiştir. Söz konusu kararnamenin Fon ile ilgili düzenlemeleri 25.04.1985 tarih ve 3182 sayılı Bankalar Kanunu ile yasal dayanağı kavuşturulmuştur. Fona tasarruf mevduatını sigorta etmenin yanı sıra, bankaların mali bünyelerini güçlendirme ve gereğinde yeniden yapılandırma görevi ise 16.06.1994 tarih ve 538 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile verilmiştir. 18.06.1999 tarih ve 4389

sayılı Bankalar Kanunu ile Fonun Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunca idare ve temsil olunmasına hükmedilmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca, söz konusu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın, anılan Kanunda gösterilen yetkiler çerçevesinde düzenlemeler de yapmak suretiyle uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek ve Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere 23.06.1999 tarihinde, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olarak kurulmuş olup, 31.08.2000 tarihinde faaliyete geçmiştir ve görevine devam etmektedir (http://www.tmsf.org.tr/index.cfm?fuseaction=public.dsp_menu_content&menu_id=13).

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu hükümleri uyarınca Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, gerek bankaların fona ödemek zorunda olduğu mutad gelirlerini gerekse fona devredilen bankaların alacaklarını, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip ve tahsil etmektedir (Arslaner, 2010: 71)

1.3. Kamu Alacağının Tarafları

Bir borç ilişkisinin, alacaklı ve borçlu tarafı bulunmaktadır. 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre kamu alacaklarının takip ve tahsili hukukunda, kamu borç ilişkisinin tarafları da, kamu alacaklısı ve kamu borçlusu olarak adlandırılmaktadır.

1.3.1. Kamu Alacaklısı

Parlamente demokratik sistemlerde, mali yükümlülük koyma yetkisi, yasama meclisine aittir ve mali yükümlülükler, ancak kanunla koyulur. Mali yükümlülüklerden kaynaklanan kamu alacaklarının tahsili yetkisi de kural olarak devlete aittir. Bunun yanında mahalli idarelerden il özel idareleri ve belediyeler de, bazı kamu alacaklarını takip ve tahsile yetkili kılınmıştır (Karakoç, 2004: 386).

6183 Sayılı Kanun'un 3. maddesine kamu alacaklısının, devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduğu ifade edilmiştir. Anılan hükmüne göre, mahalli idare olan köy tüzel kişiliği, kamu alacaklısı olarak sayılmamıştır (Çelik, 2000: 28).

Devlet, il özel idareleri ve belediyeler, burada kamu gücü ile donatılmış olmakla kamu alacaklısı sıfatını kazanmaktadır. Devlet ve kamu idarelerinin, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları, kamu alacağı niteliğinde olmayıp özel hukuk hükümleri uyarınca takip ve tahsil edilecektir. Özel hukuk hükümlerinden doğan alacaklar için, örneğin kiraya verdiği taşınmaz için belirlenen kira alacağı, kamu alacağı olmadığı gibi, bu borç ilişkisinde belediye, kamu alacaklısı sıfatıyla yer almayacaktır (Bayraklı, 2000: 18).

Devlet tüzel kişiliğine ait kamu alacakları vergi dairelerince, il özel idarelerine ve belediyelere ait kamu alacakları ise kendi içinde kurulan tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilecektir. Buna göre, devlet tüzel kişiliğine ait kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin işlemler, tahsil dairesi olan vergi daireleri tarafından yerine getirilecektir. Ancak, tahsil dairesi terimi daha geniş anlamı olup sadece vergi dairelerini ifade etmemektedir. Tahsil dairesi olmak için, 6183 Sayılı Kanun hükümlerini uygulamakla görevli bulunmak yeterli sayılmıştır. Bu nedenle ülkemizde vergi dairelerinin yanında, Gümrük İdareleri, Tekel İdaresi, Hazine Saymanlıkları ile Askeri ve Mülki Saymanlıklar için de tahsil dairesi sıfatı kullanılmaktadır. İl özel idarelerinin yetkili tahsil dairesi, il özel idareleri Mali Hizmet Birimi içinde yer alan yetkili Gelir Müdürlükleri olmaktadır. Yine belediyelerin yetkili tahsil dairesi ise Belediye Gelir Şube Müdürlükleridir. Gelir Şube Müdürü bulunmayan yerlerde, tahsil dairesi görevini Belediye Hesap İşleri Müdürü, o da yoksa Belediye Muhasebecisi tarafından yerine getirilir (Gerçek, 2010: 25-28).

6183 Sayılı Kanun' un 1. maddesinde devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin kamu alacaklısı olabileceği ifade edilmekle birlikte sayılanların dışında başkaca kurum ve kuruluşların da kamu alacaklısı sıfatını taşıması mümkündür. Kamu hizmeti yönü ağır basan birçok kurum ve kuruluşun kendi kanunlarında, alacaklarını 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip ve tahsil edileceğine dair hükümler bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu tür kurum ve kuruluşların alacakları, tam anlamıyla kamu alacağı niteliğinde bulunmasa bile alacaklarının takip ve tahsil usulü bakımından kamu alacaklısı olarak sayılmaktadırlar. Kredi ve Yurtlar Kurumu, Sosyal Güvenlik Kurumu, bazı alacakları bakımından Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu buna örnek olarak gösterilebilir (Arslaner; 2010: 77).

1.3.2. Kamu Borçlusu

Kamu alacaklısının muhatabı, kamu borçlusu sıfatını taşır. Dar anlamda, kamu borçlusu, vergi mükellefleri olarak karşımıza çıkar. Ancak kamu icra hukuku anlamında vergi mükellefleri yanında vergiden dolayı sorumlu olanlar, kefiller, mirasçılar, şirket ortakları da kamu borçlusu olarak kabul edilmektedir. Nitekim, 6183 Sayılı Kanun' un 3. maddesinde, kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri, kamu borçlusu olarak belirtilmiştir (Gerçek, 2010: 25-28).

Kamu borçlularını; vergi mükellefleri ve vergi sorumluları, kanuni temsilciler, limited şirket ortakları, mirasçılar, kefiller, sorumlu olan tasfiye memurları olarak sınıflandırmak mümkündür.

1.3.2.1. Vergi Mükellefleri ve Sorumluları

Vergi Usul Kanunu' nda kamu borçlusu, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Anılan kanunda yapılan tanıma göre, vergi mükellefi; Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişiler ve vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişilerdir.

Kamu borçlusu kural olarak vergi mükellefi olduğundan buna “asli borçlu” da denilmektedir. Vergi sorumlusu, mükellef ile kamu alacaklısı arasındaki borç ilişkisinde üçüncü kişi konumundadır. Vergi sorumlusu, kanun uyarınca asıl borçlu olan mükellefin malvarlığından ekonomik değerleri keserek bunları hazineye intikal ettirmek ile yükümlü kılınmıştır (Şenyüz vd, 2011: 258)

Vergi mükellefi olabilmek için kişinin, Medeni Hukuk hükümlerine göre fiil ehliyetine sahip olması şart değildir. Gerçek kişinin hak ehliyetine sahip bulunması, verginin mükellefi olması için yeterlidir. Bu husus, hem vergi mükellefi hem de vergi sorumlusu yönünden geçerlidir.

Tüzel kişiler de Medeni Kanun’ da ve kuruluş sözleşmelerinde belirtilen şekilde gerekli organları teşekkül ettiklerinde hukuki kişilik kazanırlar ve bu andan itibaren vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilirler (Arslaner, 2010: 77-78).

1.3.2.2. Kanuni Temsilciler

Kamu alacakları, esas olarak kamu borcundan dolayı yükümlü veya sorumlu olan kamu borçlusundan tahsil edilir. Ancak, kanuni veya fiili nedenlerden dolayı bir kısım kamu borçlularının, kanunla belirlenen yükümlülüklerini bizzat yerine getirmesi mümkün olmaz. Bu durumda, vergi ehliyeti bulunmakla birlikte hukuki işlem yapma yeteneğine sahip olmayan gerçek kişilerin ya da belli bir amacı gerçekleştirmek üzere kurulmuş tüzel kişiliği olan veya olmayan teşekküllerin, mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde, bu kişi veya teşekküllerin kanuni yükümlülüklerini, kanuni temsilcileri aracılığı ile yerine getirmeleri söz konusu olacaktır.

Gerek söz konusu mükellef veya vergi sorumlularının özel hukuki durumlarından kaynaklanan nedenlerle vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirememelerinden dolayı zarar görmemelerinin sağlanması, gerekse kamu alacaklısı olan devlet açısından kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması amacıyla vergi hukukunda kanuni temsil müessesesine yer verilmiştir. Aynı gerekçeler doğrultusunda, özel hukuk hükümlerinden faydalanılarak vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getiremeyecek durumda olan küçük ve kısıtlılarla, kendilerine hukuki anlamda kişilik tanınan tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar ve dar mükellefiyete tabi olan kişi ve kuruluşların bu ödevlerinin kanuni düzenlemelere uygun yerine getirilmesinden kanuni temsilcinin sorumlu olacağı esası benimsenmiştir (Bozdoğan, 2004).

Hukukumuzda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu müessesesi iki ayrı yerde düzenlenmiştir. Vergi alacağı için kanuni temsilcilerin sorumluluğu Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesinde ve tüm kamu alacakları için kanuni temsilcilerin sorumluluğu ise 6183 Sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

1.3.2.2.1. Vergi Usul Kanunu' na Göre

Vergi Usul Kanunu’ nun “Kanuni Temsilcilerin Ödevi” başlıklı 10. maddesine göre; kanuni temsilci, temsil ettiği kişi dolayısıyla kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi nedeniyle, vergi ve vergiye bağlı olan alacakların asıl borçlu

durumunda bulunan mükellef veya vergi sorumlularının malvarlığından alınamaması halinde kendi malvarlığından ödemekle sorumlu tutulmaktadır. Buna göre, kanuni temsilcisinin sorumluluğuna gidilebilmesi için; vergi ve vergiye bağlı alacakların mükelleften vergi dairesi tarafından tahsil edilememesi ve bu durumun oluşmasına kanuni temsilcinin yükümlülüklerini yerine getirmemesi unsurlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Kanuni temsilcinin, ödemek zorunda kaldığı bu borç için, asıl borçlu durumda bulunan vergi mükellefi veya sorumlusuna rücu hakkı saklı tutulmuştur (Oktar, 2010: 71).

Yukarıda anılan 10. madde hükmü uyarınca; küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişilerin, vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği haiz olmayan teşekküllerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları durumunda bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği haiz olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu hükmün Türkiye’ de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’ deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı ayrıca belirtilmiştir (Arslaner, 2010: 86-87).

Böyle bir durumda, kanuni temsilci, vergi alacağından dolayı bizzat kendisine ait olmayan bir borç için vergi dairesine karşı borçlu sıfatını almaktadır.

1.3.2.2.2. 6183 Sayılı Kanun' a Göre

Vergi Usul Kanunu’ nun kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen 10. maddesinde vergi alacakları ile ilgili olan sorumluluk üzerinde durulmuştur. Vergi alacağı dışında kalan diğer kamu alacaklarında, kanuni temsilcinin sorumluluğu ise 6183 Sayılı Kanunu’ nun mükerrer 35. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Anılan kanun maddesi ile Vergi Usul Kanunu’ nda yer alan sorumluluk halinin, tüm kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin olarak da uygulanması hedeflenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’ nun 10. maddesi ile 6183 Sayılı Kanunu’ nun mükerrer 35. maddesi paralel bir düzenleme gibi görünse de her iki düzenleme arasında kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi bakımından farklılık bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu’ nda kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kasıt veya ihmalinin bulunması şartı aranacak, buna karşın 6183 Sayılı Kanun’ da göre sorumlu tutulabilmesi için kanuni temsilcinin kusurlu olup olmadığına bakılmayacaktır. Başka bir ifade ile

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde kusur sorumluluğu söz konusu olduğu halde 6183 Sayılı Kanunu'nun mükerrer 35. maddesinde kusursuzluk sorumluluk hali kabul edilmiştir.

Vergi ve vergiye bağlı olan alacakların tahsili bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğunun belirlenmesinde hangi kanunun uygulanması gerektiği konusunda tereddütler ortaya çıkmış ise de Danıştay kararları, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu alacakları için aynı kanunun 10. maddesi hükmünün ve 6183 Sayılı Kanun kapsamındaki diğer kamu alacakları için aynı kanunun mükerrer 35. maddesi hükmünün uygulaması yönündedir (Oktar, 2010: 73).

1.3.2.3. Limited Şirket Ortakları

Limited şirketler, Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince kurulan bir sermaye şirketi olup ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptirler. Ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bulunan limited şirket, hak ve borçlara ehildir. Başka bir ifade ile limited şirket, bizzat borçlu konumunda yer alır.

Türk Ticaret Kanunu' nun 523. maddesine uyarınca, limited şirket ortakları kural olarak, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye payları oranında limited şirketin borçlarından dolayı alacaklılara karşı sorumludur. Bu sorumluluk, sınırlı bir sorumluluk halidir. Bu durum, "ortaklar, ortaklık alacaklılarına karşı sorumlu değildiler." şeklinde ifade edilmektedir (Poroy vd, 2000: 870-871).

Dolayısıyla, ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarının tümünü şirkete ödemiş bulunmaları halinde, ortakların şirketin borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı sorumlulukları yoktur. Ancak, kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku açısından, limited şirket ortaklarının, ortaklığın kamu borçlarından dolayı sorumluluğu yönünden önemli bir istisna getirilmiştir.

6183 Sayılı Amme Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 35. maddesine göre; limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan kamu alacağından dolayı sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince cebri icra yolu ile takibe tabi tutulurlar. Madde metninden anlaşılacağı üzere, limited şirket ortakları, taahhüt ettikleri sermaye miktarının tümünü şirkete ödemiş olsalar bile, taahhüt ettikleri sermaye miktarı oranında, şirketin kamu

borçlarından dolayı sorumlu olacaklar ve tahsil dairesi karşısında borçlu konumda bulunacaklardır (Sarılı, 2004: 84-87). Hatta, limited şirket ortakları, taahhüt ettikleri ve şirkete ödedikleri sermaye sonradan yok olmuş bulunsa bile şirketin tasfiyesi sonucunda hisseleri oranında, tüm malvarlıkları ile kamu alacaklarının ödemesinden dolayı sorumlu tutulmaktadır (Karakoç, 2004: 398).

1.3.2.4. Mirasçılar

Kamu borçlusunun mirasçuları, 6183 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde kamu borçlusu olarak sayılmıştır. Aynı kanunun 7. maddesinde, borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre; mirası reddetmemiş olan mirasçılar, borçlunun kamu borçlarından dolayı tahsil dairesine karşı sorumlu olacaklardır (Yılmaz, 2003: 125).

Mirasçılarının sorumluluğu, ancak kamu alacağının aslı ve fer' ileri bakımındadır. Vergi cezalarından dolayı mirasçılarının, "cezaların şahsiliği ilkesi" gereğince sorumlu tutulmaları söz konusu değildir (Gerçek, 2010: 38).

Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi hükmü gereğince, mükellefin ölümü halinde, mükellefe ait ödevler, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup (atanmış) mirasçılarına intikal eder, ancak mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olurlar. Medeni Kanunumuza göre, mirasçılar ölenin borçlarından müteselsilen sorumludur. Buna karşılık, vergi hukuku açısından mirasçılarının sorumluluğu, miras hisseleri oranında olup mirasçılar arasında teselsül yoktur ve bu nedenle şahsi niteliktedir (Özbalcı, 1998: 153).

1.3.2.5. Kefiller

6183 Sayılı Kanun'un 3 maddesine göre; kefil, bir kamu borçlusunun borcunun alacaklı tahsil dairesine ödenmesi hususunu taahhüt eden ve bu yolla kamu borçlusu sıfatını kazanan üçüncü kişidir (Çelik, 2000: 24).

Aynı kanunun 11. maddesinde, vergi alacağının güvence altına alınmasını teminen kamu borcuna güvenilir bir şahsın kefil olarak gösterilebileceği ve bu kişinin tahsil dairesi tarafından kabul edilebileceği belirtilmiştir. Kefiller, mükellefin vergi aslı, gecikme zammı ve cezaların tamamından sorumludurlar. Kamu borcuna kefil olan kişi,

kefalet miktarı ile sınırlı olmak üzere, kamu borçlusunun borcundan doğrudan doğruya sorumlu olur. Diğer bir deyişle, kefil, bir başka kamu borçlusu durumundadır. Nitekim, 6183 Sayılı Kanun'un 57. maddesi hükmü gereğince kefiller, asıl kamu borçlusunun tabi tutuldukları usullere göre takip edilecektir (Gerçek, 2010: 41).

1.3.2.6. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

6183 Sayılı Kanun' un 33. maddesinde, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamayacakları veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamayacakları belirtilerek aksi halde, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından dolayı tasfiye memurlarının veya tasfiyeyi yürütenlerin şahsen ve müteselsilen tüm malvarlıkları ile tahsil dairelerine karşı sorumlu olacakları hükmü bağlanmıştır (Çelik, 1999).

Anılan kanun hükmü gereğince, kanunda yazılı yükümlülüklerine yerine getirmeyen tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, kamu borçlusu olarak addedilirler.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ

2.1. Kamu Alacaklarının Korunması Kavramı

Kamu hizmetlerinin devlet tarafından üretilerek toplumun faydalanmasına sunulması ve bu sürecin etkin ve devamlı olmasının sağlanması, günümüzde devletin en önemli varlık nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin yüklediği bu önemli görev, kamu hizmetlerinin finansmanı için kullanılacak kamu gelirlerinin zamanında elde edilmesini önemli hale getirmektedir. Başka bir ifade ile kamu hizmetlerinin kesintisiz yürütülebilmesi için kamu alacaklarının zamanında tahsili gerekmektedir.

Gerçekten de vadesi gelmiş bir kamu alacağının zamanında ödenmesi, hem kamu alacaklısı, hem de borcunu zamanında ödeyen diğer kamu borçluları bakımından önemli sonuçlar doğurur.

Alacaklı olan devletin, kamu hizmetlerini arzu edildiği şekilde yerine getirebilmesi, bunların finansmanında kullanılan kaynakların zamanında teminine bağlıdır. Bunun yanında, vadesi gelmiş bir alacağın zamanında ödenmemesi, kamu borçlularını zamanında ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında, ödeyenler aleyhine bir haksız rekabet yaratır. Ortaya çıkabilecek bu tür olumsuzların önlenmesi ve kamu alacağının etkin ve zamanında tahsil edilmesini teminen, kamu alacaklısı lehine bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır.

2.2. Kamu Alacaklarının Korunması Gerekeşi ve Nedenleri

Devlet, özel hukuk sözleşme ve ilişkilerinden doğan özel alacakların, ticari ve ekonomik hayatın belli bir düzende devamı açısından zamanında tahsilini öngörmektedir. Bu nedenle, özel kişiler arasındaki alacak ve borç ilişkilerini kanunlarla düzenlemiş ve borçların vadesinde ödenmemesi halinde kamu gücünün kullanılmak suretiyle bireylerin alacaklarına kavuşması için bu alacakların cebri icra yolu ile takip ve tahsiline ilişkin hükümler koymuştur. Ülkemizde 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu ile bireylerin özel hukuk borç ilişkilerinden doğan alacaklarının takip ve tahsili düzenlenmiştir. Bu hükümlerin uygulanmasında, alacaklının kötü niyetli borçlulara karşı korunmasını teminen ihtiyati tedbir (HUMK. 101. madde ve devamı), ihtiyati haciz (İİK. 257. madde ve de-

vamı), hapis hakkı (BK. 267. madde ve devamı) tasarrufun iptali davası (İİK. 277 ve devamı) gibi hukuki korunma yolları kabul edilmiştir.

Toplumunu oluşturan bireylere verdiği kamu hizmetlerinin etkin yürütülmesi için devlet, kamu gelirlerini zamanında toplamak zorundadır. Bu amaçla, kamu alacaklarının zamanında ve hızlı bir şekilde takip ve tahsili özel hükümlere bağlanmıştır. Ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin hükümler, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu kanun, kamu alacaklarının en kısa sürede, en az masrafla, en etkin biçimde ve gerekli olduğu takdirde zor kullanmak suretiyle tahsil edilmesi amacına yöneliktir (Gerçek, 2010: 125). Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde özel hükümler koyan devlet, cebren tahsile konu olan kamu alacaklarının tahsilinin imkansız hale gelebileceği ihtimalini göz önüne alarak bu durumların ortaya çıkması halinde kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması bakımından önlem niteliğinde bir kısım yöntemler getirmiştir (Öncel vd, 2008: 166).

Bu yöntemler, kamu alacağının tahsilinin, rızaen ödeme veya cebren takip ve tahsil safhalarından önce tehlikeye girmesini önlemek, alacaklı kamu idaresinin haklarını korumak amacına hizmet eden önlemleri ifade etmektedir (Özbalcı, 2003: 161).

2.3. Kamu Alacaklarının Korunması Yöntemleri

Kamu alacağının korunması ile ilgili hükümler, 6183 Sayılı Kanunun “İkinci Bölüm Amme Alacaklarının Korunması” başlığı altında 9 ila 36. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanuni düzenleme; teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri olarak dört başlık halindedir. Diğer koruma önlemleri ise; rüçhan hakkı, kamu alacağını kesip ödemek zorunda olanlar, takas, iptal davası, tasfiye memurlarının sorumluluğu, ortaklığın feshini isteme, limited şirketin kamu borçları, kanuni temsilciler sorumluluğu, yurt dışına çıkış yasağı ve birleşme, devir ve bölünme halleri olarak belirtilmiştir.

Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk genel koruma tedbirleri ve rüçhan hakkı, takas, iptal davası gibi diğer koruma yöntemleri ise özel koruma tedbirleri olarak adlandırılmaktadır (Gerçek, 2010: 275).

Bunun yanında; teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi önlemler, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının korunmasına yöneliktir. Bunların dışındaki diğer koruma tedbirleri ise, tahakkuk etmiş kamu alacaklarının korunması amacını taşır.

2.3.1. Teminat

Henüz tahakkuk etmemiş olmasına rağmen belirli şartların varlığı halinde kamu alacaklısı, kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması amacıyla borçludan teminat isteyebilecektir. Kamu alacağının korunması yöntemlerinden biri olan teminat müessesesi, 6183 Sayılı Kanun' un 9. maddesinde belirtilmiştir.

2.3.1.1. Teminatın Tanımı ve Kapsamı

Teminat sözcüğü Arapça kökenli olup güvence karşılığı olarak kullanılmaktadır. Teminat, genel anlamı ile bir borç - alacak ilişkisinde borcun ödenmesinin güvence altına alınması veya borcun vadesinde ödenmemesi halinde alacaklının uğraması muhtemel zararının karşılanması amacıyla borçlu tarafından alacaklıya verilen garanti veya garantiler olarak tanımlanmaktadır (Alaybeyoğlu, 2008: 25).

Vergi İcra Hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen belirli nedenlerin otaya çıktığının kamu alacaklısı tarafından tespit edilmesi ve borçludan talep etmesi üzerine, kamu borçlusunca ekonomik değeri olan ve kanunda sayılan malvarlığı değerlerinin borç miktarı kadarının güvence olarak gösterilmesi anlamına gelmektedir (Şenyüz vd, 2011: 275).

Teminat, kamu borçlusundan talep edilir. Bunun yanında, kamu borcunun ödenmesinden kanunen sorumlu durumda bulunan kanuni temsilci, mirasçı, şirket ortağı ve kefillerden de teminat istenebilir. 6183 Sayılı Kanun' un 57. maddesinde yer alan “Kefil ve yabancı veya kurumların mümessilleri, bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur” hükmü gözönünde tutulduğunda yabancı kişi veya kurum temsilcilerinden de teminat istenmesi mümkündür (Çelik, 2000: 36).

2.3.1.2. Teminat İsteme Nedenleri

6183 Sayılı Kanunun 9. maddesinde kamu alacaklısı tarafından teminat istenmesi mümkün olan durumlar ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bunlardan birincisi vergi incelemesi aşamasında verginin salınması için gerekli işlemlere başlandığında VUK.' un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken haller ile 359. maddede sayılan kaçakçılık fiillerinden dolayı ceza kesilmesi gereken hallerin ortaya çıkmasıdır. İkinci ise, kamu borçlusunun Türkiye' de ikametgahının bulunmaması ve

durumunun kamu alacağının tahsilini tehlikede olduğunu göstermesi halinde teminat istenmesidir.

2.3.1.2.1. Vergi İncelemesi Aşamasında Vergi Ziyayı ve Kaçakçılık Hallerinin Ortaya Çıkması Halinde Teminat İstenmesi

6183 Sayılı Kanun' un "Teminat İsteme" başlıklı 9. maddesi hükmü gereğince; Vergi Usul Kanunu' nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçları ve cezaları ile 359. maddesinde sayılan hallerle temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde, vergi inceleme elemanı tarafından yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden, tahsil dairesince teminat istenir.

Anılan hükme göre teminat istenmesi, sadece Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harç ve benzeri kamu alacakları için mümkündür. (Özbalcı, 2003: 163).

Vergi Usul Kanunu' nun 341. maddesinde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Anılan maddenin 2. fıkrasında; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya başka yollar ile verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olmak da vergi ziyayı hükmünde olduğu belirtilmiştir. 3. fıkrada ise, vergi ziyasına neden olan hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınmasının, ceza uygulanmasına engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan haller sayılmıştır. Anılan hükme göre, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi,

- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması,

- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyulması veya hiç yaprak koyulmaması veya belgelerin asıl ve suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması,

- Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmamasına rağmen basılması ile sahte olarak basılması veya bu belgelerin kullanılması hallerinde vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu kabul edilmiştir. (Tosuner ve Arıkan, 2007: 280-281).

İşte, kaçakçılık suçunu oluşturan bu hallerin varlığının tespiti halinde tahsil dairesince teminat istenecektir.

Vergi ziyaı ve kaçakçılık hallerinde teminat istenebilmesi için, kamu alacağının tehlikeye düşmesi ön koşuldur. Bu koşul ile birlikte işlenen fiiller ile dolayısıyla re' sen veya ikmalen tarhiyat yapılmasına esas olmak üzere vergi incelemesine başlanılmış olması gereklidir (Gerçek, 2010: 128).

Burada önemli olan husus, tahsil dairesince teminat istenmesinin hangi aşamada yapılması gerektiğidir. Kanuni düzenleme göz önünde tutulduğunda, vergi incelemesi devam ederken yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecektir. Vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat işlemi yapıldıktan sonra, teminat istenmesi mümkün değildir. Danıştay' ın birçok kararı da bu yöndedir (Kızılot, 2010).

Bu nedenle, mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemesinin bitmesi ile tahakkuk eden ve kesinleşen kamu alacağı için teminat istenmesi halinde, tahsil dairesinin teminat istenmesine dair yazıları, neden ve konu unsurları açısından hukuka aykırı olduğu iddiasıyla dava konusu edilebilecektir (Alpaslan ve Şentürk, 2009).

2.3.1.2.2. Türkiye'de İkametgahı Bulunmayan Kamu Borçlusundan Teminat İstenmesi

6183 Sayılı Kanun' un 9/2 maddesine göre, kamu borçlusunun Türkiye' de ikametgahının bulunmaması ve durumunun kamu alacağının tahsilini tehlikede olduğunu göstermesi halinde tahsil dairesince teminat istenmesi mümkün olacaktır. Kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşme halinin ne şekilde tespit edileceği kanun hükmünde yer

almamıştır. Bu durumda tahsil dairesi, Türkiye’ de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumunu, işin özelliğine göre bizzat kendisi takdir ve tespit edecektir. Yaptığı değerlendirmenin sonucuna göre, teminat istenip istenmeyeceğine karar verecektir. Bu halde, teminat istenmesi zorunlu değil, takdiridir (Ünlü, 1995: 155).

Borçlunun piyasaya aşırı miktarda borçlanması, borçlu aleyhinde çok miktarda icra takibine başlanmış olması, borçlunun mallarını elden çıkarma niyetini belirten tutum ve davranışlarda bulunması, kişinin iflasa doğru gitmesi, borçlarını karşılayacak malvarlığının bulunmaması gibi hallerde, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girdiği kabul edilebilir (Çelik, 2000: 40).

Anılan hükme göre teminat istenmesi, sadece Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları ile sınırlı olmayıp Türkiye’ de ikametgahı bulunmayan borçludan her türlü kamu alacakları için tahsil dairesince teminat istenebilir (Özbalcı, 2003: 163).

2.3.1.3. Teminat İsteme Süreci

Vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı hallerinde tahsil dairesinin teminat isteyebilmesi için, bu hallere ilişkin bir kamu alacağı ile ilgili tarh işlemlerine başlanmış olmasının yanı sıra, vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından vergi incelemesinin de yapılmış olması gerekmektedir. Vergi inceleme yetkisine haiz olmayan kişilerce yapılan inceleme sonucunda tahsil dairesinin teminat istemesi, kanunen mümkün bulunmamaktadır (Çelik, 2000: 41).

6183 Sayılı Kanunun 9. maddesinde teminat istemeye yetkili idarenin “tahsil dairesi” olduğu belirtilmiştir. Buna göre, şartları oluştuğunda kamu borçlusundan teminat isteme yetkisini ilgili tahsil dairesi, kamu alacaklısı sıfatıyla kullanacaktır.

Vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren hallerde ya da kaçakçılık suçunun işlendiği ve ceza verilmesi sonucunu doğuran durumlarda, vergi inceleme raporu tamamlanmadan önce, inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplara göre, gerekçeli bir ön rapor düzenlenip vergi dairesine gönderilecektir. Vergi incelemesine yetkili olanlarca hazırlanan ön raporda teminat istenmesi gereken durumların oluştuğu hususunun belirtilmesi gerekmektedir. Tahsil dairesinin, vergi inceleme elemanının talebi olmaksızın kamu borçlusundan teminat istemesi, hukuka aykırı olacaktır (Kızılot, 2009: 129)

Tahsil dairesince istenecek teminat, kamu alacağının aslı, uygulanacağı öngörülen cezayı ve teminatın istendiği tarihe kadar işlemiş gecikme faizini karşılayacak miktarda olması gerekmektedir.

Teminat istendiği takdirde kamu borçlusuna ne kadar süre verileceği hususunda kanunda açıklık bulunmamaktadır. 6183 Sayılı Kanun' un 8. maddesinde yapılan yollama gereğince bu hallerde Vergi Usul Kanunu' nun 14. maddesi uygulanmak suretiyle kamu borçlusuna en az on beş günlük süre verilmesi gereklidir (Özbalcı, 2003: 167).

6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesinin 2. fıkrasında, kamu borçlusu tarafından gösterilen teminatın değer kaybetmesi veya borç miktarının artması nedeniyle teminatın kamu alacağını karşılayamaması durumunda, alacaklı tahsil dairesince kamu borçlusundan teminatın tamamlanması talep edilir. Kamu borçlusu, alacağı karşılar miktarda ilave teminatı göstermediği takdirde, alacağın teminatsız kalan kısmı için ihtiyati haciz yapılması söz konusu olur (Gerçek, 2010: 135).

6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesinin son fıkrasında, kamu borçlusunun daha önce vermiş olduğu teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başka kıymetlerle değiştirilmesi hususunda alacaklı tahsil dairesinden talepte bulunabileceği hüküm altına alınmıştır. Teminatın değiştirilmesi talebinde, asıl teminatın istenmesindeki usul ve süre uygulanacaktır.

Kamu borçlusu, daha önce verdiği teminatın, kanunda belirtilen teminat türlerinden biri ile değiştirilmesini talep etmişse alacaklı tahsil dairesi, yeni gösterilen bu teminatı kabul etmek zorundadır. Ancak, borçlu tarafından gösterilen teminatın, değiştirilen teminat ile değerinin aynı olması şarttır. Aksi halde, alacaklı tahsil dairesinin, teminatın değiştirilmesi talebine itiraz etmesi sözkonusu olacaktır. Bu itirazın yapılması ve teminatın değiştirilmesi talebinin kamu alacaklısınca kabul edilmemesi halinde bu kararın iptali için kamu borçlusunun vergi mahkemesine başvurma hakkı vardır.

Gösterilmiş olan teminatların, korunması ve iade edilmesi ile ilgili 6183 Sayılı Kanun' da herhangi bir hüküm mevcut değildir.

Teminat olarak gösterilen taşınır ve taşınmaz malların korunması, 6183 Sayılı Kanun' un 82, 83 ve 88. maddesinde yer alan ve hacizli malların korunmasına yönelik kuralların uygulanması ile sağlanacaktır. Buna göre, teminat olarak gösterilen para,

kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi taşınır mallar, kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza altına alınacaktır. Bunların dışındaki taşınır mallar ise uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir kişiye ya da güvenilir bir kişinin kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisine bırakılır.

Ayrıca, kamu alacağının ödenmesi, mahkemece borcun bulunmadığına dair verilen kararın kesinleşmesi gibi teminat istenmesini gerektiren hallerin ortadan kalkması durumunda, gösterilen teminatın kamu borçlusuna veya üçüncü kişiye iade edilmesi gereklidir (Çelik, 2000: 50-52).

2.3.1.4. Teminat Olarak Kabul Edilen Değerler

6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesinde hangi değerlerin teminat olarak kabul edilebileceği sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Maddede belirtilen değerler, nakdi ve aynı unsurlardan oluşmaktadır. Madde hükmüne göre, teminat olarak kabul edilecek değerler; para, banka teminat mektupları, hazine iç borçlanma senetleri (tahvil ve bonoları), hükümetçe belli edilecek milli hisse senedi ve tahviller, kamu borçluları ve üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve tahsil dairelerince haczedilen taşınır ve taşınmaz mallardır.

2.3.1.4.1. Para

Para deyimi, mübadele ve ödeme aracı olarak kullanılan, tedavül değerine sahip bulunan madeni ve kağıt menkul şeyleri ifade etmektedir.

6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesinde, yabancı para deyimi ayrıca kullanılmamıştır. Ancak, madde metninde geçen para deyiminden, Merkez Bankası tarafından alım ve satımı yapılan, efektif döviz niteliğinde olan ve kur listelerinde tespit edilen değerler üzerinden yabancı paraların da teminat olarak kabul edilmesinin gerekli olduğu sonucuna varılmaktadır (Ünlü, 1995: 163).

Teminat gösterilen paranın, kamu borçlusu veya üçüncü bir kişiye ait olması mümkündür. Her iki halde de gösterilen para, tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edecektir (Çelik, 2000: 42). Altın, menkul mal hükmünde olduğundan para olarak teminata kabul edilmeyecektir (Özbalcı, 2003: 175).

2.3.1.4.2. Bankalar Tarafından Verilen Teminat Mektupları

Banka teminat mektupları, garanti veren banka ile garanti alan (muhatap) arasında akdedilen, bankanın müşterisinin (lehtar) talebi üzerine ve onun muhataba karşı yükümlü olduğu edimi yerine getirmemesi veya mektup metninde düzenlenen başkaca bir riskin gerçekleştiğinin bankaya bildirilmesi durumunda, belirli bir tutara kadar ödemede bulunmayı taahhüt ve garanti ettiği, bağımsız borç yükleyen bir sözleşmedir (Güler, 2011: 2-3).

Banka teminat mektupları, teminatı amaçlayan garanti sözleşmeleri olarak nitelendirilmekte ve garanti alan ile lehtar arasındaki temel ilişkiden bağımsız olarak garanti alanın belli bir riskini garanti etmektedir (Reisoğlu, 1997: 14).

Kanun koyucu, 6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesi hükmü ile bankalar tarafından verilen teminat mektuplarını, kamu borçlularının gösterebilecekleri teminat türü olarak kabul etmiştir.

2.3.1.4.3. Hazine İç Borçlanma Senetleri (Tahvil ve Bonolar)

6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesinde iç borçlanma senetlerinden olan hazine tahvil ve bonolarının da, tahsil dairelerince teminat olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Tahviller, kamu kuruluşları veya şirketler tarafından fon sağlamak amacıyla halka borçlanmak suretiyle seri halinde çıkardıkları, eşit değere sahip ve aynı ibareli, kanuni şekil şartlarına uygun olarak düzenlenen borç senetleri olarak tanımlanmaktadır.

Devlet tahvili, devletin 1 yıldan uzun vadeli borçlanma ihtiyaçlarını karşılamak için Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan borçlanma senetleridir. Bu finansal araç uygulamasında, devlet belirtilen vade tarihinde neması ile birlikte ödeme yapmayı garanti eder. Devlet tahvillerinden tüzel kişiler faydalanabildiği gibi, bankalar da tahvilleri bilançolarının aktif kaleminde yatırım aracı olarak bulundurabilirler. Devlet tahvilleri sabit faizli, değişken faizli olabildiği gibi dövize endeksli de olabilirler. Belediyeler gibi kamu kuruluşlarının çıkardığı tahviller de devlet tahvili sayılır.

Hazine bonoları ise, devletin genel bütçe ödemelerini zamanında yapabilmek ve uygulanmakta olan para politikalarını yönlendirmek amacı ile mali yıl içinde ihraç ettiği vadesi bir yıldan az olan borç senedi niteliğindeki bonolardır. Hazine bonoları, iskontolu fiyattan satılır. Vade sonunda iskontolu fiyat ile nominal fiyat arasındaki fark, yatırımcının gelirini oluşturmaktadır. Hazine bonolarında, 3–6–9–12 aylık kısa vadeler söz konusu olup satışları, ihale yöntemiyle yapılmaktadır (Yeşilkaya, 2009: 5-18).

6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesi metninde, hazine tahvil ve bonolarının hangi değer üzerinden kabul edileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Hazine tahvil ve bonolarının hangi değerler üzerinden kabul edileceği hususunda Bütçe Kanunları ile Devlet İhale İç Genelgelerinden faydalanılması uygun olacaktır (Ünlü, 1995: 165-166).

2.3.1.4.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senedi ve Tahviller

6183 Sayılı Kanun' un 10/4 maddesinde, hükümet tarafından belirlenen ve Maliye Bakanlığı genelgesi ile teşkilata duyurulan milli hisse senedi ve tahvillerin de alacaklı tahsil daireleri tarafından teminat olarak kabul edilecekleri belirlenmiştir. Hangi hisse senedi ve tahvilin teminat olarak kabul edileceğinin ilgili tahsil dairesinden kamu borçlusu tarafından öğrenilmesi gerekmektedir.

Bu hisse senedi ve tahvillerin, en yakın borsa cetvellerinde yazılı değerlerinden %15 eksiği ile teminat olarak kabul edileceği hususu, anılan kanun maddesinde açıklanmıştır. Bunun nedeni, hisse senedi ve tahvillerinin değerlerinin borsadaki fiyat düşmelerine karşı kamu alacağını korumaktır.

Teminat olarak gösterilecek hisse senedi ve tahvilin, teminatı gösterecek olan kamu borçlusu konumunda bulunan şirkete ait olmaması gerekmektedir.

Yabancı hisse senedi ve tahviller ile Hükümetçe belirlenenler dışında kalan milli hisse senedi ve tahvillerin, anılan maddenin 4. bendi uyarınca teminat olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, bu tür değerlerin, menkul mal hükmünde olması nedeniyle bu yönüyle teminat olarak alınması mümkün olabilecektir (Özbalcı, 2003: 177).

2.3.1.4.5. Kamu Borçluları ve Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilen ve Tahsil Dairelerince Haczedilen Taşınır ve Taşınmaz Mallar

6183 Sayılı Kanun' un 10/5. maddesine göre, kamu borçluları veya bunlar lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı tahsil dairesince haciz tutanağına dayanılarak haczedilen taşınır ve taşınmaz mallar, teminat olarak kabul edilir.

Teminata yönelik hükümlerde, taşınır ve taşınmaz malların hangi değer üzerinden teminat olarak alınacağı belirtilmemiştir. Bu hususa 6183 Sayılı Kanun' un haciz ile ilgili bölümlerinde yer verilmiştir. Taşınır malların haczinde, haczedilen mallara nasıl değer biçileceğini 6183 Sayılı Kanun' un 81. maddesi açıklamıştır. Bu maddeye göre haczedilen malların değeri, haczi yapan memur tarafından takdir ve tespit edilir. Borçlunun başvurusu ya da tahsil dairesinin gerekli görmesi üzerine, haciz konusu taşınır malın değerinin, konusunda uzman bir bilirkişiye veya bilirkişilere takdir ve tespit ettirilmesi mümkündür. Uygulamada tahsil daireleri genellikle taşınır malların alış faturalarındaki değerini esas olmak suretiyle işlem yapmaktadır. Haciz memurluğunca biçilen değer yüksek veya düşük olması halinde, tahsil dairesinin veya borçlunun talebi üzerine, bilirkişiye başvurulmakta ve bilirkişi tarafından takdir edilen değer esas olarak alınmakta ve bu şekilde teminat olarak gösterilen taşınır malların değeri belirlenmiş olmaktadır.

Taşınmaz malların haczi işleminde, değer takdirinin nasıl yapılacağı hususu, 6183 Sayılı Kanun' un 91. maddesinde belirlenmiştir. Bu madde hükmü uyarınca, taşınmazlara bilirkişinin takdiri göz önüne alınarak satış komisyonu tarafından rayiç değer tespit edilecektir. Uygulamada, tahsil daireleri tapu ve emlak vergisi tarhına esas olan değerleri ilgili kurumlarından istemekte ve genellikle bunlardan daha düşük olanına itibar etmektedir. Sigorta değerinin esas alındığı uygulamalar da yapılmaktadır. İhtilaf halinde 91. madde işletilerek teminat olarak gösterilen taşınmazların değeri belirlenmektedir.

6183 Sayılı Kanun' un 10. maddesinin beşinci bendinde, alacaklı tahsil dairesi tarafından taşınmazların teminat olarak kabul edileceği ifade edilirken, bu taşınmazların mütemmim cüzlerinin (bütünleyici parçalarının) ve teferruatlarının (eklentilerinin) teminat olarak kabul edilip edilmemeleri hususunda bir düzenlemeye gidilmemiştir (Yiğit, 2005: 49-50).

Medeni Kanun' un 684. maddesinin ikinci cümlesinde; bütünleyici parça; yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parça olarak tanımlanmıştır. Bir şeye malik olan kimsenin, o şeyin tüm bütünleyici parçalarına da malik olacağı belirtilmiştir. Buna göre, asıl eşya ile bütünleyici parça bir bütün teşkil ettikleri için bu eşya bütün halinde mülkiyete konu olur (Oğuzman ve Seliçi, 2001: 228-233).

Bunun sonucu olarak, bütünleyici parçalar, asıl şeyin tabi olduğu hukuki hükümlere bağılıdır ve asıl şeyden ayrılmadıkça üzerinde bağımsız bir hak kurulamaz, temlik ve haciz edilemez ve teminat olarak da gösterilemezler.

Medeni Kanun' un 686. maddesine göre; eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma ve başka bir biçimde asıl şeye bağılı kılınan taşınır maldır. Aynı maddede, bir şeye ilişkin olarak yapılacak tasarrufların, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsayacağı belirtilmektedir (Oğuzman ve Seliçi, 2001: 233-238).

Kanun maddeleri gözönünde tutulduğundan tahsil dairesi tarafından taşınmazın teminat olarak kabul edilmesi durumunda, yapılan haciz işlemi birlikte o taşınmazın bütünleyici parçaları kendiliğinden haciz edilmiş olmakla taşınmazın bütünleyici parçası da teminatın kapsamında olacaktır.

Eklentiler açısından durum biraz farklılık göstermektedir. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 83/c maddesinde "Taşınmaz rehni ipotek akit tablosunda kapsamında bulunan eklenti, taşınmazdan ayrı olarak haczedilemez. Türk Medeni Kanununun 862. maddesi hükmü saklıdır." hükmü yer almaktadır.

Tahsil dairesi tarafından özellikle bir fabrika binasındaki makine ve teçhizat veya bir oteldeki mobilya ve mefruşat niteliğindeki taşınır malların teminat olarak gösterildiği hallerde, bu taşınırların eklenti olarak ait olduğu taşınmazların (fabrika binası, otel binası) üzerinde ipotek veya haciz olup olmaması, teminatın değerine doğrudan etkisi olacaktır. Taşınmaz üzerindeki ipotek veya haciz, kanun hükümleri uyarınca taşınmazla birlikte eklentilerini de kapsayacağından bu eklentilerin teminat olarak kabul edilmemesi uygun olacaktır.

Kamu borçlusu veya borçlu lehine üçüncü kişiler tarafından elbirliği (iştirak halinde) mülkiyetine konu taşınmazların teminat olarak gösterilebilmesi için 4721 Sayılı Medeni Kanun' un 701. ve devamı maddeleri uyarınca diğer ortakların (maliklerin) onayının alınması gerektiğinden bu tür malların teminat olarak kabulünde bu husus, tahsil dairesince göz önünde bulundurulmalıdır (Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1).

2.3.1.4.6 Teminat Hükümünde Olan Eşya

6183 Sayılı Kanun' un 12. maddesinde bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzemeler, bu işletmelerin çalıştırılmasından doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu işletmelerin çalıştırılmasından doğan kamu alacakları, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, sigorta prim borçları, Belediye vergi ve harçlarından kaynaklanan alacaklar olabilir. İşletme içindeki unsurlar, diğer nitelikte kamu alacakları -örneğin; işletme sahibinin kişisel kusuru nedeniyle kesilen para cezası gibi- teminat teşkil etmezler.

Anılan madde metninde, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 270 ve 271. maddelerinde sözü edilen kiraya verenin kira alacaklarının, kamu alacaklarına öncelikli olacağına hükmedilmiştir. Buna göre, kira konusu taşınmaz içinde bulunan taşınır eşya üzerindeki kiraya verenin hapis hakkına dayanarak anılan taşınırları haczettirdiğinde, kiraya verenin alacakları, kamu alacağından daha önce tahsil edilecektir. Başka bir ifade ile kira alacakları, kamu alacağına önceliklidir (Ünlü, 1995: 171-172).

Yine madde metnine göre, kiralanmış taşınmazlarda mal sahibinin demirbaş olarak kayıtlı taşınır malları, teminat hükmündeki eşya kapsamında değildir. Ancak, bu eşya ve malzemelerin teminat kapsamı dışında olması için kira sözleşmesinin noter tasdikli olması ve demirbaş niteliğindeki taşınır malların bu sözleşmede kayıtlı olması gerekmektedir.

Bunun yanında, otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait olan eşyaları da, 12. maddede belirtilen teminat hükmünde eşya olarak kabul edilmemektedir. Eşya üzerinde istihkak iddiası söz konusu olduğunda, ispat külfeti, istihkak iddiasında bulunan misafir ve kiracılara ait olacaktır (Özbalcı, 2003: 196-198).

Maddenin son fıkrasına göre, Medeni Kanun' un 688. ve Borçlar Kanunu' nun 222. maddelerine göre yapılacak istihkak iddiaları dışındaki nedenlere dayanarak üçüncü kişilerin yaptıkları istihkak iddiaları, kamu alacaklısının teminat hakkını ihlal etmeyecektir.

Madde metninde yer alan 688. madde, 4721 Sayılı Medeni Kanun' un 764. maddesine karşılık gelmektedir. Medeni Kanunun 764. maddesi mülkiyeti muhafaza kaydı ile satışları düzenlemektedir. Mülkiyeti muhafaza, teslim edilen taşınır bir malın mülkiyetinin, belirli bir şartın gerçekleşmesine kadar teslim edende saklı tutulması olarak tanımlanabilir.

Borçlar Kanunu' nun 222. maddesi taksitli satışları düzenlemektedir. Bu maddeye göre taşınır bir mal, bedeli taksitle ödenmesi şartıyla satılıp teslim edilirse, alıcı taksitlerden birisini ödemekte temerrüde düştüğü takdirde, satıcı o taksitin ödenmesini isteyebileceği gibi satılan malın mülkiyetinin kendisine ait olduğunu iddia edip satış akdini feshedebilir.

Her iki halde de maddede sayılan işletmelerde bulunan eşyalar hakkında üçüncü kişilerin istihkak iddiaları, alacaklı tahsil dairesinin teminat hakkını ihlal etmeyecektir (Ünlü, 1995: 173).

2.3.1.5. Teminat İstenmesi ve Gösterilmesinin Sonuçları

6183 Sayılı Kanun' un 9. maddesi hükmü uyarınca teminat istenmesi ve gösterilmesi, gerek kamu alacaklısı gerekse kamu borçlusunu bakımından farklı hukuki sonuçlar doğurmaktadır.

Alacaklı tahsil dairesi bakımından teminat istenmesinin asıl nedeni, tahsili tehlikeye düşmüş kamu alacağının güvence altına alınmasıdır. Kamu alacaklısı, borcun ödenmemesi halinde, gösterilen teminatın paraya çevrilmesi yolu ile alacağını tahsil olanağına kavuşmuş olacaktır. Nitekim, 6183 Sayılı Kanun' un 54. maddesi hükmüne göre, ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağı cebren tahsil olunacak, kamu borçlusunun teminat göstermesi halinde cebren tahsilat, borçlunun gösterdiği teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi yolu ile yapılacaktır. Bu durumda, ödeme süresi içinde ödenmeyen teminatlı alacakların tahsilinde aynı kanunun 56. maddesinde yer alan özel takip usulü uygulanmak suretiyle tahsil dairesi haciz veya iflas yolu ile icra

takibine nazaran daha kolay ve hızlı bir şekilde alacağına kavuşabilecektir (Gerçek, 2010: 136).

Diğer taraftan, teminat gösterilmesinin kamu borçlusu bakımından daha ağır sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlardan en önemlisi, teminat istenmesini gerektiren hallerden birinin ortaya çıkması, kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanması sonucunu doğurmasıdır. Uygulamada, vergi daireleri ve yargı organları tarafından kabul edilen yoruma göre, teminat istenmesi gereken hallerde kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işleminin teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı olmasıdır. Ancak, öğretilerde teminat istenmesi gereken hallerin ortaya çıkması halinde, kamu borçlusunun diğer kamu borçları hakkında da ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasının mümkün olduğu ileri sürülmektedir (Çelik, 2000: 53). Kanaatimizce, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasının teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı olması hakkaniyet ilkesine uygundur.

Bunun yanında teminat gösterilmesi, kamu borçlusu bakımından şu sonuçları doğuracaktır.

- Gösterilen teminat, ödeme süresi içinde ödenmeyen amme borçlarına karşılık olarak paraya çevrilir ya da teminat olarak gösterilen şahsi kefilin takibine başlanır (6183 S.K. md. 54).
- Ödeme süresi içinde ödenmeyen teminatlı alacakların tahsilinde 56. maddede yer alan özel takip usulü uygulanır.
- Ödeme emrine karşı dava açılması durumunda borçlunun teminat göstermiş olması halinde takip işlemleri mahkeme kararına kadar durdurulur (6183 S.K. md. 54).
- Vergi borcu olanlardan teminat gösterenlerin yurt dışına çıkmalarına izin verilir.
- Kamu alacağının teminata bağlanması, tahsil zamanaşımını keser (6183 S.K. md. 103/8).
- Kamu borçlusu, kamu alacağının teminata bağlanması halinde tecil hükümlerinden yararlanabilir. (6183 S.K. md. 48)

- Sermayesi paylara bölünmeyen ortaklığın herhangi bir ortağının kamu borcuna karşılık, ortak veya ortaklık tarafından teminat gösterilmesi, ortaklığı fesholmaktan kurtarır (6183 S.K. md. 34) (Çelik, 2000: 54).

2.3.2. Şahsi Kefalet

Kefalet sözleşmesi, kişisel güvence sözleşmelerinden biri olarak Borçlar Kanunu' nun özel hükümleri arasında yer almıştır. Kefalet sözleşmesi ile kefil, borçlunun borcunu ödememesi halinde alacaklıya bu borcu, bizzat kendisinin ödeyeceğini kabul ve taahhüt etmektedir. Borçlar Kanunu' nun 483. maddesinde kefalet, bir kimsenin, borçlunun akdettiği borcun ödenmesini temin etmeyi, alacaklıya karşı taahhüt ettiği bir akit olarak tanımlanmıştır (Reisoğlu, 1992: 1-2).

6183 Sayılı Kanun' un 11. maddesinde, bu kanunda belirlenen türde teminat gösteremeyen kamu borçlularına şahsi kefalet gösterebilme olanağı tanınmıştır. Tahsili Emval Kanunu' nda bulunmayan bu yol, kamu borçlularının lehine olduğu kadar kamu alacağının tahsilinde de kolaylık sağlamaya yönelik bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anılan maddede hüküm altına alınan kefalet, müteselsil kefalettir. Buna göre, tahsil dairesi, kamu borçlusu tarafından borç ödenmediği takdirde asıl kamu borçlusu hakkında takip yapmaksızın doğrudan kefil hakkında takip yapabilecektir (Çelik, 2000: 49). Ancak, kamu alacaklısının, borcun ödenmemesi halinde kamu borçlusu ile birlikte kefil hakkında cebri icra yoluna başvurmasının kamu alacaklılarının takip ve tahsil huku-ku kurallarına uygun olduğu düşüncesindeyiz.

Şahsi kefaletin, borçlu tarafından gösterilen kefilin kabul edilip edilmeyeceği, alacaklı tahsil dairesinin takdirine bırakılmıştır. Kefilin kabul edilebilmesi için bazı niteliklerin bulunması şarttır. Öncelikle, kefilin mali gücünün yüksek ve ödeme konusunda iyiniyetli olması gereklidir. Tahsil dairesinin bazı durumlarda, birden fazla kefil istemesi, kanuni düzenlemenin gerekçesine de uygun düşmektedir. Ancak, kefil veya kefillerin kabul edilmesinde nihai karar, alacaklı tahsil dairesi tarafından verilecektir.

6183 Sayılı Kanun' un 11. maddesine göre; şahsi kefalet ilişkisi, belirlenecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli bir sözleşme ile kurulacaktır. Buna göre anılan madde ile kefalet sözleşmesinin geçerli olabilmesi bakımından özel bir hüküm getirilmiştir. Borçlar Hukuku açısından kefaletin geçerliliği, sözleşmenin yazılı olması ve ke-

fil olunan miktarın sözleşmede gösterilmesi koşulunu bağlı olmasına karşın 6183 Sayılı Kanun' un 11. maddesinde yer alan kefaletin geçerli olması, Borçlar Hukuku şartları yanında ayrıca noterden tasdik edilmesi koşuluna bağlı tutulmuştur (Kaplan, 2005: 107-108).

2.3.3. İhtiyati Haciz

6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinde kamu alacaklarını güvence altına alınması yöntemi olarak ihtiyati haciz kurumu düzenlenmiştir. İhtiyati haciz, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının korunması bakımından uygulanacak en etkili yöntemlerden biridir.

2.3.3.1. İhtiyati Haczin Tanımı ve Kapsamı

İhtiyati haciz, hem özel alacakların hem de kamu alacakların tahsilini güvence altına alma amacına yönelik olarak başvuru olan bir koruma yöntemidir.

İhtiyati haciz, kesin haciz işleminden farklılık gösterir. Kesin hacizde amaç, haczedilen malların satışı suretiyle alacağın tahsilidir. Buna karşın ihtiyati hacizde amaç, borçlunun malvarlığı üzerindeki tasarruf hakkını önceden kısıtlamak suretiyle alacağın tahsilini güvence altına almaktır (Bayraklı, 2000: 49).

Özel hukuk alacakları bakımından ihtiyati haciz, alacaklının bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti altına almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına, alacak ve haklarına, icra takibi kesinleşip haciz aşamasına gelmeden önce geçici olarak el konulmasıdır. İhtiyati haciz, bir tür ihtiyati tedbir niteliğindedir. Böyle olması nedeniyle talep veya uyuşmazlık konusu olan şeyi, baştan talepte bulunan alacaklıya sağlayan bir niteliği yoktur. Yani ihtiyati hacizle istenilen, talep konusu alacağın elde edilmesi değildir. İhtiyati haciz, alacağın tahsilini güvence altına almak suretiyle icra takibinin sonuçlandırılarak alacaklının alacağına kavuşmasını sağlar (Arslaner, 2010: 155).

Kamu hukuku alacakları bakımından ihtiyati haciz, Bağımsız Vergi Daireleri Yönergesi' nde, ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan kamu alacağının tahsilini güvence altına almak üzere yapılan haciz olarak tanımlanmıştır (Özbalcı, 2003: 202).

İhtiyati haciz yolu ile henüz tahakkuk etmemiş olup ileride tahakkuk edecek veya vadesi gelecek ya da tahsili için cebri icra yoluna başvurulacak kamu alacağının tahsil güvenliğini önceden temin etmek amacıyla kamu borçlusuna ait ve borcu karşılayacak miktarda mal veya malların borçlunun tasarruf hakkının kısıtlanması suretiyle borçlu tarafından bu malların cebri icra kapsamı dışında tutulmasının önüne geçilebilmektedir (Şarlak; 2007: 11).

İhtiyati haciz, kamu alacaklarının tahsilinin tehlikeye girmemesi için getirilmiş bir hükümdür (Aktan, 1990: 12).

2.3.3.2. İhtiyati Haciz Nedenleri

Kamu borçlusu hakkında ağır sonuçlar getiren ihtiyati haczin uygulanabilmesi, belli nedenlerin varlığını gerekli kılar. Bu nedenler, 6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinde sınırlı olarak sayılmıştır. Bu nedenlerin bulunmaması halinde ihtiyati haciz uygulanması, idarenin hukuka aykırı işlem yapması anlamına gelir. Bu nedenler, aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.3.3.2.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerin Bulunması

6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinin 1. bendinde, aynı kanunun 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması, ihtiyati haciz nedeni olarak sayılmıştır.

6183 Sayılı Kanun' un 9. maddesine göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan kaçakçılık fiillerinin bulunduğu hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili elemanlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Ayrıca, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi bu durumdaki kamu borçlusundan teminat göstermesi talebinde bulunabilir.

Teminat ve ihtiyati haciz, kamu alacağını güvence altına alan ve birbiri ile yakın ilişkisi bulunan koruma yöntemlerindedir. Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda; ya doğrudan doğruya ihtiyati haciz yoluna gidilmesi ya da borçludan derhal teminat verilmesinin talep edilmesi gerekir. Teminat istenmesini gerektiren halle-

rin bulunması, ihtiyati haciz uygulaması için gerekli ve yeterli görülmüştür. Tahsil dairesince, teminatın borçludan fiilen istenmiş olması gerekli değildir. Başka bir deyişle, ihtiyati haciz yoluna gitmek için kamu borçlusundan öncelikle teminat istenmesi şartı bulunmamaktadır.

Kamu alacaklısı tarafından istenilen teminatın, kamu borçlusunca gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanmayacaktır. Çünkü, teminat gösterilmesi ile kamu alacağı güvence altına alınmıştır. Buna karşın, ihtiyati haciz yoluna gidilmesi durumunda, bu ihtiyati haciz işlemi sebep yönünden sakat olması nedeniyle iptale tabi olacaktır (Şarlık, 2007: 19-20).

Teminat istenmesini gerektiren haller mevcut ise, kamu alacaklısı tarafından ya doğrudan doğruya ihtiyati haciz uygulanması yöntemine başvurulacak ya da kamu borçlusundan derhal teminat gösterilmesi talep edilecektir, (Çelik, 2000: 58).

2.3.3.2.2. Borçlunun Belli İkametgahının Bulunmaması

6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinin 2. fıkrasında, kamu borçlusunun yurt içinde ya da yurt dışında belli bir ikametgahının olmaması hali, ihtiyati haciz uygulamasına yol açan nedenlerden biri olarak belirtilmiştir. Buna göre; kamu borçlusunun Türkiye içinde veya dışında belli bir ikametgahı mevcut değilse, kamu alacağının durumunun tehlikede olup olmadığına bakılmaksızın ihtiyati haciz uygulanması söz konusu olacaktır. Böylelikle, tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının yanı sıra tahakkuk etmiş kamu alacakları da alacaklı tahsil dairesi tarafından koruma altına alınmaktadır (Yiğit, 2005: 62).

Kamu borçlusunun Türkiye' de belli bir ikametgahının bulunmaması, teminat istenmesini gerektiren bir nedendir. Buna karşın, kamu borçlusunun Türkiye' de ya da Türkiye dışında bilinen bir ikametgahının bulunmaması hali, ihtiyati haciz nedenlerinden biri olarak kabul edilmiştir (Bayraklı, 2000: 51).

İkametgahın ne olduğu konusunda kanunda herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Medeni Kanun' da tanımı yapılan ikametgah (yerleşim yeri) kavramı, burada da geçerli olacaktır.

4721 Sayılı Medeni Kanun' un 19. maddesinde; yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalma niyeti ile oturduğu yer olarak tanımlanmıştır. Buna göre, ikametgah, yer-

leşmek niyeti ile oturulan yerdir. Niyet ise, insanın içinde olup dışa yansıyan hareket ve davranışlarla belli edilebilir. Niyetin, devamlı oturmaya yönelik olması gereklidir. Geçici olarak oturulan yer, yerleşim yeri olarak kabul edilemez. Örneğin, memurların görev yerleri idari bir kararla her zaman değişebileceğinden memurun görev yaptığı yer, yerleşme niyetini göstermez.

4721 Sayılı Medeni Kanun' un 51. maddesine göre, tüzel kişilerin yerleşim yeri ise kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça işlerinin yönetildiği yerdir. Tüzel kişiler, ikametgah tesisine mecburdur (Şener, 1998: 110-195).

Anılan hükmü göre, tüzel kişilerin ikametgahı, merkezlerinin bulunduğu yer veya ticaret sicilde kayıtlı olduğu yer olabilecektir (Bayraklı, 2000: 52).

2.3.3.2.3. Borçlu Kaçmışsa veya Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapma İhtimalinin Bulunması

6183 Sayılı Kanun' un 13/3. maddesine göre borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması, ihtiyati haciz nedenlerinden biridir.

Burada zikredilen “ihtimal” ifadesi, kamu alacaklısına çok geniş bir takdir hakkı vermektedir. Kamu alacaklısı, borçlunun kaçmış olduğunu çeşitli yayınlardan, ihbar veya şikayetlerden öğrenebilir. Bununla beraber, kamu alacaklısının borçlunun kaçması veya mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunduğu hususlarını tespit etmesi oldukça güçtür. Danıştay, kamu borçlusunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunup bulunmadığı hususunun idarenin takdir yetkisinde olduğunu kabul etmektedir. Ancak, alacaklı tahsil dairesinin bu takdir hakkı, mutlak manada olmayıp hukuk kuralları ve adalet duygusu içerisinde kamu yararı ve kamu görevinin gerekliliği ile sınırlandırılmıştır (Gerçek, 2010: 141).

Bu uygulama ile tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının yanı sıra tahakkuk etmiş kamu alacakları da alacaklı tahsil dairesi tarafından koruma altına alınmaktadır.

Kamu borçlusunun, alacaklı dairesinin alacağını tahsil edebilmesi için gerektiğinde haciz konulmasını engelleyici bir biçimde mallarını ortadan kaldıran her işlemi, mal kaçırmak ya da hileli yollara sapma ihtimali olarak nitelendirilebilir. Örneğin, önemli

miktarda kamu alacağından dolayı takip edilecek borçlunun düzenli bir şekilde maliki olduğu taşınmazlarını elden çıkarmaya başladığı, üzerlerinde ipotek ve haciz tesis edildiğinin tapu sicil müdürlüğünden alınan bilgilerden öğrenilmesi ya da sahibi bulunduğu bir işletmeyi başkasına devrettiğinin yoklama ve inceleme sırasında tespit edilmesi durumlarında, idarenin ihtiyati haciz yoluna başvurmakta haklı olduğu kabul edilebilir (Şarlak, 2007: 26).

2.3.3.2.4. Borçludan Teminat Göstermesi İstendiği Halde Belli Sürede Teminat veya Kefil Göstermemiş veya Gösterdiği Kefil Kabul Edilmemiş Olması

6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinin 4. fıkrasında, borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kamu alacaklısı tarafından kabul edilmemiş ise kamu borçlusu hakkında derhal ihtiyati haciz uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Bu madde hükmüne göre, teminat istenmesi ve gösterilmesine dair süreç tamamlanmadan ihtiyati haciz uygulaması yapılamaz (Özbalcı, 2003: 216).

Uygulamada 6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinin 1. bent hükmü ile 4. bent hükmü birbirine karıştırılmaktadır. Bunun sonucu olarak, teminat göstermesi için borçluya verilen sürenin dolması beklenmeden ihtiyati haciz yoluna başvurulmaktadır. Halbuki, 1. bende göre sadece teminat istenmesi gerekli hal, ihtiyati haciz nedeni kabul edilmiştir. 4. bende göre ise teminat istenmesi gereken hallerin ortaya çıkması nedeniyle teminat istenmiş ise ancak kamu borçlusunun verilen süre içinde teminatı göstermemesi veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği şahsın kamu alacaklısı tarafından kabul edilmemesi hallerinde ihtiyati haciz uygulanması gerekmektedir (Ünlü, 1995: 179).

Tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati haciz kararı alınması söz konusu olduğunda, önce ihtiyati tahakkuk kararı alınması gerekir. Ancak maddenin 4. bendinde yazılı ihtiyati haciz nedeni, ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında gösterilmemiştir. Teminat gösterilmesi istenen alacak henüz tahakkuk etmemiş bile olsa, borçlu süresinde teminat göstermediğinde borçlu hakkında ayrıca ihtiyati tahakkuk kararı alınmadan doğrudan ihtiyati haciz kararı alınarak uygulanabilecektir (Özbalcı, 2003: 216).

2.3.3.2.5. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Süresi İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Eksik Bildirimde Bulunması

6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinin 5. fıkrasında, mal bildirimine davet edilen kamu borçlusunun süresi içinde mal bildiriminde bulunmaması veya bildirdiği malın borcuna yetmemesi hali, ihtiyati haciz nedenlerinden bir olarak sayılmıştır.

Belirtilen halde uygulanacak olan ihtiyati haciz, ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili değildir. Ödeme emrine konu olan borç, kesin olarak tahakkuk etmiş, ödeme vadesi de dolmuş olan borçtur. Ödeme emrinin çıkarılmasından sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz değil, kesin haciz yoluna gidilir.

Ödeme emri ile istenen borcunu ödemeyen ve mal bildirimini de yapmayan veya bildirdiği malı borcuna yetmeyen borçlunun henüz muaccel olmamış diğer borçları 6183 Sayılı Kanun açısından korunmaya alınması gereken duruma girmiş olmakta ve bu kanunun 13/5. maddesine göre bu alacakların korunması için ihtiyati haciz uygulanmaktadır (Çelik, 2000: 61).

Sonuç olarak ihtiyati haciz, borçlunun ödeme emrine konu olan borcuna değil diğer borçlarına uygulanmaktadır. Yani alacaklı tahsil dairesi, tahakkuk etmemiş kamu alacakları ile tahakkuk etmiş fakat muaccel hale gelmemiş kamu alacakları için ihtiyati haciz uygulamaktadır. Diğer bir ifade ile alacaklı tahsil dairesi bu suretle hem tahakkuk etmemiş hem de tahakkuk etmiş kamu alacaklarını güvence altına almaktadır (Yiğit, 2005: 65).

2.3.3.2.6. Para Cezasını Gerektiren Bir Eylem Sonucu Borçlu Hakkında Kamu Davası Açılması

6183 Sayılı Kanun' un 13/6 maddesinde, yargılama sonucunda hüküm verilmiş olsun veya olmasın para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle kamu borçlusu hakkında kamu davası açılmış olması hali, ihtiyati haciz nedenlerinden biri olarak sayılmıştır. Anılan hükme göre, Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından Ceza Muhakemeleri Kanunu' na göre kamu davası açılması durumunda, sanığa hükmedilecek para cezasının tahsilini teminen Cumhuriyet Başsavcılığı' nca vergi dairesine bildirim yapılması üzerine, tahsil dairesince kamu borçlusunun mallarına ihtiyati haciz konulması gerekmektedir (Gerçek, 2010: 143).

5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun' un 106. maddesinde göre, adli para cezasını içeren ilam, Cumhuriyet Başsavcılığına verilir. Cumhuriyet savcısı, otuz gün içinde adli para cezasının ödenmesi için hükümlüye aynı kanunun 20. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca bir ödeme emri tebliğ eder. Hükümlü, tebliğ olunan ödeme emri üzerine belli süre içinde adli para cezasını ödemezse, Cumhuriyet savcısının kararı ile ödenmeyen kısma karşılık gelen gün miktarınca hapsedilir. Hükümlü, hapis yattığı günlerin dışındaki günlere karşılık gelen parayı öderse hapisten çıkartılır. İnfaz edilen hapsin süresi, adli para cezasını tamamıyla karşılamamış olursa, geri kalan adli para cezasının tahsili için ilam, Cumhuriyet Başsavcılığınca mahallin en büyük mal memuruna verilir. Bu makamlarca 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' na göre kalan adli para cezası tahsil edilir.

Anılan hüküm gereğince, adli para cezasının tahsili için ilamın mahallin en büyük mal memuruna Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından teslim edilmesi üzerine tahsil dairesince kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz uygulanması mümkün olacaktır. Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından idari para cezasının tahsili ile ilgili işlemlerin yapılması sırasında ihtiyati haciz tatbik edilemeyecektir.

6183 Sayılı Kanun' un 1. maddesinde para cezalarının tahsil ve hapse çevrilmesi saklı tutulduğundan sadece özel kanunlarında 6183 Sayılı Kanun' a göre tahsil edilmesi gerektiği belirtilen para cezaları ile 5275 Sayılı Kanun kapsamına girmeyen para cezalarında bu bend hükmüne göre ihtiyati haciz uygulanacağı görüşü hakimdir (Çelik, 2000: 62; Ünlü, 1995: 180; Özbalcı, 2003: 118).

2.3.3.2.7. İptali İstenen Hükümsüz Tasarrufların Bulunması

6183 Sayılı Kanun' un 13/7. maddesi hükmüne göre, aynı kanunun 27, 29 ve 30. maddelerinin uygulanmasını gerektiren hallerin var olması durumunda, iptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu teşkil eden mallar elden çıkarılmışsa, elden çıkarmanın diğer malları hakkında ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmiştir. İptal davasının açılması, kesinleşmiş ve yapılan icra takibi sonrasında kısmen veya tamamen tahsil edilememiş bir kamu alacağının mevcut olması durumunda söz konusu olacaktır. Başka bir ifade ile tasarrufun iptali davası, tahakkuk ederek muaccel hale gelmiş olan ancak süresinde ödenmeyen kamu alacaklarını korumak için açılır. Dolayısıyla iptal davası, tahakkuk etmiş kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biridir (Yiğit, 2005: 67).

6183 Sayılı Kanun' un 27. maddesine göre, kamu alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcu karşılamayacağı anlaşılanların ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.

28. maddede ise kamu borçlusunun belirli dereceye kadar hısımlık ilişkisi içinde bulunduğu kişilerle yaptığı ivazlı tasarruflar ile edimler arasında borçlu aleyhine büyük bir dengesizlik bulunan sözleşmeler ve borçlunun kendisine veya üçüncü kişi lehine ömür boyu irat ve intifa hakkı tesis ettiği sözleşmeler de bağışlama hükmünde sayılarak iptale tabi olduğu belirtilmiştir.

29. maddede, ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde ya da ödeme süresinin başlamasından sonra kamu borçlusu tarafından verilen rehinler, borca karşılık alışılmış ödeme araçları dışında yapılan ödemeler ve vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler de hükümsüz sayılmıştır.

30. maddede ise kamu alacağının tahsilini olanaksız kılmak amacıyla kamu borçlusu tarafından yapılan tek taraflı hukuki işlemlerle, aynı amaçla kötü niyetli üçüncü kişilerle borçlu arasında yapılan bütün işlemler tarihlerine bakılmaksızın hükümsüz sayılmıştır.

Anılan maddelerde belirtilen nedenlerin tespiti halinde, kamu alacaklısı tarafından kamu alacağının korunmasına yönelik olarak tasarrufun iptali davası açılacaktır. Ancak, 6183 Sayılı Kanun' un 13/6 maddesi uyarınca ihtiyati haciz uygulanabilmesi için tasarrufun iptali davası açılması şartı bulunmamaktadır. Kamu alacaklısı tarafından önce ihtiyati haciz uygulanması ve sonrasında tasarrufun iptali davası açması mümkündür (Gerçek, 2010: 143).

2.3.3.3. İhtiyati Haciz Uygulama Usulü

İhtiyati haciz, kamu borçlusunun malvarlığı üzerinde tasarruf hakkını kısıtlamakta ve bu nedenle borçlu aleyhine ağır sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle ihtiyati haciz kararının alınması ve uygulanması ile ilgili olarak kanuni düzenlemelere kamu alacaklısı tarafından uyulması gerekmektedir.

2.3.3.3.1. İhtiyati Haciz Kararı Alınması

Kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz kararının uygulanması için yapılacak ilk aşama, ihtiyati haciz kararının alınmasıdır (Bayraklı, 2000: 55).

İhtiyati haciz, 6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinde belirtilen nedenlerin ortaya çıkması halinde, hiçbir süreye sınırlı olmamak üzere alacaklısı kamu idaresinin mahallin en büyük memurundan alınan kararlar kesin hacze ilişkin hükümlere göre derhal uygulanmaktadır. Derhal uygulanmasından kasıt, idarenin diğer işlerine öncelikli olarak uygulanmasıdır (Şenyüz vd, 2011: 277).

İhtiyati haciz kararı, tahsil dairesinin talebi üzerine alınır. 6183 Sayılı Kanun' un 13/1. maddesine göre ihtiyati haciz kararı alma yetkisi, mahallin en büyük memuruna aittir.

Bir görüşe göre, illerde vali, ilçelerde kaymakam, ihtiyati haciz kararı almaya yetkilidir ve bu yetkiyi devretmeleri mümkün değildir. Maddenin düzenlenmesinde yer alan“ ...alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla...” hükmü uygulamada, 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Görevleri Hakkındaki Kanun' un 33. maddesine dayanılarak vergi idaresinin bağlı olduğu vergi dairesi başkanları veya defterdar kabul edilmekte olup ihtiyati haciz kararı bu kişilerce verilmekle uygulanmaktadır. Oysa kanun düzenlenmesinde defterdar ya da vergi dairesi başkanından bahsedilebileceği gibi bu kişilere her hangi bir yetki de tanınmamıştır (Arslaner, 2010: 157; Ünlü, 1995: 176; Özbalcı, 2003: 208; Çelik, 2000: 64; Bayraklı, 2000: 55).

6183 Sayılı Kanun' un uygulama esaslarına gösteren Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Seri: A, 1 Sıra No. lu Tahsilat Genel Tebliği' ne göre; 6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesine istinaden alınacak ihtiyati haciz kararlarının haciz varakalarına dayanması gerekmekte olup, ihtiyati haciz kararı verme yetkisi alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuruna aittir. 5345 Sayılı Kanun' la kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı' na doğrudan bağlı vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde ise aynı Kanunun 33. maddesi gereğince Gelir İdaresine bağlı tahsil daireleri (bağlı vergi daireleri dahil) tarafından takip ve tahsil edilen amme alacakları için ihtiyati hacze karar verme yetkisi vergi dairesi başkanlarına aittir. Alacaklı amme idaresinin il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir.

Danıştay'ın konu ile ilgili olarak verdiği yeni tarihli bir kararında;

6183 Sayılı Yasa' nın 13. maddesinde ihtiyati haczi gerektiren hallerden herhangi birinin mevcudiyeti bulunduğu hiç müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne surette yapılacağına dair olan hükümlere göre; derhal tatbik olunacağı hüküm altına alınmıştır.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun' un 33. maddesinde, diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanına ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi veya vergi dairesi müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü veya müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanına ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne; vergi kontrol memuruna yapılmış atıflar ise vergi denetmenine yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda anılan kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde 6183 sayılı Yasa'nın 13. maddesinde ihtiyati haciz kararını alacak makam olarak ifade edilen mahallin en büyük memurunun ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.” şeklinde karar vermek suretiyle görev alanı içinde sayılan kamu alacağının tahsilini teminen Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen ihtiyati haciz kararını, yetki ve şekil yönünden hukuka uygun bulmuştur (Danıştay 9. Dairesinin 2007/4659 E. ve 2009/321 K. sayılı 29.01.2009 tarihli kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2007-4659.htm>, 22.08.2011).

Kanaatimizce, 5345 Sayılı Kanununun 33. maddesi uyarınca, vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi başkanı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü tarafından ihtiyati haciz kararı alınması hukuki düzenlemelere uygundur. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan illerde, 5345 Sayılı Kanunda önceki şekliyle, ihtiyati haciz kararı Vali tarafından alınacaktır. Kamu alacaklısının il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir.

2.3.3.3.3. İhtiyati Haczin Uygulanması

İhtiyati haciz kararı, alındıktan sonra kamu borçlusunun malvarlığı üzerine uygulanır. Tahsil dairesi tarafından ihtiyati haciz işlemine esas olmak üzere haciz varakası düzenlenir ve onaylanır. İcra müdürü, haciz varakasında belirtilen borçlu adresinde kamu alacağın karşılar miktarda taşınır mallarını tespit ederek kıymetini takdir eder ve bu durum haciz tutanağı ile tespit edilir. Ayrıca, tapuda borçlu adına kayıtlı olduğu tespit edilen ve edilecek taşınmazların ve borçlunun üçüncü kişilerdeki hak ve alacaklarının ihtiyaten haczi usulüne uygun olarak yapılır. İhtiyaten haczedilen taşınır mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczedilmişse bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir (Bayraklı, 2000: 56-57).

İhtiyati haciz, kamu borçluları hakkında uygulanır. İhtiyati haciz uygulamasına asıl borçlu yanında, kanuni temsilci, limited şirket ortakları, kanuni temsilciler, kefiller, yabancı kişi ve kurum temsilcileri, mirasçılar, şahıs şirket ortakları, Yeminli Mali Müşavirler ihtiyati haciz nedenlerinden birisinin bulunması halinde muhatap olacaktır (Beyazkılıç ve Kaplan, 2008: 130).

İhtiyati haciz, hiçbir süre kısıtlaması olmadan uygulanabilecektir. Ancak, bir idari işlem niteliğinde olan ihtiyati haczin, süre yönünden de amacına uygun olarak kullanılması gerekmektedir.

Kanunda, ihtiyati haczin infaz edildikten sonra haczedilen mal üzerinde ne kadar süre devam edeceği de belirtilmemiştir. Alınan ihtiyati haciz, ancak kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilip takibin kesinleşmesini müteakip kesin hacze dönüşmesi, kamu borçlusunun teminat göstermesi ve ihtiyati haczin kesinleşmiş yargı kararı ile kaldırılması halinde artık hüküm ifade etmeyecektir (Ünlü, 1995: 175).

İhtiyati haczin herhangi bir süre kısıtlaması olmaksızın uygulanması ve uygulandıktan sonra ihtiyati haczin kaldırılmadığı sürece borçlunun malları üzerinde devam etmesi, kamu alacağının korunması yönünde konulan çok özel bir hükümdür.

2.3.3.4. İhtiyati Hacze İtiraz

İdarenin bir eylem ve işlemi niteliğinde olan ihtiyati haciz işleminin yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurlarında bir takım hukuka aykırılıkların bulunması mümkündür. Bu hukuka aykırılıklar hakkında aleyhine ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusunun dava açma hakkı bulunmaktadır (Şarлак, 2007: 53).

6183 Sayılı Kanun' un 15. maddesinde, haklarında ihtiyati haciz işlemi yapılanlar, haczin tatbiki kamu borçlusunun huzurunda yapılmışsa bu tarihten ve haczin tatbiki gıyapta (borçlunun yokluğunda) yapılmışsa ihtiyati haciz tutanağının tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait uyuşmazlıklara bakan mahkeme nezdinde ihtiyati haciz sebebine yönelik dava açılması suretiyle yapılan bu işleme itiraz edebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, ihtiyati haciz işleminin haksız ve hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmesi halinde bu durumun düzelmesi veya düzeltilmesi ancak yargı kararı ile olabilecektir (Seviğ, 2009).

İhtiyati hacze itiraz davasında, görevli mahkeme vergi mahkemesidir. Yetkili mahkeme ise ihtiyati haciz işlemi gerçekleştiren tahsil dairesinin itiraz işlemlerine bakan vergi mahkemedir.

İdarenin, kamu borçlusunu hakkında aldığı ihtiyati haciz kararına ve tatbik edilen haciz işlemine karşı, kamu borçlusunu tarafından ancak ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olmadan yapıldığı ve ihtiyati haciz nedenlerinin bulunmadığı iddiası ile dava açılabilir. Vergi mahkemesinin de, ihtiyati hacze karşı açılacak davada alacağın esasına ilişkin inceleme yapması mümkün değildir. Sadece, ihtiyati haciz işleminin usulüne uygun olup olmadığı ve ihtiyati hacze yol açan hallerin var olup olmadığı hususlarında yapacağı yargılama sonucunda bu hallerin bulunduğu kanaatine varırsa ihtiyati haczin kaldırılması yönünde karar verecektir. Aksi halde ihtiyati hacze itirazı reddedecektir (Gerçek; 2010: 148).

Ancak, ihtiyati haczin bir idari işlem olması nedeni ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu' nda belirtilen nedenlerle kamu borçlusuna dava açılması mümkündür (Bayraklı, 2000: 59).

6183 Sayılı Kanun' un 15. maddesinde belirtilen yedi günlük dava açma süresi, hak düşürücü süredir. Bu nedenle davanın süresinde açılıp açılmadığı hususu, tarafların ileri sürmesine gerek olmaksızın mahkemece kendiliğinden dikkate alınacaktır. Yargı-

lamanın her aşamasında davanın süresi içinde açılmadığının anlaşılması halinde davanın süre yönünden reddine karar verilecektir.

Anılan kanun hükmü gereğince vergi mahkemesinin ihtiyati hacze karşı açılan dava sonucunda verdiği kararlar, kesindir.

2.3.3.5. İhtiyati Haczin Sonuçları

İhtiyati haciz kararının alınması ve uygulanması, gerek kamu borçlusunu gerekse kamu alacaklısı bakımından bazı sonuçlar doğurmaktadır. Bazı durumlarda ihtiyati haciz kararından üçüncü kişiler de etkilenmektedir. Aşağıda ihtiyati haciz kararının sonuçları incelenecektir.

2.3.3.5.1. Borçlu Ve Üçüncü Kişi Yönünden

Kamu alacaklısı tarafından alınan ihtiyati haciz kararı, borçlunun malları üzerine uygulanacaktır. İhtiyati hacizde, borçlunun malvarlığına dahil kıymetlerin borcu karşılayacak miktarının üzerinden borçlunun zilyetliği kaldırılarak idare tarafından el konulmaktadır.

Haczin uygulanması ile kamu borçlusunun ihtiyaten haczedilen malları üzerindeki tasarruf yetkisi kısıtlanmış olduğundan borçlunun bu mallar üzerinde alacaklının muvafakati olmadan tasarrufta bulunması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle ihtiyati haczin borçlunun malları üzerinde uzun süre kalması, kamu borçlusunun ticari itibarının zedelenmesi ve maddi zarara uğraması sonucunu doğurabilecektir (Gerçek, 2010: 146).

Malları haczedilen kamu borçlusunun kanunda belirtilen teminatlardan birini göstermesi üzerine ihtiyati haciz kararı kaldırılır. Şahsi kefalet, teminat olarak kabul edilmez. Bununla birlikte, gösterilen teminatın değerinin, kamu alacağını karşılayacak miktarda olması gereklidir. 6183 Sayılı Kanun' un 16. maddesinde ihtiyati haciz devam ederken borçlunun teminat göstermesi ile ilgili bir süre sınırlaması yoktur. Buna göre, kamu borçlusunun teminat göstermek suretiyle her zaman ihtiyati haczin kaldırılmasını isteme hakkı bulunmaktadır.

Kamu borçlusunu hakkında ihtiyati haciz uygulanmasının bir sonucu da borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçlarının ihtiyati tahakkukuna sebep olmasıdır (Çelik, 2000: 73-74).

İhtiyaten haczedilen mallar üzerinde iyiniyetli üçüncü kişilerin hakları korunacaktır. Yapılan ihtiyati haciz işlemi, 6183 Sayılı Kanun' un 66. maddesine göre borçlu elinde haczedilen mallar üzerinde üçüncü kişinin mülkiyet veya rehin hakkı olduğuna dair istihkak iddiasında bulunulması mümkündür. Böyle bir durumda, haczin ve istihkak iddiası kendisine tebliğ edilen üçüncü kişi tarafından haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahaldeki asliye veya sulh mahkemesinde dava açması gerekir. Haciz sırasında ortaya çıkan istihkak iddiasıyla ilgili uyuşmazlıklar ile ihtiyati haczin uygulanması sırasında ortaya çıkan istihkak iddiasıyla ilgili uyuşmazlıklar arasında nitelik farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ihtiyati hacizde istihkak iddiaları da hukuk mahkemelerinde karara bağlanacaktır (Şarlak, 2007: 45).

2.3.3.5.2. Alacaklı Tahsil Dairesi Yönünden

Alacaklı tahsil dairesi, borçlunun mallarına ihtiyati haciz uygulamakla kamu alacağının tahsilini teminat altına almaktadır. İhtiyati haciz, alacaklıya borçlunun mallarını satış yetkisi vermez. Kamu alacaklısı, borç ödenmediği takdirde, ihtiyati haczin ilişkili bulunduğu kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesiyle ihtiyaten haczedilen malların satışını gerçekleştirmek suretiyle alacağını tahsil edebilecektir.

Kamu alacaklısı ihtiyaten haczedilen malları, hacze yönelik hükümlerde belirtildiği şekilde korumak zorundadır. Kamu alacağını güvence altına almak için ihtiyati haciz uygulaması, alacaklı tahsil dairesi açısından birçok işleme ve külfete yol açmaktadır. Ancak, ihtiyati haciz yolunun kamu alacağının güvence altına alınması açısından önemi karşısında, kamu idaresinin bu külfete katlanması gerekmektedir (Yiğit, 2005: 77).

İhtiyati haczin kamu alacaklısı bakımından doğurduğu başka bir sonuç ise kamu alacaklısının, ihtiyati haciz uygulaması durumunda, vadesinde ödenmeyen kamu alacağına gecikme zammı tatbik edebilmesini engellemesidir (Şarlak, 2007: 51).

2.3.4. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş olan kamu alacaklarının korunmasına yönelik yöntemlerden biridir. İhtiyati tahakkuk kurumu, 6183 Sayılı Kanun' un 17 ile 20. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

2.3.4.1. İhtiyati Tahakkukun Tanımı ve Kapsamı

İhtiyati tahakkuk, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da kamu alacağının güvence altına alınması için öngörülen koruma yöntemlerinden olup ihtiyati tahakkuk uygulaması idare tarafından yapılan bir dizi işlemi içermektedir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları, kanunda öngörülen şartların varlığı halinde, bu alacakların güvence altına alınması amacıyla mükellef adına ihtiyaten tahakkuk ettirilmekte ve ihtiyaten tahakkuk ettirilen bu tutarlar esas alınarak ihtiyati haciz uygulanmaktadır.

Arapça kökenli olan "ihtiyati" sözcüğünün Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğü'ndeki karşılığı "ilerisi düşünülerek yapılan " dır (Batun, 2010: 87).

İhtiyati tahakkukun 6183 Sayılı Kanun' da tanımı yapılmamıştır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesine göre, ihtiyati tahakkuk; ileride tahakkuk edecek olan amme alacağının daha önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk olarak tanımlanmıştır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2008: 21).

İhtiyati tahakkuk, tahakkuk edecek bir kamu alacağının önceden güvence altına almak amacına yönelik geçici bir ön tedbirdir. Bu yöntem, mükellefin gelecekte tahakkuk edecek kamu borcunun özel kanuna göre tarh, tebliğ, itiraz gibi normal tahakkuk yollarından geçirilmeksizin yapılan bir tahakkuk işlemi anlatmaktadır. Vergi Usul Kanunu' na göre verginin tahakkuk etmesi için tarh ve tebliğ edilmiş ve itiraz yollarından geçmiş olması gerekmektedir. İhtiyati tahakkukta ise kamu alacağı, tarh ve tebliğ aşamalarından geçirilmeden tahakkuku gerçekleştirilmektedir (Tombaloğlu, 2011: 69).

Bu koruma yöntemi, diğer koruma yöntemlerinden farklı olarak sadece vergiler için geçerlidir. Vergi dışındaki kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulanması söz konusu olmaz (Oktar, 2010: 283).

İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının korunmasına yönelik bir tedbir olduğundan, ancak ihtiyati haciz ile birlikte uygulama kabiliyeti bulunmaktadır. İhtiyati tahakkukun uygulanması, icrai bir kararla, idari bir işlemle gerçekleştirilir. İhtiyati tahakkukla ortaya çıkan kamu alacağı, gerçek ve son tahakkuk işleminin yapılması yönündeki geciktirici şarta bağlı, geçici niteliktedir. Nihai tahakkuktan sonra ihtiyati tahakkuk, nihai tahakkuka uydurulur.

6183 Sayılı Kanun' un 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk işlemi için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle, ihtiyati tahakkuk derhal uygulanır ve kamu alacağının düzenlendiği özel kanun hükümlerine göre tahakkuku yapıncaya kadar devam eder.

İhtiyati tahakkukun amacı, verginin tahakkuk etmesi için uzun bir sürecin geçirilmesini bekleme zorunluluğunu ortadan kaldırarak kamu alacağının tahsilini teminat altına almaktır. (Şarlak, 2007: 66-67).

İhtiyati tahakkuk uygulanabilecek kamu alacakları; Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları ile sınırlıdır. Bunlar dışında kalan kamu alacakları için bu hukuki yola başvurulabilmesi mümkün değildir. Örneğin, harç alacağı veya para cezası diğer şartlar mevcut olsa dahi ihtiyaten tahakkuk ettirilemez.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Seri: A Sıra No:1 sayılı Tahsilat Genel Tebliği' nde, ihtiyati tahakkuk uygulanmasının yapılabileceği vergiler sayılmıştır. Buna göre Maliye Bakanlığınca; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ile bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilecektir.

Bunlar dışında kalan vergiler, örneğin emlak vergisi veya motorlu taşıtlar vergisi alacağı ile bunların zam ve cezaları için ihtiyati tahakkuk işlemine başvurulamaz.

Anılan Tebliğ hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere tarh ve tahakkuk ettirilen geçici vergi asıllarının aranılmayacağı durumlarda, 6183 Sayılı Kanun' un 17. maddesinde öngörülen şartların varlığı halinde ihtiyati tahakkuk, sadece bu vergi için hesaplanan gecikme faizi ve bu vergiye bağlı vergi cezaları için uygulanır (Batun, 2010: 87).

2.3.4.2. İhtiyati Tahakkuk Uygulanma Nedenleri

6183 Sayılı Kanun' un 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk uygulanma nedenleri üç bent halinde sayılmıştır. Bu nedenler,

-13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisinin varlığı,

-Mükellef hakkında 110. madde gereğince takibata girilmiş olması,

-Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmesi hali olarak belirtilmiştir.

İhtiyati tahakkuk nedenleri olarak sayılan bu hallerin ilk bölümünde yer alan nedenler, 6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinde düzenlenen ihtiyati haciz nedenlerinden bazılarıdır. Çalışmamızın önceki bölümünde ihtiyati nedenleri başlığı altında detaylı açıklama yapılmıştır. Maddede sayılan nedenlerin, ihtiyati tahakkuk nedeni olarak açıklaması kısaca yapılarak diğer nedenler üzerinde durulacaktır.

2.3.4.2.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Bulunması

6183 Sayılı Kanun' un 17. maddesinin ilk bendinde, aynı kanunun 13. maddesinde belirtilen ve ihtiyati haciz uygulamasına yol açan hallerden; teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığının, borçlunun belli ikametgahının olmamasının, borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara başvurması ihtimalinin bulunması halinin, mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış olması halinin ihtiyati tahakkuk nedenlerinden olduğu hüküm altına alınmıştır (Çelik, 2000: 77).

İhtiyati tahakkukun uygulamasına neden olan bu haller, çalışmamızın kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden teminat ve ihtiyati hacizle ilgili bölümde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu yüzden konuya ilişkin yeniden açıklama yapılmayacak olup sadece ihtiyati tahakkukun uygulama esasları üzerinde durulacaktır.

Uygulamada, teminat istenmesi gerektiren hallerin bulunması durumunda, vergi daireleri tarafından ihtiyati tahakkuk işlemi yapılmadan kamu borçlusundan teminat istenmemektedir. Bunun yanında, teminat istenmesi şeklindeki ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedeni, sadece teminat istenmesini gerektiren kamu alacağı ile sınırlı bir şekilde ihtiyati tahakkuk yapma ve ihtiyati haciz yoluna gidilmektedir. Öğretide, 6183 Sayılı Kanun' un 9. maddesinde belirtilen teminat istenilen hallerin varlığı durumunda ihtiyati tahakkuk yapılması beklenmeksizin borçludan teminat istenmesi, süresi içinde teminat gösterilmediği takdirde aynı kanunun 13/4 maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk yapılmadan doğrudan ihtiyati haciz uygulanması gerektiği görüşü savunulmaktadır (Gerçek, 2010:151; Özbalcı, 2003: 256).

Borçlunun belli ikametgahının olmaması, borçlunun kaçmış olması veya kaçma, mallarını kaçıрма veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması, mal bildirimine davet edilen borçlunun hiç bildirimde bulunmaması ya da eksik bildirimde bulunması hallerinde, borçlunun henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları için önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmakta suretiyle tahakkuk etmemiş kamu alacakları ihtiyaten tahakkuk ettirilerek koruma altına alınmaktadır (Yiğit, 2005: 80).

2.3.4.2.2. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçundan Mükellef Hakkında Kovuşturmaya Geçilmiş Olması

6183 Sayılı Kanun' un 17. maddesinin 2. bendinde, kamu alacağının tahsiline engel olma suçunu düzenleyen aynı kanunun 110. maddesinde yer alan hüküm uyarınca kamu borçlusunu hakkında kovuşturmaya başlanmış olması hali, ihtiyati tahakkuk nedenlerinden biri olarak sayılmıştır.

6183 Sayılı Kanun' un 110. maddesinde “Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını,

-Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

-Gizleyerek, kaçırmak, muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. “ hükmü yer almaktadır.

6183 Sayılı Kanun' un 115. maddesine göre, bu suçların alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından kamu borçlusunu hakkında kovuşturma yapılacaktır (Batun, 2010: 89).

Suçta konu olan ve tahsili engellenen kamu alacağı, esasında tahakkuk etmiş bir borçtur. Ancak, bu borcun tahsiline engel olma amacı ile suç olan eylemleri gerçekleştiren kamu borçlusunu hakkında Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından kovuşturma yapılması, alacaklı kamu idaresinin borçluya güvenini kaybetmesine sebebiyet verecektir. Bu güven kaybı, kamu alacaklısı bakımından bu borçlar hakkında ihtiyati tahakkuk uygulamak suretiyle kamu alacağının güvence altına alınması ihtiyacını doğurmaktadır.

Aynı kanununun 17/2 maddesi uyarınca bu borçlunun henüz tahakkuk etmemiş diğer borçları hakkında ihtiyati tahakkuk yapıldıktan sonra da ihtiyati haciz uygulanacaktır (Şarlak, 2007: 72).

2.3.4.2.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olması Ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğuna Dair Delillerin Bulunması

6183 Sayılı Kanun' un 17. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde, bir teşebbüsün muvazaalı (danişıklı) olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması halinde ihtiyati tahakkuka yol açacağı belirtilmiştir.

Teşebbüsün muvazaalı olması, gerçek sahibinin görünürdeki sahibinden farklı olmasını ifade eder. Bazı kişilerin ekonomik faaliyetler gereği ve vergi avantajlarından faydalanma amacı ile bu tip paravan işletmeler kurdukları görülmektedir (Bayraklı, 2000: 62). Kamu idaresine karşı bu teşebbüs muhatap olmakta, ancak, genelde bu teşebbüsün herhangi bir malvarlığı da olmadığı için ortaya çıkan kamu borcu tahsil edilememektedir. Böyle bir durumda anılan kanun hükmüne göre muvazaalı (danişıklı) teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk yapılacaktır ve malları hakkında da derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Böylelikle, alacaklı tahsil dairesi tahakkuk etmemiş kamu alacaklarını koruma altına almaktadır (Yiğit, 2005: 81).

Ancak, bu nedene dayalı olarak kamu alacaklısının borçlu hakkında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması için, bu teşebbüsün gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması şarttır. Kamu alacaklısı, elinde bu konuda deliller mevcut değilse, borçlu hakkında ihtiyati tahakkuk yaparak ihtiyati haciz işlemi yapamayacaktır (Çelik, 2000: 80).

2.3.4.3. İhtiyati Tahakkukun Uygulanması Süreci

6183 Sayılı Kanun' un 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk nedenlerinin bulunması halinde, vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı emir verebilir. Defterdar, kendiliğinden harekete geçmemektedir. İhtiyati tahakkuk, vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerlerde vergi dairesi başkanının kararıyla uygulanacaktır. İhtiyati tahakkuk sebeplerinin bulunması

halinde vergi dairesi müdürü tarafından talepte bulunulması zorunlu olup bu konuda vergi dairesi müdürünün takdir hakkı mevcut değildir (Gerçek, 2010: 151).

Uygulamada ihtiyati tahakkuk, şu şekilde cereyan etmektedir. Vergi incelemesine yetkili elemanlarca yapılan inceleme sonucundan düzenlenen inceleme raporuna istinaden mükellef adına ikmalen veya re'sen vergi tarh edildikten sonra istenilen ilave vergi ve buna bağlı olarak da kesin cezaya ilişkin ihbarname mükellefe tebliğ edilir. Kamu alacağını güvence altına almak için vergi dairesi müdürü, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı isteminde bulunur. Bu yazılı istemde, ayrıca ihtiyati tahakkuk nedenleri ve buna ilişkin deliller gösterilir. Defterdar, bu istemi inceleyerek kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğuna ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasının zorunlu olduğuna karar verirse, vadesi gelmemiş alacaklar için de ihtiyati haciz uygulanabilmek üzere ihtiyati tahakkuk emri verir. Durum mükellefe yazı ile bildirilir. Bu yazıda, yılı, nev' i, miktarı gösterilen borcu karşılayacak kadar teminatın yedi gün içinde gösterilmesi aksi takdirde hakkında cebri icra yoluna başvurulacağı hususu kendisine bildirilir. Bu emir, vergi dairesi müdürü tarafından derhal uygulanır. Defterdar, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına gerek görmezse, durumu yazı ile vergi dairesi müdürüne bildirebilir (Şarlak, 2007: 75-76).

6183 Sayılı Kanun' un 18/3 maddesinde, ihtiyati tahakkuk eden vergi, resim ve bunların zam ve cezalarının tahsilinin, özel kanunlarına göre ödeme zamanlarının gelmesinden sonra yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, ihtiyati tahakkuk yapılması kamu alacağının süresinden önce tahsilini gerektirmeyecektir. Başka bir deyişle, hakkında ihtiyati tahakkuk yapılsa dahi kamu alacağı vadesi geldiğinde tahsil olunacaktır (Yiğit, 2005: 85).

2.3.4.4. İhtiyati Tahakkuka İtiraz

6183 Sayılı Kanun' un 20. maddesinde, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanların, ihtiyati tahakkukun sebeplerine ve miktarına karşı, ihtiyati hacze itirazı düzenleyen hüküm doğrultusunda itiraz edebilecekleri belirtilmiştir.

İhtiyati tahakkuka tabi tutulan vergiler, yasal ödeme süreleri dolmadan tahsil edilemez. Ancak, bu vergiler için hemen ihtiyati haciz uygulanır. İhtiyati tahakkuk kurumunun işlerlik ve etkinliği, hemen sonrasında borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, tek başına ihtiyati tahakkuk işlemine karşı

dava açılması imkanı yok iken sonucunda ihtiyati haciz işlemine uygulanan ihtiyati tahakkuk uygulamasına karşı dava açılacaktır (Şenyüz vd, 2011: 279).

Açılan davada görevli ve yetkili mahkeme, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemi uygulamış olan alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Dava açma süresi, borçlunun huzurunda yapılması halinde ihtiyati haczin tatbiki ve ihtiyati haczin borçlunun yokluğunda yapılması durumunda ise haczin borçlu ya tebliği tarihinden itibaren yedi gündür.

Açılan davada, kamu borçlusu tarafından hakkında yapılan ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve ihtiyati tahakkuk miktarına itiraz edilebilir (Özbalcı, 2003: 271).

İhtiyati hacze karşı vergi mahkemesinde dava açılması halinde, sadece ihtiyati haciz nedenlerine itiraz edilebilecektir. Oysa, ihtiyati tahakkuk nedeniyle ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde ise ihtiyati tahakkukun miktarına, nedenlerine ve ihtiyati haczin miktarına itiraz edilmesi mümkün olabilecektir.

İhtiyati tahakkuk nedeniyle ihtiyati haciz uygulamasına karşı dava açıldığı takdirde, dava dilekçesinde ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun her ikisine birden itiraz edildiği belirtilmelidir. Aksi halde, yargı kararlarına göre, ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacizde, sadece ihtiyati hacze karşı dava açıldığı takdirde ihtiyati tahakkuk kesinleşmiş olacaktır.

Borçlu tarafından açılan dava sonucunda vergi mahkemesi tarafından ihtiyati tahakkuka itirazın kabulüne dair verilen kararın infaz edilerek ihtiyati tahakkukun kaldırılması için, vergi mahkemesi kararının kesinleşmesi gerekmektedir. (Çelik, 2000: 83).

2.3.4.5. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları

İhtiyati tahakkukun kuşkusuz en önemli sonucu, verginin hesap edilen miktarlar üzerinden tahakkuk ettirilmesidir. İhtiyati tahakkukun normal tahakkuk işleminden farkı, hakkında ihtiyati tahakkuk kararı verilen vergi alacağının vadesi gelmediğinden tahsil edilmemesidir (Bayraklı, 2000: 63).

6183 Sayılı Kanun' un 18. maddesinde ihtiyati tahakkukun sonuçları düzenlenmiştir. Bu hükmü göre; 6183 Sayılı Kanun' un 18. maddesi gereğince ihtiyati tahakkuk tutarı, mükellefin maddede sayılan vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar, itirazlı olsun olmasın hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk işlemi ya-

pılacaktır. Matrahı belli vergi ve resimlerden kasıt, ikmalen veya re' sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş vergi, resim ve bunların cezalarıdır (Özbalcı, 2003: 262).

Geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait olup matrahı henüz belli olmayan alacaklar açısından ise geçici olarak harici karinelere göre takdir yoluyla tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanacak ve bu yolla hesap edilen vergi, resim ve bunların zam ve cezaları, derhal tahakkuk ettirilecektir.

Geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları ile ifade edilmek istenen; henüz beyanname verme süresi gelmediği için veya beyanname verme süresi geldiği halde beyanname verilmediği için ya da bir vergi incelemesine konu olmadığı için matrahı belli olmayan vergilerdir. Bu vergilerin matrahları, harici karinelere esas alınarak takdir yolu ile en çok bir hafta süre içinde tespit edilir. Geçici olarak takdir ve tespit edilen matrah, ihtiyati tahakkuk esas alınan matrahtır (Çelik, 2000: 84).

İhtiyaten tahakkuk ettirilecek kamu alacakları üzerinden hesaplanarak ihtiyaten tahakkuku verilmesi gereken gecikme faizi tutarının belirlenmesinde, ihtiyati tahakkuk talep yazısının düzenlendiği tarih esas alınacaktır (Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A Sıra No:1)

Sonuç olarak, her iki halde de ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergi, resim ve bunların cezalarından oluşan kamu alacaklarının tahsilini teminat altına almak için borçlu hakkında tahakkuk miktarı üzerinden ihtiyati haciz uygulanır.

2.3.4.6. İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi

6183 Sayılı Kanun' un 19. maddesinde ihtiyati tahakkuk miktarı ile kamu alacağının düzenlendiği özel kanuna göre yapılacak kesin tahakkuk miktarı arasındaki farkın, kesin tahakkuk miktarına göre düzeltileceği belirtilmektedir.

Matrahı belli olmayan kamu alacakları bakımından bir takım takdirlere dayanılarak yapılan ihtiyati tahakkuk sonucu tespit edilen matrah ile kesin olarak tahakkuk eden miktar arasında farklılık ortaya çıkması kaçınılmazdır. İhtiyati tahakkuk geçici bir tedbir niteliğinde olduğundan sürecin sonunda ihtiyati tahakkukun düzeltilmesine gereksinim duyulmaktadır.

Anılan madde metninde, ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi, beyannameye dayalı tarhiyatta ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi ve tahakkuka itiraz edilmesi halinde düzeltme olmak üzere iki kısımda belirtilmiştir.

Beyanname verme süresi henüz gelmemiş bir kamu alacağı için ihtiyati tahakkuk yapılması söz konusu olduğunda; mükellef tarafından beyanname, süresi geldiğinde verilirse bu beyannameye dayanarak yapılacak kesin tahakkuk miktarına göre düzeltme yapılır (Çelik, 2000: 85-86). Fakat, bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyanname üzerine yapılan tarhiyatta, verilen beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde incelenerek kabul edilmiş olması gerekmektedir. 6183 Sayılı Kanun' da öngörülen iki aylık süre içinde inceleme yapılmadığı takdirde, bu sebeple düzeltme geciktirilemez (Batun, 2010: 91)

Yapılan tarhiyatın, dava yoluna başvurulmadan mükellefçe kabul edilmesi halinde, kesin tahakkuk hakkında dava açma süresinin dolduğu tarihte, ihtiyati tahakkuk düzeltilir.

Vergi Usul Kanunu' nun 376. maddesine göre ceza indiriminden yararlanma suretiyle ödeme talep edilir. Bu halde de dava açma süresinin dolduğu tarihte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka çevrilir. Uzlaşma miktarı üzerinden ödeme yapılabilir. Bu takdirde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarih itibarıyla kesin tahakkuk yapılarak ihtiyati tahakkuk düzeltilir.

6183 Sayılı Kanun' un 19/2. maddesine göre kamu alacağının düzenlendiği özel kanuna göre yapılan tarhiyata karşı dava açılması halinde, ihtiyati tahakkukun düzeltilebilmesi için vergi mahkemesi kararının kesinleşmesi gerekir (Şarlak, 2007: 84-85). Vergi Mahkemesi kararının kesinleşmesi için temyiz süresinin temyize başvurulmaksızın geçirilmiş olması ya da karar temyiz edilmişse, Danıştay tarafından temyiz incelemesi sonucunda bir kararın verilmesi gerekmektedir. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karara karşı karar düzeltme yoluna gidilmiş ise karar düzeltme istemi hakkında Danıştay tarafından verilecek karar sonucunun da beklenmesi şarttır. Bu aşamaların geçmesi, başka bir deyişle mahkeme kararının kesinleşmesi üzerine ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi mümkün olabilecektir (Çelik, 2000: 86).

2.3.5. Kamu Alacaklarının Korunmasında Diğer Yöntemler

6183 Sayılı Kanun' un 21 ile 36/A maddeleri arasında "Diğer Korunma Hükümleri" başlığı altında kamu alacağının tahsilini güvence altına alınması amacıyla hükümler konulmuştur. Bu hükümler, konu bütünlüğü bakımından kısaca incelenecektir.

2.3.5.1. Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik yöntemlerden biri de "rüçhan hakkı" başlığı altında 6183 Sayılı Kanun' un 21. maddesinde düzenlenmiştir. Rüçhan hakkı, kanunda diğer koruma yöntemlerinden sayılmıştır.

2.3.5.1.1 Rüçhan Hakkı Kavramı

Rüçhan hakkı, sözcük anlamıyla öncelik tanıma anlamına gelmektedir. Diğer bir tanımla rüçhan hakkı, aynı nitelikteki haklar arasında üstün olmayı ifade eder (Arslaner, 2010: 163).

6183 Sayılı Kanun' un 21. maddesinde haciz ve iflas takibinde, kamu alacaklısının alacağının diğer alacaklara göre öncelikle tahsil edileceği belirtilmiştir. Anılan maddede belirtilen rüçhan hakkı ile kamu alacağına üstünlük tanınmıştır. Böylelikle kamu alacağının korunması bakımından kamu alacaklısı lehine büyük bir avantaj sağlanmıştır (Gerçek; 2010: 158).

Anılan kanun hükmüne göre, üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel, o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa, bu alacak da konulan ilk hacze iştirak eder ve satış bedeli, haciz koyan alacaklılar arasında garameten yani, alacakları miktarı oranında bölüştürülerek paylaşılır.

2.3.5.1.2. Hacizde Rüçhan Hakkı

Borçluya ait olup üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa, hacizli malın satılması durumunda kamu alacağı, kendisinden önceki tarihte konulmuş olan ilk hacze iştirak edecek ve malın satış bedeli, alacaklılar arasında garameten (alacak miktarları ile orantılı olmak üzere) paylaşılacaktır. Buna karşılık, kamu alacaklısı tarafından uygulanan hacze, aynı mal üzerine sonradan haciz koydurmuş olan alacaklıların, kamu hazine

iştirak etme imkanı bulunmamaktadır. Malın satış bedelinden kamu alacağı tatmin edildikten sonra geriye bir para artarsa bu artan kısma katılabilmeleri mümkündür.

Satış bedelinin paylaşılmasında, kamu alacaklarından önce tesis edilmiş olan rehinli alacakların hakları saklı tutulmuştur. Başka bir deyişle, kamu alacağının kural olarak rehinli alacağa rüçhan hakkı yoktur. Ancak, eşya ve taşınmazın aynından doğan kamu alacaklarının, rehinli alacaklardan da önce tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Burada malın aynından kaynaklanan kamu alacakları için hacze iştirak şartları aranmadığı gibi kamu alacaklısının mal üzerinde haczinin bulunmasına da gerek bulunmamaktadır (Tombaloğlu, 2011: 82).

Buna göre; rehinli bir taşınmazın satılması halinde, taşınmazın aynından kaynaklanan Emlak Vergisi borcu, trafik siciline kayıtlı rehinli bir aracın satılması halinde aracın aynından kaynaklanan Motorlu Taşıtlar Vergisi, satılan mal üzerinde kamu alacaklısı tarafından konulan bir haciz bulunmasa bile satış bedelinden ayrılarak kamu alacaklısına ödeme yapılacaktır.

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 268. maddesinde, ihtiyati haciz sahibi alacaklının ilk hacze aynı kanunun 100. maddesindeki şartlarla iştirak edeceği ve rehinden önce ihtiyati veya kesin haciz bulunması halinde, kamu alacağı dahil hiçbir haczin rehinden önceki hacze iştirak edemeyeceği hükmü yer almaktadır.

Ancak, 6183 Sayılı Kanun' un 21. maddesinde yukarıda anılan bu hükme bir istisna getirilmiştir. Buna göre, genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için uygulanan hacizlerde, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu hükmün sonucu, üçüncü kişiler tarafından haczedilmiş mallara, 21. maddede belirtilen nitelikteki kamu alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde bile, rehinden önce üçüncü kişiler tarafından uygulanan hacizlere de iştirak edilmesi imkanı sağlanmıştır (Ufuk, 2007: 82).

2.3.5.1.3. İflas, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyesi Halinde Rüçhan Hakkı

6183 Sayılı Kanun' un 21. maddesinin 3. fıkrasında, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacaklarının, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini

alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Anılan kanun hükmüne göre, kamu borçlusunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada yer alacaktır.

Üçüncü sırada, bu sıranın önceliğini alan bir alacağın bulunması halinde, kamu alacakları da öncelikli alacakla aynı sırada yer alacak ve bu alacaklar tamamen tahsil edilinceye kadar diğer imtiyazlı alacaklara bir pay ayrılmayacaktır. Öncelik hakkı bulunan alacak ile kamu alacağı toplamının, bu sıraya tahsis edilen tutardan fazla olması halinde ise tahsis edilen tutar, her iki alacak arasında garameten taksim edilecektir.

Öte yandan, 2004 Sayılı Kanun' un 206. maddesine göre üçüncü sırada yer alan alacaklar arasında önceliğe sahip bir alacağın bulunmaması halinde, kamu alacağı ile bu sıradaki alacaklar birlikte işleme tabi tutulup aralarında garameten paylaşım yapılacaktır.

Bunun yanında, kamu alacağının, özel kanunlarında 2004 Sayılı Kanun' un 206. maddesinin üçüncü sırasında imtiyazlı alacak olarak tanımlanan alacaklardan da önceliğinin bulunduğuna ilişkin özel hükümlerin bulunması durumunda bu hükümlere göre işlem yapılacaktır (Ufuk, 2007: 82).

2.3.5.2. Kamu Alacaklarını Kesip Ödemek Zorunda Olanlar

6183 Sayılı Kanun' un 22. maddesinde, kamu alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin, bu görevlerini zamanında yerine getirmemeleri halinde, ödenmeyen alacakların bu kişilerden tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmüne göre, vergi kanunlarında belirtilen esaslar doğrultusunda yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, yaptıkları ödemeler sırasında kanunlarda tespit edilen oranlarda vergi kesintisi yapmaya ve yaptıkları bu kesintileri kanuni süreleri içinde ilgili tahsil dairesine ödemeye mecburdur. Kamu borçlusundan kesintisi yapılmayan ve yapıldığı halde ilgili tahsil dairesine yatırılmayan kamu alacakları, görevlerini yerine getirmeyen gerçek ve tüzel kişilerden bu kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilecektir (Ünlü, 1995: 235).

Vergi Usul Kanunu' nun 11. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye zorunlu olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumlu tutulmuştur (Çelik, 2000: 113).

6183 Sayılı Kanun' un 22. maddesi ile kesinti yapma zorunluluğunda olanların sorumluluğu, Vergi Usul Kanunu' ndaki sorumluluktan daha da genişletilmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan kamu alacakları için de sorumluların 6183 Sayılı Kanun' a göre takip edilecekleri hükme bağlanmıştır (Özbalcı, 2003: 186)

2.3.5.3. Kamu Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler

Ülkemizde ekonomi ve teknoloji alanındaki gelişmeler doğrultusunda kamu alacaklarının korunması amacıyla yönelik “kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler” başlığı altında yeni bir koruma yöntemi, 6183 Sayılı Kanun' un 22/A maddesinde düzenlenmiştir.

Bu madde hükmüne göre, bazı ödemeler ve işlemlerin gerçekleştirilmesi, işlemi yapacak olan kişinin tahsil dairesinden vadesi geçmiş kamu borcu bulunmadığına dair belge getirmesi şartına bağlanmıştır.

Kanun hükmü ile hangi kamu alacaklarının vadesi geçmiş kamu borcu kapsamında olduğu ve vadesi geçmiş borcu bulunmadığı yönünde belge ibraz edilmeden yapılamayacak işlemlerin belirlenmesi Maliye Bakanlığı yetkisine bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Seri:A Sıra No:2 Tahsilat Genel Tebliği ile kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir (Gerçek, 2010: 163).

Bu Tebliğ uyarınca, ödeme veya işlem yapacak borçluların Yıllık Gelir Vergisi, Yıllık Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin tevkifatlar, geçici vergiler, sayılan vergilere ait vergi ziyai cezaları ile gecikme zam ve faizlerinden kaynaklanan borçları, vadesi geçmiş borç kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre, belli ödeme ve işlem yapacak gerçek ve tüzel kişilerin, sayılanlar kapsamında geçmiş kamu borcu bulunmadığı yönünde belge getirilmediği takdirde kendisine ödeme ya da işlem yapılmayacaktır (Şenyüz vd, 2011: 280).

Aynı tebliğ ile 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurum ve kuruluşlarca yapılacak ödeme ve işlemler sırasında ilgili kişiden vadesi geçmiş borcu bulunmadığına dair belge istenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlar;

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (meslekî kuruluş şeklinde faaliyet gösterenler ile bunların üst kuruluşları hariç) ve tüzel kişiler,

- Kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadi teşebbüsleri,

- Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar,

- Yukarıda belirtilenlerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler,

- Yapım ihalelerine münhasır olmak üzere, 4603 Sayılı Kanun kapsamındaki bankalar olarak belirlenmiştir.

Kamu İhale Kanunu kapsamında ödeme ve işlem yapan kurum ve kuruluşların, bu kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödeme ve işlemlerde “vadesi geçmiş borcu yoktur.” belgesi ibrazını isteyeceklerdir.

Bunun yanında, kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde, kurum ve kuruluşlarca bu ödemeler yapılmadan önce ilgililerden vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranılacak ve bu Tebliğ ile belirlenen tutarın üzerinde vadesi geçmiş borç bulunması halinde ödeme yapılmayacaktır (Seri: A Sıra No:2 Tahsilat Genel Tebliği).

2.3.5.4. Takas

Kamu alacaklarının korunması yöntemleri ile ilgili bir diğer hüküm, 6183 Sayılı Kanun’ un 23. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacaklarının, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak

olan kamu alacaklısına olan muaccel borçlarıyla mahsup etmek suretiyle reddedileceği hususu hükme bağlanmıştır (Özbalcı, 2003: 289).

Madde hükmünde mahsup ifadesi kullanılmışsa da teknik anlamda takas kavramından bahsedilmektedir. 6183 Sayılı Kanun' da takas kavramı tanımlanmamıştır (Çelik, 2000: 136-137). Borçlar Kanunu' nun 118. maddesi takas ile ilgili bir hüküm olmakla birlikte anılan maddede takas kavramının tanımına yer verilmemiştir. Takas, karşılıklı, muaccel ve aynı cins iki borcun, borçlulardan birinin tek taraflı irade beyanı ile sona erdirmesi şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir tanıma göre takas, iki kişinin birbirlerine karşı olan ve genellikle farklı sebeplerden doğan borçlarının birbirine saydırılmasıdır. Yine, karşılıklı olarak hem alacaklı hem de borçlu bulunan kişilerin muaccel iki borçtan en az olanın miktarı nispetinde yaptıkları bir hesap işlemi takas olarak adlandırılmaktadır (Yılmaz, 2011: 128-129).

Takasın yapılabilmesi için gerekli ilk şart, bir tarafta kamu alacaklısının hak sahibine (borçluya) iade etmesi gereken bir borcunun bulunması, diğer tarafta hak sahibinin kamu alacaklısına muaccel bir borcunun bulunmasıdır. Başka bir deyişle, karşılıklı olarak istenebilir alacak var olmalıdır.

Takasın ikinci şartı, takas iradesinin taraflardan bir tarafından belli edilmesidir. 6183 Sayılı Kanun' da kim tarafından takas talebinde bulunulması gerektiği yönünde bir hüküm mevcut değildir. Ancak, her iki tarafın da takas talebinde bulunabileceğini kabul etmek gereklidir.

Takasın üçüncü ve son şartı, mükellefin reddiyatı yapacak olan kamu idaresine borcunun bulunmasıdır. Ancak, vergi adaletinin sağlanması bakımından mükelleflerin, reddiyatı yapacak olan kamu idaresi dışında başka bir kamu idaresine olan muaccel borçlarının da takasa konu olması gerekmektedir. Danıştay' ın görüşü de bu yöndedir.

Takas müessesesi ile borçluların kamu alacaklısına olan muaccel borçlarının ödenmemesi riski ortadan kaldırılmakta, bir anlamda kamu alacaklısının borçluya iade etmesi gerekli tutar, borçlunun kamu alacaklısına olan muaccel borçlarının teminatını oluşturmaktadır. Alacağın tahsil edilmeyerek zamanaşımına girmesi olasılığı veya işlem yaparken yanlışlık yaparak eksik vergi alma olasılığının da ortadan kalkabileceği ihtimallerinin mevcudiyeti karşısında, takas müessesesinin kamu alacaklılarının korunması açısından önemli bir yöntem olduğu ortaya çıkmaktadır (Çelik, 2000).

Önemine binaen belirtmek gerekir ki, 6183 Sayılı Kanun ile tanınmış olan takas talep etme hakkı sınırlı bir haktır. Bu nedenle, idarenin ve yükümlülerin karşılıklı ve muaccel her türlü borçları birbiri ile takas edilemez. İdare ve yükümlü arasında iki taraf için de özel hukuk ilişkisinden veya taraflardan biri için özel hukuka, diğeri için kamu hukukuna dayanan ilişkiden doğan alacak ve borçların 6183 Sayılı Kanun' un 23. maddesi hükmü gereğince takas edilmesi mümkün olmaz (Biyar, 2005).

2.3.5.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

6183 Sayılı Kanun' un 33. maddesinde “Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler. Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.” hükmü yer almaktadır.

Anılan maddedeki düzenleme, kamu alacaklarını güvence altına almaya yönelik genel bir düzenlemedir.

Tasfiye, şirketler bakımından şirketin hukuki varlığının sona ermesidir. Hukuki varlığı sona eren şirketin ekonomik faaliyetleri de sona erer. Şirketin ekonomik faaliyetlerin sona ermesi, şirket varlığının satılması, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi ve geriye kalan bir değer mevcutsa bunun da tasfiye payı hükümleri uyarınca şirket ortaklarına dağıtılması aşamalarını ifade eder (Sarılı, 2004; 130). Türk Ticaret Kanunu' na göre; tüzel kişiliği haiz olan şirketlerin fesih ve infisahı üzerine, şirket mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının belirlenmesi ve tespit edilmesi ile alacaklarının tahsil, mevcutlarının paraya çevrilmesi sonucunda kanun ve şirket ana sözleşmesi hükümlerine göre ortaklara dağıtılması amacını güden işlemlere tasfiye adı verilir (Kaplan, 2005: 116).

Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca yapılan tasfiyede, tasfiye haline girmiş şirket, eğer tasfiye memuru şirket tarafından tayin edilmişse tasfiye memurları tarafın-

dan ve eğer tasfiye memuru tayin edilmemiş ise tüzel kişiliğin organları tarafından temsil edilir. Tasfiye haline girmiş bir şirket için tasfiye memuru atanmış ise bu şirketin tüzel kişiliğinin temsilcisi sıfatıyla tasfiye memuru, şirkete ait vergisel ödev ve sorumlulukları yerine getirmek zorundadır. Nitekim 6183 Sayılı Kanun' un 33. maddesinde, tüzel kişilerin tasfiyesinde bu tüzel kişilerin kamu borçlarının ödenmesi ve bu kanun hükümlerinin uygulanması bakımından tüzel kişiliğe ait yükümlülüklerin tasfiye memurları tarafından yerine getirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır (Sarılı, 2004: 130).

Bu düzenlemeye göre tasfiye memurlarının ilk sorumluluğu, tasfiyenin başladığını üç gün içinde tahsil dairelerine bildirmektir. Ayrıca, tasfiye memurları kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere karşılık ayırmadan tasfiye sonucunda kalan miktarı ortaklara dağıtamayacakları gibi, bunun dışında başka bir tasarrufta da bulunamazlar. Aksi takdirde, tahakkuk etmiş veya edecek kamu alacaklarından tasfiye memurları, kamu alacaklısına karşı sorumlu olacaktırlar. Ancak bu sorumluluk yapılan tasarruf miktarı ile sınırlıdır. Ayrıca tasfiye memurları, kamu borcu ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu edebilecektir.

6183 Sayılı Kanun' da düzenlenmiş olan tasfiye memurlarının sorumluluğu, müteselsil sorumluluktur. Ayrıca, tasfiye memurları tüm malvarlıkları ile kamu alacaklısına karşı sorumludur. Anılan kanun hükmü, vergi alacakları dahil olmak üzere tüm kamu alacaklarına yöneliktir.

Kamu alacaklarının güvenliği açısından yer verilen sorumluluk hükümlerinde, sorumluluk tiplerinden "kusursuz sorumluluk" düzenlenmiştir. Kusursuz sorumlulukta, kişilerin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olmaları şartı aranmaz. Tasfiye memurunun sorumlu olması için sorumluluğu doğuran olayla meydana gelen zarar arasında neden sonuç bağının bulunması yeterlidir (Çelik, 1999).

2.3.5.6. Ortaklığın Feshini İsteme

6183 Sayılı Kanun' un 34. maddesi hükmü, şahıs şirketi ortaklarının şahsi kamu borçlarından dolayı ortaklık hakkında yapılacak cebri icra yolu ile takipte kamu alacaklısı tarafından ortaklığının feshinin istenebileceğini düzenlemektedir.

Ortağın şahsi borcundan dolayı ortaklığın feshinin istenebilmesi için, kamu borçlusuna ait hiç veya borcu karşılayabilecek miktarda malvarlığının bulunmaması ya

da kamu borçlusunu veya ortaklığın bu Kanuna göre teminat göstermemiş olması şartlarının bulunması gerekir.

Bu şartların hangi aşamada aranacağı açık değildir. Borçlunun malı olmadığı veya mevcut malının borcunu karşılamadığı olgusu, kamu borçlusuna ödeme emrinin çıkarılması ve sonrasında borçlunun mal beyanında bulunması ile belli olacaktır. Bu bakımdan, ortağın kamu borçları için ortaklığın feshinin istenmesi, ödeme emrinin çıkarılmasından sonraki cebri icra aşamasında kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik yöntemlerden biridir (İnam, 2005).

Anılan madde hükmünden anlaşılacağı üzere, ortağın şahsi borcu nedeniyle ortaklık payı üzerine haciz veya ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Kamu alacaklısının ortağın borcundan dolayı ortaklığa yönelmesi sadece, genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshini isteme imkanını verir.

Kamu alacaklısı tarafından yapılacak ortaklığın feshi isteminde, Türk Ticaret Kanunu'nun 191. maddesi uygulanacaktır. Buna göre, mahkemece ortaklığın feshine karar verilebilecektir. Aynı madde hükmü uyarınca, kamu alacaklısı tarafından şirketin tasfiyesi sonucunda borçlu ortağa düşecek tasfiye payına ihtiyati haciz uygulanması mümkündür (Özbalcı, 2003: 352).

Şirket ortağının diğer alacaklıları daha önce şirketin feshini talep etmiş iseler, alacaklı kamu idaresi bu isteme iştirak edebilecek ve bu halde kamu alacağında rüçhan hakkı gözetilmek suretiyle işlem yapılacaktır.

Sermayesi paylara bölünmüş ortaklıkların 6183 Sayılı Kanun'un 34. maddesi hükmünce feshi istenemez. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdeki, tüm malvarlığı ile sorumlu olan komandite ortakların kamu borçlarından dolayı ortağı bulunduğu şirketin feshinin istenmesi mümkündür.

Anılan maddedeki düzenleme, ortağı bulunduğu şirketin tasfiyesine ilişkin ağır sonuçları göze alamayacağı ve bu nedenle borçlunun kamu borçlarını ödeyeceği düşüncesine dayanmaktadır.

Kamu borçlusunu ya da ortağı bulunduğu şirket tarafından teminat gösterildiği takdirde, ortaklığın feshi talep edilmez. Bu hükümle diğer ortaklara, borçlu ortağın borcundan dolayı şirketin feshinin istenmesini önleme imkanı sağlanmaktadır (Ünlü, 1995: 303).

Borçlu ortağın kamu borcu için ortaklıktan istenecek teminatın, borç tutarı kadar mı yoksa ortağın şirketteki payı kadar mı olması gerektiği tartışmalı ise de uygulamada alacaklı tahsil dairelerince ortaklığın, kamu borcu tutarında teminat göstermesi yeterli görülmektedir.

Kamu alacaklısının, şirketin feshini isteyip istememek konusunda takdir hakkı bulunmaktadır (Çelik, 2000: 136).

2.3.5.7. Limited Şirketin Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğu

Limited şirketlerin ortaklarının şirketin kamu borçlarından dolayı sorumluluğu, 6183 Sayılı Kanun' un 35. maddesinde kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biri olarak düzenlenmiştir.

Söz konusu maddenin birinci fıkrası uyarınca, limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından dolayı sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve 6183 Sayılı Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

Bu hükümden çıkan sonuç, limited şirketin her bir ortağının, şirketteki payı oranında şirketin borçlarının ödenmesinden alacaklı tahsil dairesine karşı sorumlu olmasıdır. Başka bir ifadeyle, ortaklar, şirketin kamu borcunun ödenmesinden tüm malvarlıkları ile sorumludur (Sarıcan, 2011: 93).

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun 503. maddesinde, limited şirket; iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirket olarak tanımlanmıştır.

Anılan hüküm uyarınca, limited şirketler; ortaklarından bağımsız tüzel kişiliği haiz olan ve şirket ortaklarının şirket borçlarından sorumluluğunun koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı olan şirketlerdir. Buna göre, limited şirket ortakları koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarının tamamını şirkete ödedikleri takdirde, şirketin borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı sorumlu olmayacaktır. Başka bir deyişle, bu durumda olan şirket ortaklarına karşı, şirketin ödenmemiş borçlarından dolayı icra takibi yapılamayacaktır (Ünlü, 1995: 304).

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan genel kurala 6183 Sayılı Kanun'un 35. maddesi hükmü ile kamu alacakları bakımından istisna getirilmiştir. Bu hüküm uyarınca, şirket ortakları, şirketin borçlarından koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı oranında kamu alacaklarından sorumlu tutulmuştur (Çelik, 2000: 117). Burada, ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye payını limited şirkete ödemiş olmasının bir önemi yoktur.

Limited şirket ortaklarının şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacaklarından kendi malvarlığı ile sorumlu tutulması; sermaye şirketi mantığı ile çeliştiği, şirkete sermaye koymuş olan ortağın sorumlu olmasının adalet ve hakkaniyete aykırı olduğu gerekçeleri ile öğretilmiş ve eleştirilmiştir (Çelik, 2000: 119). Ayrıca, anılan kanun maddesinin Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ve adalet ilkelerine, 10. maddedeki eşitlik ilkesine, 36. maddedeki hak arama hürriyetine ve adil yargılanma hakkına, 38. maddedeki masumiyet karinesine ve cezaların şahsiliği ilkelerine aykırı olduğu da ileri sürülmektedir (Baykara, 2008).

Kanaatimizce, kamu alacakları için getirilen bu istisna hükmü, ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olup hak ve borçlara ehil bir sermaye şirketi durumunda olan limited şirketlerin varlık nedenine, kanuni düzenlemenin amacına, teşebbüs hürriyetine ve ticari hayatın gereklerine ters düşmektedir.

Maddenin birinci fıkrasında, limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi, kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartına tabi tutulmuştur.

6183 Sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca limited şirket ortakları hakkında cebri icra yoluna başvurulabilmesi için, şirket hakkında yapılan takip işlemleri sonucunda kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

6183 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde, "tahsil edilemeyen kamu alacağı" ile "tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı" terimlerinin tanımı yapılmıştır. Verilen tanımlara göre; tahsil edilemeyen kamu alacağından maksat, kamu borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan malvarlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, hacz edilen malvarlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarıdır.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı ise kamu borçlusunun haczedilen malvarlığına bu Kanun hükümlerine göre takdir edilen değerlerin kamu alacağını karşılamayacağına veya hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusundan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle alacaklı tahsil dairelerince yürütülen takip işlemlerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade etmektedir (Sezgin, 2010: 249).

Anılan maddenin ikinci fıkrasında, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait olan ve devir tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan kamu alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirket ortağının payını devretmesi halinde, devreden ve devralan kişiler, şirketin devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarından, Kanunun 35. maddesinin birinci fıkrası uyarınca sermaye payları oranında sorumlu olacaklardır. Ancak bu sorumluluğa kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda başvurulabilecektir.

6183 Sayılı Kanun' un 35. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı kişiler olmaları halinde bu kişiler, kamu alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

Anılan hükme göre, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin şirket ortağı olması halinde, söz konusu kişilerin bu kamu alacağından müteselsilen sorumlu tutularak, Kanunun 35. maddesinin birinci fıkrası uyarınca sermaye payları oranında takip edilmesi gerekmektedir.

Limited şirket ortaklarının sorumluluklarına esas olan kamu alacaklarının doğduğu zamanlar, dönemleri ve ödeme zamanları kriterleri, yargı kararlarında da benimsenmesine karşın bu dönemlerde farklı kişilerin şirkete ortak olması durumunda sorumluluğun tespiti bakımından tam bir görüş birliği oluşmamıştır. Anılan madde ile bu görüş ayrılıklarını giderme amaçlanmıştır.

Diğer yandan hem payını devreden eski ortağın kamu borcunu ödemesi hem de payı devralan yeni ortağın limited şirket paylarının değerinin borçluluk durumuna göre tespit edebilmesi imkanı göz önünde tutularak şirket payını devreden ve devralan kişiler arasında müteselsil sorumluluk esası kabul edilmiştir (Tombaloğlu, 2011: 63).

2.3.5.8. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu müessesesi, vergi hukukuna özgüdür. Özel hukukta, kural olarak temsilcinin yaptığı işlemlerden temsil edilen sorumlu tutulmuştur. Vergi hukukunda ise mükelleflerin yapmış olduğu veya yapmayı ihmal ettiği vergiye ilişkin ödevlerinden dolayı belirli şartlar altında kanuni temsilcilerin sorumluluğu kabul edilmiştir (Karakoç, 2004: 150-151).

Vergi icra hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yer verilmesinin nedenlerinden biri kamu alacağının güvence altına alınmasının sağlanmasıdır. Kamu alacağının zamanında tahsil edilmesi ve denetlenmesinde etkili olan kanuni temsilcilerin sorumluluğu müessesesi, kamu alacaklarının korunması yöntemleri bakımından vazgeçilmez bir öneme sahiptir (Bozdoğan: 2004).

Kamu alacaklarının korunmasında kanuni temsilcinin sorumluluğu, 6183 Sayılı Kanun' un Mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye' deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” hükmünü içermektedir.

Mükerrer 35. maddede hüküm altına alınan kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsamı, kamu alacaklarıdır. Kamu alacağı, 6183 Sayılı Kanun' un 3. maddesinde, aynı kanunun 1 ve 2. maddeleri kapsamına giren alacaklar olarak tanımlanmıştır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, ayrıca Vergi Usul Kanunu' nun 10. maddesinde de düzenlenmiştir. Anılan madde hükmünde belirtilen sorumluluğun kapsamı ise, vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezalarıdır. Bu alacaklar aynı zamanda 6183 Sayılı Kanun' un 1 inci maddesinin kapsamına giren kamu alacaklarından olduğundan bu iki hükmün hangi durumlarda uygulanması gerektiği konusu uygulamada duraksamaya neden olmuştur. Sonuçta, 6183 Sayılı Kanun, 1. maddesinde belirtilen vergi de dahil olmak üzere bütün kamu alacaklarının tahsiline ilişkin hükümler içerdiğinden, mükerrer 35. maddenin vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabileceği ileri sürülmüş ise de Vergi Usul Kanunu' nun 10. maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrasının halen yürürlükte olması nedeniyle vergi ve vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları için mükerrer 35. maddenin uygulanma olanağının bulunmadığı görüşü benimsenmiştir.

Bu konuda uygulamada ortaya çıkan tereddütler, mükerrer 35. maddenin son fıkrasında 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 4. maddesi ile eklenen ve 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren “Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” hükmü ile ortadan kaldırılmak istenmiştir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu' nun 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna dair hükümlerin düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu alacaklarının takip ve tahsilinin 6183 Sayılı Kanun' un mükerrer 35. maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları da dahil olmak üzere her türlü ka-

mu alacaklarının mükerrer 35. maddesi hükmü uyarınca takip edilmesi mümkün olacaktır (Yücel, 2010: 55-62).

6183 Sayılı Kanun' un Mükerrer 35. maddesi hükmüne göre, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin, yabancı kişi ve kurumların kanuni temsilcilerinin ve kanuni temsilci gibi kabul edilen idare edenleri ile mümessillerinin kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmeleri, kamu alacağının asıl kamu borçlusunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilmemiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartına bağlanmıştır (Candan, 2006: 51).

Kamu borçlusunun “malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen” ifadesi ile; kamu borçlusu aleyhine 6183 Sayılı Kanun hükümlerine dayanarak yapılan takip işlemleri sonucunda, kamu borçlusunun borca yeter miktarda haczi kabil malvarlığının bulunmaması, haczedilen malvarlığının satılarak paraya çevrilmesine karşın, satış bedelinin kamu alacağını karşılamaya yetmemesi gibi nedenlerle, kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsil edilememesi durumu ifade edilmiştir.

Kamu alacağının “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” ifadesi ile kamu borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, kamu borçlusunun haczedilen malvarlığına 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan kıymet takdiri sonucunda tespit edilen değerlerin kamu alacağını karşılamayacağı anlaşılması, kamu borçlusunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu iflas dosyası kapsamına göre kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle alacaklı tahsil dairelerince yapılan takip işlemlerine rağmen kamu alacağının kamu borçlusundan tahsil edilmesinin mümkün olmadığına dair güçlü belirtilerin oluştuğu halleri anlatmaktadır (Sarıcan, 2011: 85-86)

6183 Sayılı Kanun' un kamu borçlusu olarak sorumlu saydığı kanuni temsilcilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının kapsamı Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca tayin edilecektir.

6183 Sayılı Kanun' un mükerrer 35. maddesinin 3. fıkrası gereğince, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları halinde dahi kanunî temsilciler, tüzel kişiliğin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ilişkin yükümlülüklerden doğan kamu alacaklarından da sorumlu olacaklardır.

Anılan maddenin 4. fıkrası ile kanuni temsilcinin malvarlığından ödemiş oldukları kamu alacakları için asıl kamu borçlusuna rücu edebilme imkanı tanınmıştır. Kanuni temsilci ile asıl kamu borçlusu arasındaki rücu ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, özel hukuk uyuşmazlığı niteliğindedir. Bu nedenle, uyuşmazlıkların çözüm yeri, adli yargı mercileridir (Candan, 2006: 58).

Kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı kişiler olmaları halinde bu kişilerin, kamu alacaklarının tahsil dairesine ödenmesinden dolayı müteselsil sorumluluğu kabul edilmiştir. Buna göre, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerekli olan zamanlarda farklı kişilerin kanuni temsilcisi olması halinde, her bir kanuni temsilci borcun tümünün ödenmesinden ayrı ayrı sorumlu olacağından dolayı alacaklı tahsil dairesinin, kamu alacağının tümünü bu kişilerin herhangi birinden tahsil amacı ile takip yapabilme hakkı bulunmaktadır.

2.3.5.9. Birleşme, Devir ve Şekil Değiştirme Halleri

6183 Sayılı Kanun' un 36. maddesinde kamu alacaklarının diğer korunması yöntemlerinden bir olarak tüzel kişilerin birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirmeleri halinde eski tüzel kişilere ait kamu borçlarından yeni oluşan tüzel kişilerin de sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Anılan kanun hükmü göre,

- a) İki veya daha ziyade hükmi şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan tüzel kişi,
- b) Devir halinde devir alan tüzel kişi,
- c) Bölünme halinde bölünen tüzel kişinin varlıklarını devralan tüzel kişiler,
- d) Şekli değiştirme halinde yeni tüzel kişi,

Birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekil değiştirmiş olan tüzel kişi veya kişilerin yerine geçer. Yeni oluşan bu tüzel kişiler, eski tüzel kişilere ait kamu alacaklarının ödenmesinden tahsil dairesine karşı sorumlu olurlar. Dolayısıyla, yeni oluşan tüzel kişiler, borçlarını ödeme süresi içinde ödemek zorundadır. Aksi halde, tahsil dairesi tarafından kamu alacağının tahsilini teminen aleyhlerine 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre cebri takip yapılacaktır (Ünlü, 1995: 318).

2.3.5.10. Tasarrufun İptali Davası

Kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biri olan tasarrufun iptal davası, 6183 Sayılı Kanun' un 24 ile 31. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Tasarrufun iptali davaları, kamu borçluların alacaklı tahsil dairesine borcun ödenmemesi suretiyle zarar veren bazı tasarruflarının alacaklı tahsil dairesi yönünden hükümsüz hale getirilmesini sağlamak amacıyla açılan davalardır.

Anılan maddelerde düzenlenen hükümlere göre, belirli zamanaşımı süreleri içinde kalmak şartıyla kamu borçlusunun yaptığı bağışlar, ivazsız tasarruflar, belli yakınlık derecelerindeki kişilere temlik edilip de bu nedenle bağışlama olarak kabul edilen tasarruflar ve kamu alacağının tahsilini olanaksız hale getirmek amacıyla yapılan tasarruflar hakkında dava açılabilir ve şartları oluştuğu takdirde bu tasarrufların kamu alacaklısı yönünden hükümsüzlüğüne hükmedilecektir. Tasarrufun iptali davası sonucunda kamu alacaklısı, borçlunun malvarlığından çıkmış olmasına rağmen iptal konusu tasarruflara konu olan değerler üzerinden alacağını tahsil etme imkanını elde etmektedir.

6183 Sayılı Kanun' un iptal davası açılması ile ilgili 24. maddesi hükmü; “Kamu borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30’uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve işlemlerinin iptali için genel mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen genel hükümlere göre bakılır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu maddede yer alan hüküm gereğince, kamu borçlusunun, Kanunun 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde öngörülen kamu alacağının tahsiline engel olunması amacıyla yaptığı tasarruf ve işlemlerin iptali için kamu alacaklısına genel mahkemelerde iptal davası açma hakkı verilmiştir.

Türkiye’ de kamu alacağının korunması yöntemlerinden biri olarak tasarrufun iptali davası, bu çalışmanın asıl konusunu oluşturduğundan tasarrufun iptali davasına ilişkin hükümler hakkında üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklama yapılacaktır. Bu nedenle, konu bütünlüğünün sağlanması bakımından bu kısımda tasarrufun iptali davası ile ilgili kanuni düzenlemelere kısaca değinilmekle yetinilmiştir.

2.3.5.11. Yurtdışına Çıkış Yasağı

Kamu alacağının korunmasına yönelik yöntemlerden birisi de yurtdışına çıkış yasağı uygulamasıdır. Kamu alacağının korunması yöntemleri, esas itibariyle kamu ala-

cağının tahsilini güvence altına almak amacını taşıdığından genel olarak kamu borçlusunun malvarlığına yöneliktir (Arslaner, 2010: 185). Ancak, yurtdışına çıkış yasağı, Anayasa ile teminat altına alınan kamu borçlusunun seyahat hürriyetine ilişkin bir düzenleme olarak mevzuatımızda yer almaktadır. Bu yönüyle, yurtdışına çıkış yasağı, kamu alacağının korunması yöntemleri arasında en çok tartışılan ve eleştiri konusu yapılan düzenlemedir.

Kamu borçlusunun yurtdışına seyahat hürriyetinin kısıtlanması şeklinde yapılan uygulama, 06.06.2008 tarihine kadar 5682 Sayılı Pasaport Kanunu' nun 22. maddesine hükmünü dayanak almıştır. Bu tarihe kadar Pasaport Kanunu' nun anılan hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğlerle, uygulama şekli belirlenmiştir,

Anılan maddenin Anayasa Mahkemesi' nin 18.10.2007 tarihli kararı iptal edilmesi sonrasında, 5766 Sayılı Kanun ile 6183 Sayılı Kanun' a eklenen 36/A maddesi hükmü uygulanmaya başlamıştır. Anılan madde hükmü,

“Devlete ait olup 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurtdışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurtdışı çıkış tahdidi, yüz bin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurtdışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkraya göre yurtdışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurtdışı çıkış tahdidi uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde kaleme alınmıştır. Anılan madde hükmünün uygulama esasları, Maliye Bakanlığınca yayınlanan 29.06.2008 tarihli Seri: A, Sıra No:2 Tahsilat Genel Tebliği ile gösterilmiştir.

Maddenin 1. fıkrası hükmü incelendiğinde, yurtdışına çıkış yasağının devlete ait olup Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu kapsamına giren kamu alacakları ile bu alacaklara ilişkin zam ve cezalar için uygulanmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre, yurtdışına çıkış yasağının belli kamu alacakları için uygulanması öngörül-müş olup anılan kanunların kapsamında bulunmayan kamu alacakları ile il özel idareleri ve belediyelere ait kamu alacakları kapsam dışında tutulmuştur. Örneğin, belediyelerin tahsil ettiği Emlak Vergisi borcu olan kamu borçlusu hakkında kanunda aranan diğer şartlar gerçekleşmiş olsa da yurtdışına çıkış yasağı uygulanamaz (Gerçek, 2010: 175).

6183 Sayılı Kanunu’ nun 36/A maddesinde, Anayasa Mahkemesi’ nin iptal kararında belirtilen gerekçeler dikkate alınarak yurtdışına çıkış yasağı uygulanması belli şartlara tabi tutulmuştur. Yurtdışına çıkış yasağının uygulanabilmesi için, öncelikle madde hükmünde kapsamı belirtilen kamu alacağının borçlu aleyhine başlatılan icra takibinde düzenlenen ödeme emrinin tebliğ tarihini izleyen yedi gün içinde ödenmemiş olması ya da bu Kanun hükümleri uyarınca bu alacakların tahsiline yönelik olarak kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz kararı alınması gerekmektedir. Yine, yurtdışına çıkış uygulanan kamu alacağının miktarının 100.000,00 TL. ve üzerinde olması şarttır. Yasağın uygulanmasından sonra kamu alacağının belirtilen parasal sınırın altına düşmesi halinde, yurtdışına çıkış yasağı kaldırılacaktır. Anılan parasal sınır, madde hükmü gereğince günün koşullarına göre Bakanlar Kurulu tarafından on katına kadar artırılabilir, yarısına kadar indirilebilecek ve yeniden kanuni sınıra getirilebilecektir.

Maddenin 3. fıkrasına ve uygulama esaslarını gösteren Maliye Bakanlığı Seri: A, Sıra No: 2 Tahsilat Genel Tebliği’ ne göre; kamu borçlusu hakkında uygulanan yurtdışı çıkış yasağı; borcun ödenmesi, kamu alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercileri tarafından kamu alacağının tahsili için yapılan icra takibinin durdurulmasına karar verilmesi, takibin kanunen

durdurulması gereken diğer hallerin bulunması halinde alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine yetkili makamlarca kaldırılmaktadır. Hakkında yurtdışı çıkış yasağı uygulanan kişilerin durumları dikkatle izlenmekle birlikte, bu yasağın konulmasına neden olan hallerin ortadan kalkması üzerine bu durumun zaman geçirmeksizin ilgili kolluk birimlerine bildirilmesi ve kamu borçlusunun mağduriyetlerinin giderilmesinin sağlanması gerekmektedir (Arslan, 2010; 455). Kamu borçluna ait malvarlığının alacaklı tahsil dairesi tarafından yapılan icra takibinde, borca yeter miktarda haczedilmiş olması ve haczedilen malların takdir edilen değerine göre teminat olarak gösterilmesi hali, yurtdışına çıkış yasağının kaldırılması gereken hallerden biridir (Arslan, 2010: 194).

Anılan maddenin 4. fıkrasında, kamu borçlusu hakkında uygulanan yurtdışı çıkış yasağının ayrıca hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildiri üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılacağı hükmü bağlanmıştır. Anılan nedenlerle yurtdışı çıkış yasağının kaldırılması, kamu alacaklısının takdirine bırakılmıştır. Maliye Bakanlığınca yayımlanan Seri: A, Sıra No:2 Tahsilat Genel Tebliği hükümleri uyarınca, borçlunun öteden beri borç ödeme konusunda iyiniyetli olup olmadığı hususu da dikkate alınmak suretiyle, yurtdışına çıkış yasağı uygulamasının, borçlunun ileride doğabilecek borç ödeme kabiliyetini olumsuz etkileyebileceği veya tedavi olanaklarını kaybetmesine neden olabileceği, yurtdışına çıkışın kamu alacağının takip ve tahsilini olumsuz etkilemeyeceği hususunda tahsil dairesince değerlendirme yapılacaktır. Yapılan değerlendirme sonucunda olumlu kanaate varılırsa borcu karşılayacak miktarda teminat gösterilmese dahi kamu borçlusunun yurtdışına çıkışlarına izin verilecektir. Aynı düzenlemeye göre, yurtdışına çıkış yasağının kamu alacaklısı tarafından kaldırılmış olmasa da şartları oluştuğunda borçlu hakkında yeniden yurtdışı çıkış yasağı konulabilecektir. Kamu borçlusunun kötü niyetli eylemleri veya sayılan hallerin ortadan kalkması durumunda daha önce kaldırılan yurtdışına çıkış yasağının tekrar uygulanmasına hukuki bir engel bulunmamaktadır (Arslan, 2010: 457).

Anılan madde hükmüne göre, yurtdışına çıkış yasağının kamu borçlusu hakkında uygulandığı gibi kamu alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu kanuna göre kamu borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslar doğrultusunda uygulanacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla, kamu alacağının ödenmesinden sorumlu olanlar, bu konuda kendisine kanunen düşen yükümlülükleri yerine getirmedikleri takdirde, yurtdışına çıkış yasağı uygulamasına muhatap olacaklardır.

Yurtdışına çıkış yasağı, tüzel kişilerin borçlarından dolayı kanuni temsilcileri hakkında da uygulanacaktır. Ancak, uygulamada alacaklı tahsil dairelerinin, tüzel kişilikten borcun tahsili ile ilgili işlemlerin sonuçları beklenmeksizin kanuni temsilciye yöneldikleri görülmektedir. Kanuni düzenleme gereğince tüzel kişilikten tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarından dolayı sorumlu olan kanuni temsilciler hakkında yurtdışına çıkış yasağı uygulanabilirse de kamu alacaklarının kanuni temsilciden tahsili için gerekli şartların mevcudiyeti yanında, hakkında yapılacak takibin de sonuçsuz kalması durumunda kanuni temsilciler hakkında yurtdışına çıkış yasağının uygulanması gerekmektedir (Sağlam, 2002).

Yurtdışına çıkış yasağı, kamu alacağının korunmasında etkili bir yöntem olarak kullanılmakta ise de, anayasal bir hak olan kişinin seyahat hürriyetini doğrudan kısıtlaması nedeniyle, alacaklı tahsil daireleri tarafından titizlikle uygulanmalıdır.

Alacaklı tahsil dairesi tarafından verilen yurt dışına çıkış yasağı kararlarına karşı ilgilisi tarafından yasak uygulamasının usul ve kanuna aykırı olduğu gerekçesi ile idari kararı veren tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine 30 günlük süre içinde dava açılacaktır (Baysal, 2008).

Yasal düzenleme bu şekilde iken, 6183 Sayılı Kanun' un 36/A maddesi, 13.02.2011 tarihli ve 6111 Sayılı Kanun' un 165. maddesi hükmü gereğince yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun sonucu olarak, borçlarını ödemeyen kamu borçlusu hakkında kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biri olan yurtdışına çıkış yasağı uygulamasına son verilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TASARRUFUN İPTALİ DAVALARI

3.1. Kanuni Düzenleme

Kamu alacağının kesinleşmesinden sonra kamu borçlusu aleyhine yapılan icra takibinin semeresiz kalması başka bir deyişle kamu alacağının borçlunun mevcut malvarlığından tahsil edilememesi gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bazen bu durumlara, kamu borçlusunun, kamu alacağının tahsiline imkan vermemek amacıyla üçüncü kişiler lehine önceden yaptığı tek taraflı veya iki taraflı hukuki işlemler neden olmaktadır. Kanun Koyucu kamu alacaklısına, kamu alacağını ödemeyen, haczi kabil malı mevcut olmayan veya mevcut malvarlığı kamu alacağını karşılamaya yetmeyen borçlunun kamu alacağının tahsiline imkan vermemek amacıyla yaptığı tasarrufların iptali için dava açma hakkını tanımıştır. Hukuk literatüründe, tasarrufun iptali davası olarak nitelendirilen bu davalar, özel hukuk borç ilişkileri için 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 277-284 maddeleri arasında ve kamu hukuku borç ilişkileri için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 24-30 maddeleri arasında düzenlenen davalardır.

3.2. Tanımı ve Amacı

Hakkındaki icra takibi kesinleşerek haciz işlemi yapılan (iflasta iflas kararı verilen) borçlunun malvarlığı üzerinde tasarruf etme yetkisi kısıtlanır. Borçlu olan kişi, haciz işlemi (veya iflas kararı verilmeden) yapılmadan önceki zaman zarfında malvarlığı üzerinde serbestçe tasarruf ederken bu aşamaya gelmeden önce alacaklılarından mal kaçırmak ve borçlarını ödememek niyet ve iradesi ile malvarlığının bir kısmını veya tamamını üçüncü kişilere devredebilirler.

Bu gibi durumlar ortaya çıktığında yapılan bu işlemlerden zarar gören alacaklıların, bu tasarrufları yapan borçlu ve varsa borçlu ile hukuki işlem yapan üçüncü kişiler aleyhine bir iptal davası açma hakkı tanınmıştır (Uyar vd, 2008: 16).

İptal davası, kamu borçlusunun kamu alacaklısını zarara uğratmak amacıyla malvarlığında bulunmakta iken elinden çıkarmış olduğu mal ve hakların veya bunların yerine geçen kıymetlerin tasarruftan zarara uğrayan kamu alacaklısının alacağını tahsil

etmek için kamu borçlusunun elinden çıkardığı değerlerin kamu borçlusunun malvarlığında gibi haciz etme ve cebri icra yoluyla satma hakkını elde ettiği bir davadır (Karataş ve Ertekin, 1998: 286).

İptal davasında, borçlunun yaptığı tasarruf sonucunda alacaklı tarafından borçlu aleyhine yapılan icra takibinin dışına çıkarılmış olan bir malın, yeniden takibin konusu olup olmayacağına mahkemece karar verilmesi söz konusudur. İptal davası, bir yönüyle takip hukukuna yönelik bir dava olduğu kadar hüküm ve sonuçları ile itibariyle de maddi hukuka ilişkin sonuçlar doğurur (Yıldırım, 2011). İptal davasının amacı; kamu alacaklısının, borçlarını ödemeyen, malvarlığı borçlarını karşılamaya yetmeyen borçlunun, borçlarını ödememe ve alacaklısına zarar verme amacıyla malvarlığından çıkardığı değerler üzerinde giriştiği tasarrufları, mahkeme hükmü ile davanın tarafı olan kamu alacaklısı yönünden geçersizliğini tespit ettirmek ve dava konusu değerler üzerinden kamu alacaklarının tahsilini sağlamaktır.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' a dayanan iptal davalarının amacı, kanunun 24. maddesinde, kamu borçlusunun “27, 28, 29 ve 30. maddelerde yazılı tasarruf ve işlemlerin iptalini sağlamak olarak belirtilmiştir (Güneren, 2004: 1221).

3.3. Hukuki Niteliği

Borçlunun, alacaklılardan mal kaçırmak amacı ile yaptığı ve bu nedenle iptal davasına konu olan işlemlerin hukuki niteliği konusunda öğretide çeşitli görüşler ortaya atılmıştır.

Borçlunun malvarlığını azaltan hukuki tasarrufun alacaklı bakımından da geçerli ve ancak onun takip hakkı karşısında batıl olduğunu ileri süren butlan teorisine göre; iptal davasına konu malın mülkiyeti, şarta bağlı olarak kazanılmıştır ve şartın gerçekleşmesi yani alacaklının iptal davası açarak hak talebinde bulunması halinde mülkiyet borçluya geçer (Toktaş, 2009: 51). Anılan teoride savunulan görüşün, alacaklının tasarrufun iptali davasını kazanması sonucunda, dava konusu malın tekrar borçlunun malvarlığına dönmemesi ve sadece alacaklıya kendi alacağı yönünden tasarruf konusu işlemin geçersizliğinin tespit edilmesi nedeniyle yerinde olmadığı kanaatindeyiz.

Gerek borçlunun ve gerekse borçlu ile hukuki muamelede bulunan üçüncü kişinin tasarrufunun haksız bir fiil olarak nitelendirildiği ve alacaklının bu yüzden gördüğü

zararın da haksız fiilin maddi unsurunu oluşturduğunu ileri süren haksız fiil teorisine göre; borçlunun kasten yaptığı ve üçüncü kişinin de bunu bildiği tasarruflar ile kastın varlığı araştırılmadan iptal edilebilen tasarruflar, hukuka aykırı olarak görüldükleri için iptal edilebilirler (Toktaş, 2009: 53).

Haksız fiilin unsurları hukuka aykırı bir fiil, bu fiille kişiye verilen zarar, fiilin işlenmesinde failin kusurlu olmasıdır (Oğuzman ve Öz, 2000: 476). Haksız fiilin sayılı unsurlarından bir tanesinin eksikliği dahi haksız fiil sorumluluğunun doğmasına engel olacaktır. Tasarrufun iptali davasında, borçlunun her davranışı kusura dayalı haksız bir fiil olarak nitelendirilemeyeceği gibi davalının tasarrufun iptali davasını kaybetmesi durumunda eski durumun iadesi söz konusu olacak ve borçlu bir tazmin borcu altına girmeyecektir. Bu nedenle; haksız fiil teorisi, tasarrufun iptali davasının hukuki niteliğini tam olarak açıklamaktan uzaktır.

Tasarrufun iptali davasının hukuki niteliğini açıklayan teorilerden biri de, sebepsiz zenginleşme teorisidir. Anılan teoriye göre; borçlunun malvarlığı, buna dahil mallar zamanla değişse bile alacaklılarına karşı sorumlu bir objedir. Bu sorumluluk dolayısıyla borçlunun malvarlığına dahil bir malın elden çıkartılması, alacaklının zararına haksız bir kazanç olarak düşünülmüştür (Toktaş, 2009: 54). Sebepsiz zenginleşme, bir kimsenin malvarlığının haklı bir neden olmaksızın başka bir kimsenin malvarlığı aleyhine fiilen artmış olması ya da azalmış olması gerekirken azalmamış olmasıdır. Böyle bir durumda, sebepsiz zenginleşen kişi, malvarlığında meydana gelen artış miktarını, fakirleşene iade etmek zorundadır. Sebepsiz zenginleşen iyi niyetli ise, iade talebinin yapıldığı anda elinde bulunanı, talep edene vermekle borcundan kurtulmaktadır. Sebepsiz zenginleşenin kötü niyetli olması durumunda; zenginleşen, sebepsiz zenginleşmeye konu miktarın tamamını iade etmekle yükümlüdür. Tasarrufun iptali davasında ise davaya konu tasarrufu gerçekleştiren borçlu ve borçlu ile hukuki muamelede bulunan kişinin iyi niyetinin, iadenin kapsamı yönünden bir etkisi yoktur. Yine, sebepsiz zenginleşme ile zenginleştirici işlem arasında nedensellik (illiyet) bağı bulunması gerekmektedir. İptal davasında ise iptale tabi tasarrufun borçlunun aczine veya iflasına yol açması şartı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, iptal davasının hukuki niteliğini, Borçlar Hukukunda yer alan sebepsiz zenginleşme kavramı ile açıklamak mümkün görülmemektedir.

Borçlu ile işlem yapan üçüncü kişinin, iptal davası riskini önceden kabul ettiği karinesine dayanan yasal borç teorisi, genellikle kabul edilen ve tasarrufun iptali dava-

sının niteliğini tatmin edici şekilde açıklayan bir teoridir (Toktaş, 2009: 56). Bu teoriye göre; iptal davası, unsurları kanunda düzenlenen bir borca dayanmaktadır. Kanaatimizce, yasal borç teorisi tasarrufun iptali davasının niteliğini açıklamada, diğer teoriler karşısında daha tatmin edicidir.

3.4. Konusu ve Kapsamı

Tasarrufun iptali davalarının konusu, esas itibariyle borçlunun alacaklısından mal kaçırma amacıyla yaptığı tasarruflardır. Borçlunun anılan tasarrufları, hukuki işlemler ve hukuki fiiller olarak ortaya çıkmaktadır.

3.4.1. Tasarruf ve İptali Davası Kavramı

Medeni Hukukta tasarruf, mameleke dahil bir hakkın doğrudan doğruya devrini, ilzamını, muhteviyatı itibariyle değişmesini veya ortadan kalkmasını husule getiren (sonucunu doğuran) bir veya birçok taraflı hukuki muamelelerdir (Türk Hukuk Lügatı, 1998: 323).

6183 Sayılı Kanun' un 24. maddesinde kullanılan “tasarruf ve muameleler” sözcüğünün hatalı kullanıldığı öğretilde belirtilmiştir. Maddede belirtilen hukuki muamelelerin yanında, “kendisine hukuk düzenince hukuki bir sonuç bağlanmış olan beşeri (insan) fiileri” olarak tanımlanan hukuki fiillerin tasarrufun iptali davasının konusu olacağı hususu, bizce de isabetli olarak savunulmuştur. Bu nedenle, tasarruf ve muamele kavramını, hukuki işlemleri ve hukuki fiileri de kapsayacak şekilde en geniş anlamda kabul etmek zorunludur. Örneğin; borçlunun protesto çekmemesi, haksız bir ödeme emrine itiraz etmemesi, zamanaşımı def' inde bulunmaması, davayı kabul etmesi, davadan feragat etmesi, yeminden çekinmesi, kanun yoluna başvurmadan kaçınması birer hukuki işlem olmadığı halde birer hukuki fiil sayılır ve iptal davasına konu yapılabilir (Uyar vd, 2008: 47).

İcra ve İflas Hukukunda iptal davası; alacaklının borçlu veya müflis aleyhine borçlunun ivazsız tasarruflarından, mevcut bir borcu temin için yapılan rehinlerden, para veya mutad ödeme vasıtalarından gayri bir surette yapılan ödemelerinden, hilesinden dolayı muayyen müddet zarfında vuku bulan tasarrufları ortadan kaldırmak yolunda ikame eylediği davalardır (Türk Hukuk Lügatı, 1998: 165).

İptal davası, borçlunun, alacaklıların zararına olarak yaptığı bazı tasarruflarını hükümsüz hale getirmek amacıyla açılan bir davadır. Bu dava kamu alacaklısı tarafından, kamu borçlusu ile tasarruflardan yararlanan kişi arasında geçerli olan (sahte olmayan) işlemlere karşı açılır (Çelik, 2011).

3.4.2. Tasarrufun İptali Davasının Konusu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 24-30 maddeleri arasında düzenlenen iptal davalarının konusu, tasarruf işlemleri ve muameleleridir.

6183 Sayılı Kanun' un 24. maddesinde, iptal davasına konu olan tasarruflar, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' na paralel bir şekilde üç grup halinde düzenlenmiştir. 27. ve 28. maddelerde, ivazsız tasarruflar ile bağışlama sayılan tasarrufların; 29. maddede hükümsüz sayılan diğer tasarruflar yani ödeme güçlüğü içinde bulunan borçlunun yaptığı tasarrufların; 30. maddede kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla kamu alacağını ödemeyen kişiler tarafından gerçekleştirilen tasarrufların iptale tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

3.4.3. Tasarrufun İptali Davasının Kapsamı

İptal davası, kanunun deyimini ile borçlunun tasarruf ve muameleleri hakkında açılabilir. Kanun, iptal edilebilecek tasarrufları tahdidi olarak saymamış, genel bir tanımlama yapmak suretiyle borçlunun malvarlığını alacaklısının zararına eksilten tasarrufların en geniş anlamı ile iptal davasının konusunu oluşturabileceğini belirtmiştir.

Kanunda ifade edilen tasarruflar deyimini göz önünde tutulduğunda hangi tür işlemlerin iptal davasına konu olabileceği ve hangi işlemlerin iptal davasının konusunu oluşturmayacağı hususlarının açıklanması gerekmektedir.

3.4.3.1. Muvazaalı İşlemler

Borçlar Kanunu' nun 18. maddesinde, bir sözleşmenin şekil ve şartlarının belirlenmesinde iki tarafın gerek sehven gerek sözleşmedeki gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları tabirlere ve isimlere bakılmayarak onların gerçek ve ortak amaçlarının aranması gerektiği belirtilmiştir. Borçlar Kanunu' nda, muvazaanın açık bir tanımlaması

yapılmamış, sadece sözleşmede tarafların görünürdeki işlemlerinin değil, gerçek işlemlerinin geçerli olduğuna vurgu yapmıştır.

Muvazaa; öğretilerde, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine dayanmayan bir işlem yapmaları, fakat görünürdeki bu işlemin kendi aralarında geçerli olmayacağı hususunda anlaşma yaparak uzlaşmaları şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, muvazaalı işlemde; a) Üçüncü kişileri aldatmak için yapılmış “görünürdeki işlem”; b) Görünürdeki bu işlemin taraflar arasında hüküm ifade etmeyeceğini belirleyen “muvazaa anlaşması”; c) Tarafların gerçek iradelerini yansıtan “gizli işlem” olmak üzere üç ayrı işlem söz konusudur (Resioğlu, 2004: 84-85).

Tarafların, gerçekte herhangi bir işlem yapmayı düşünmedikleri halde, sırf üçüncü kişilere karşı onları aldatmak amacıyla bir işlem yapmış gibi gözükme için görünüşte bir işlem yapmaları halinde “mutlak muvazaa”, buna karşın tarafların, kendi aralarında yaptıkları bir işlemi, kendi gerçek amaç ve iradelerine uymayan sırf üçüncü şahısları aldatmak için yaptıkları başka bir işlemle gizlemeleri halinde ise “nispi muvazaa” dan söz edilir.

Tarafların gerçek iradelerine uymayan görünürdeki işlem, ister mutlak muvazaa isterse nispi muvazaa söz konusu olsun, her halde baştan itibaren geçersizdir. Muvazaalı işlem taraflar arasında herhangi bir hukuki sonuç, alacak ve borç doğurmaz (Reisoğlu, 2004: 86).

Muvazaalı işlemin iptali davası ile tasarrufun iptali davasının birbirine benzemesi, her iki davanın sonucunda elde edilmek istenen amaçtan kaynaklanmaktadır. Gerek muvazaa nedeniyle iptal davası ve gerekse tasarrufun iptali davası ile borçluların yaptığı tasarruftan zarar gören alacaklının, bu tasarrufları hükümsüz bırakmak amacı güdülmektedir. Ancak, her iki dava nitelik, şartları ve sonuçları açısından birbirinden farklılık göstermektedir.

Tasarrufun iptali davasında; borçlu ile üçüncü kişi arasında yapılan tasarruf, hukuken geçerli bir işlemdir. Oysa, muvazaalı işlemin iptali davasında; görünürdeki muvazaalı işlem, tarafların gerçek iradelerine uygun olmadığından geçersizdir.

Tasarrufun iptali davası, aynı nitelikte bir dava olmayıp şahsi nitelikte bir davadır. Bunun sonucu olarak iptal davasının sonucunda, iptal edilen tasarrufa konu mal, tekrar borçlunun malvarlığı içine girmez, ancak davayı kazanan alacaklının iptal konusu

malı haczedip sattırarak alacağını elde etme imkanı sağlar. Buna karşın muvazaalı işlemin iptali davasında; yapılan işlemin geçersiz olması nedeni ile muvazaalı işlem hiç yapılmamış gibidir. Dolayısıyla, muvazaalı işlemin iptali davasında, muvazaalı işlem konusu mal, borçlunun malvarlığına geri döner.

Yine muvazaalı işlemin iptali davası, tasarrufun iptali davasına göre daha kapsamlı bir davadır. Muvazaalı işlemin iptali davası, borçlunun ivazlı veya ivazsız her türlü muvazaalı işlemleri aleyhine açılabilirdiği halde, tasarrufun iptali davası ancak 6183 Sayılı Kanun' un 24-30. maddelerinde gösterilen tasarrufların iptali için açılabilir. Dir.

Muvazaalı işlemin iptali davası, sadece sözleşmenin tarafları aleyhine açılabilirken tasarrufun iptali davası, borçlu ve borçlu ile muamelede bulunan üçüncü kişiler aleyhine açılabilir. Dir.

Muvazaalı işlemin iptali davasının açılmasında bir zamanaşımı süresi mevcut değildir. Tasarrufun iptali davalarının ise tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren beş yıllık hak düşürücü sürede açılması gerekmektedir (Yavuz, 2001: 175-177).

Her iki davanın nitelikleri, şartları ve sonuçları açısından farklılıklar mevcut olmakla beraber, muvazaalı işlemlerin iptalini teminen 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca tasarrufun iptali davası açılıp açılmayacağı hususu öğretilmektedir.

Muvazaalı işlemler hakkında iptal davası açılması gerektiğini ileri sürenlere göre; tasarrufun iptali davasının konusu olan tasarruflar, hukuken geçerli tasarruflardır. Muvazaalı işlemlerde ise gerçek bir tasarruf olmadığından, işleme konu olan mal ya da hak borçlunun malvarlığı dışına çıkmaz. Bu nedenle, muvazaalı işlemlerin iptali için iptal davası açılmasına gerek bulunmamaktadır. Muvazaalı işlemler, ancak istihkak davasına konu olabilirler (Kuru, 1997: 3413).

Muvazaalı işlemler hakkında iptal davası açılmasının mümkün olduğunu kabul edenlere göre; alacaklı tarafından borçlunun muvazaalı tasarrufları hakkında tasarrufun iptali davası ya da Borçlar Kanunu' nun 18. maddesi uyarınca muvazaalı işlemin hükümsüzlüğünün tespiti için dava açılması mümkündür. Çünkü, muvazaalı işlemler açılabilir durumda, iptali davası açılmayacağı kabul edilecek olursa, iptal davasının pratik bir önemi kalmayacaktır ve borçlu ile borçlunun mal kaçırma fiiline katılan kötü niyetli üçüncü kişileri koruyucu bir sonuç ortaya çıkacağından bu kabul, hukuk mantığına ters

düŖecektir (Uyar vd, 2008: 51). Biz de, borçlunun alacaklılarına zarar verme ve aldatma kastı ile muvazaalı işlemler yapılmak suretiyle malvarlığını eksiltmesi söz konusu olduğunda, alacaklının semeresiz kalan icra takibine konu alacağını tahsil edebilmek için eldeki delil durumu, dava açma süresi ve yargılama sürecine göre muvazaalı işlemin iptali ya da tasarrufun iptali davası açma konusunda seçimlik hakkının alacaklıya tanınması gerektiği kanaatindeyiz.

Konu ile ilgili Yargıtay kararlarında da, muvazaalı işlemler için tasarrufun iptali davası açılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Yargıtay 14. Hukuk Dairesi' nin 21.03.2002 tarihli, 2002/1629 E. ve 2002/2046 K. sayılı kararında; gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine dayalı olarak tapu iptali-tescil ve haciz şerhlerinin kaldırılması davasına karşılık kamu alacaklısı tarafından 6183 Sayılı Kanun gereğince tasarrufun iptali istemi ile açılan karşı davada, davacının dayandığı sözleşme usulünce düzenlenmiş geçerli bir sözleşme olduğu ve tapuya şerh verilerek kuvvetlendirildiği, tapuya şerh edilmiş bu sözleşme kendisinden sonra tapuya şerh edilen haklardan önce geleceğini ve sonraki hak sahiplerine karşı ileri sürülebileceğini, ancak tapu malikinin yaptığı tasarruf işleminin, kamu borcunun tahsilini önlemek amacıyla yönelik muvazaalı (danışıklı) bir işlem olduğunun anlaşılması halinde, bu tasarrufun iptali amacıyla dava açılmasının mümkün olduğu yönünde karar vermiştir (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/14hd-2002-1629.htm>).

Yargıtay 17. Hukuk Dairesi' nin 08.10.2007 tarihli, 4397 Esas ve 3011 Karar sayılı kararında; "Muvazaa nedenine dayalı iptal davaları" ile "İİK 277 vd. dayalı iptal davaları" arasında sadece güttükleri "amaç" bakımından bir benzerlik bulunmadığı; İİK 277 vd. dayalı iptal davalarının "borçlu tarafından geçerli olarak yapılmış olan bazı tasarrufların hükümsüz kılınması için" açıldığı, buna karşın muvazaa davalarının ise "alacaklı ve borçlunun yaptığı tasarrufi işlemlerin gerçekte hiç yapılmamış olduğunu tespit ettirmeyi" amaçladığı, bu tür davaların dinlenebilmesi için davacının icra takibine geçmesine ve aciz belgesi almasına gerek bulunmadığı sadece davacının, danışıklı (muvazaalı) işlemde bulunmuş olan kişide bir alacağının bulunmasının yeterli olduğu, İİK'nın 277 vd. maddelerinde düzenlenmiş olan iptal davası açma hakkının, davacının genel hükümlere (BK 18) dayanarak muvazaa davasını açmasına engel teşkil etmediği, davacının muvazaa iddiasını kanıtlaması durumunda, iddianın dava konusu taşınmazın aynına ilişkin olmayıp, alacağın tahsiline yönelik bulunduğu gözetilerek, dava sonucunda

İİK'nın 283/I. maddesinin kıyas yoluyla uygulanarak "iptal ve tescile gerek olmaksızın davacının taşınmazın haciz ve satışını isteyebilmesi" yönünde hüküm kurulması gerekeceğini" isabetli bir şekilde belirtilmiştir.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 14.03.1988 tarihli, 5238 E. ve 2978 K. sayılı kararında; "Cironun muvazaaya dayalı olduğu iddiası ile tasarrufun iptali davası açılabilceği",

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu' nun 09.04.1975 tarihli, 12-1274/528 sayılı kararında; "Borçlunun yaptığı temlik işleminin muvazaaya dayandığının ileri sürülmesi suretiyle iptal davası açılmasının mümkün olduğu"

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 20.02.2002 tarihli, 5385 E. ve 865 K. sayılı kararında; "Muvazaalı borç ikrarı ve takip hakkında İİK. nın 277 ve devamı maddelerine (dolayısıyla 6183 Sayılı Kanun' nun 24 ve devamı maddeleri) uyarınca tasarrufun iptali davası açılabilceği",

15. Hukuk Dairesinin 15.09.1990 tarihli, 3485/3260 sayılı kararında; "Borçlunun muvazaalı olarak kardeşine borçlanarak kendisi aleyhine icra takibi yaptırmak suretiyle taşınmazları üzerine haciz ettirmesine ilişkin tasarrufunun iptal davasına konu edilebilceği",

Yine, Yargıtay 4. Hukuk Dairesinin 08.11.2007 tarihli, 12753/13696 sayılı ve 31.05.2007 tarihli, 4760/7445 sayılı kararlarında; "Muvazaalı icra takibinin iptali için iptal davası açılabilceği",

Aynı Dairenin 10.12.2007 tarihli, 2393/15778 sayılı, 24.05.2007 tarihli, 5742/7066 sayılı, 13.12.2004 tarihli. 6067/14091 sayılı, 04.04.1996 tarihli, 2177/2705 sayılı kararlarında "Muvazaalı işlemler (haciz, satış, ipotek vs.) hakkında iptal davası açılabilceği",

4. Hukuk Dairesinin 04.11.2004 tarihli, 12951/12703 sayılı kararında; "18 yaşını henüz doldurmuş birinin, satın alma tarihine çok yakın tarihlerde yapılmış olan kira sözleşmeleriyle gelir sağlayacağını ve bu gelire 4.865.000.000 TL bedelle taşınmaz satın alacağını kabulünün hayatın olan akışına ters düşeceğinden, davacının, davalı borçlu hakkında, alacağını tahsili için yaptığı icra takibinden sonra, davalı borçlu ile diğer davalı kızı arasındaki satışın muvazaalı olduğu sonucuna varılarak açılan iptal davasının kabulü doğrultusunda karar verilmesi gerekeceği" belirtilmiştir.

Buna karşın, Yargıtay' ın muvazaalı işlemler hakkında tasarrufun iptali davası açılmasının mümkün olmadığı yönünde verdiği kararlara da rastlanmaktadır.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 18.9.2002 tarihli, 3326/3957 sayılı, 16.01.2002 tarihli, 5624/97 sayılı, 05.06.2001 tarihli, 2478/3026 sayılı, 15.02.2001 tarihli, 514/873 sayılı ve 29.11.2000 tarihli, 4908/5266 sayılı kararları; “Tasarrufun iptali davalarının kanun uyarınca geçerli tasarruflar için söz konusu olabileceği, başka bir deyişle muvazaalı olmayan, maddi hukuk bakımından geçerli satışların tasarrufun iptali davasının konusunu oluşturabileceği” yönündedir (Uyar, 2008: 299-304).

Kanaatimizce, şartları oluştuğu takdirde alacaklı tarafından muvazaalı işlemler hakkında tasarrufun iptali davası açılması mümkündür.

3.4.3.2. Nam-ı Müstear İle Yapılan İşlemler

Nam-ı müstear veya müstear ad, kişinin belli bir çevrede veya faaliyette gerçek kimliğini gizlemek amacıyla seçip kullandığı takma addır. Sosyal ve ekonomik hayatta bazen sözleşme yapmak isteyen bir kimse, çeşitli düşüncelerle sözleşmenin tarafı olarak gözükmeyi istemez ve sözleşmede kendisi yerine bir başkasının yer almasını sağlar. Bu gibi durumlarda, sözleşmede yer almak istemeyen şahıs hesabına ve kendi adına işlem yapan kişi nam-ı müsteardır. Nam-ı müstear durumunda araya giren bir şahıs vardır. Bir hukuki işlemde araya giren şahısların kullanılması çok değişik amaçlara hizmet etmekle birlikte, genelde amaç iktisabın üçüncü kişiler ve alacaklılar tarafından bilinmesini önlemektir. Bunun gibi, üçüncü şahsın kendisiyle o sözleşmeyi yapmayacağını düşünen veya ekonomik durumunu saklı tutmak isteyen bir kişi de nam-ı müsteara başvurabilir. Anılan durumlarda nam-ı müsteara tamamen meşru sebeplerle müracaat edilmektedir. Fakat, borçluların alacaklılarından mal kaçırmak için de nam-ı müstear durumuna başvurmaları mümkündür (Erdönmez, 2011).

Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu' nda bu kurumu düzenleyen açık bir hüküm mevcut olmadığı halde, gerek öğretide ve gerekse Yargıtay içtihatlarında nam-ı müstear iddialarının dinleneceği hususu kabul edilmektedir.

Yargıtay 14. Hukuk Dairesinin 19.10.2001 tarihli, 5932/6946 sayılı kararında; “Borçlunun, hakkında yapılan icra takibini sonuçsuz bırakmak için parasını ödeyerek satın aldığı taşınmazı, kız kardeşi adına tescil ettirmesinden oluşan işleminin iptal davasına konu olabileceği”,

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 29.04.1993 tarihli, 2212/2029 sayılı kararında; “Bedeli borçlu tarafından ödenip tapu kaydı eşi adına oluşturulan taşınmaz hakkında açılan iptal davasının kabulü gerekeceği”,

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 21.10.1988 tarihli, 2561/3344 sayılı ve 26.04.1984 tarihli, 775/1466 sayılı kararlarında; “Borçlu tarafından parası ödenerek satın alınan ancak borçlunun isteği üzerine karısı adına tapuya tescil edilen taşınmaz hakkında tasarrufun iptali davası açılabilir, çünkü kocanın bu işleminin gerçekte karısı yararına yapılmış bir bağış niteliğini taşıyacağı” belirtmiştir (Uyar, 2008: 304).

Bizim de katıldığımız görüşe göre, borçlu tarafından nam-ı müstear kullanmak suretiyle üçüncü kişi lehine yapılmış olan tasarrufların iptali için dava açılabilir (Uyar vd, 2008: 64).

3.4.3.3. Maddi Hukuk Bakımından Hükümsüz İşlemler

Bir hukuki işlemin, işlemin tarafları arasında istenilen sonucu doğurabilmesi için kanunun öngördüğü ehliyet, şekil, irade beyanı arasındaki ilişki ve konu yönünden belli şartları taşıması gerekmektedir. Kanunun öngördüğü şartlara uyulmadan yapılan hukuki işlemler geçersiz olup hukuki sonuç doğurmayacaktır (Reisoğlu, 2004: 120).

Maddi anlamda hükümsüzlük hallerini yokluk, butlan ve iptal edilebilirlik olarak saymak mümkündür. Yokluk, sözleşmenin kurucu unsurlarını teşkil eden karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarının bulunmaması durumuna ilişkin hükümsüzlük halidir ve hukuki işlem, hiç meydana gelmemiştir. Örneğin; bir alım-satım sözleşmesinde satılacak şeyin cinsi, nitelikleri veya satış bedelinin belirtilmemesi halinde, sözleşme hiçbir şekilde kurulmamış olacaktır. Butlan, sözleşmenin kurucu unsurları tamam olmakla birlikte geçerlilik şartlarından kamu düzenini ilgilendirenlerin gerçekleşmemiş olması halinde hukuki işlemin hükümsüz olması halidir. Taşınmaz alım-satım sözleşmesinin resmi şekilde ve tapu memuru önünde yapılması gerekirken alıcı ve satıcı arasında imzalanan yazılı bir sözleşme ile yapılmış olması durumunda sözleşmenin butlanla geçersiz olması sonucunu doğurması, örnek olarak verilebilir. İptal edilebilen hukuki işlemler ise, sözleşmenin hükümsüzlüğü mutlak ve kendiliğinden olmayıp hükümsüzlük sebeplerinin sözleşmenin taraflarından biri tarafından ileri sürülmesi halinde iptal edilebilir nitelikte işlemlerdir. Sözleşmeyi fesih hakkına sahip tarafın sözleşmeyi fesih ve iptal etmesi halinde işlem, baştan itibaren geçersiz olacaktır. Örneğin, alım-satım sözleşme-

sinde taraflardan birinin iradesine aykırı olarak sözleşme konusunu taşınmazın bağımsız bölüm numarasının yazılması gibi.

Maddi hukuk bakımından geçersiz sayılan tasarruflarla ilgili olarak ayrıca tasarrufun iptali davası açılmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü gibi durumlarda, hukuki işlem kendiliğinden (veya fesih iradesinin bildirilmesi ile) geçersizdir ve tasarruf ya hiç meydana gelmemiştir ya da kendiliğinden hükümsüzdür. Bu işlem neticesinde borçlunun malvarlığının aktifinde yer alan şey, üçüncü kişinin mal varlığına geçmeyecek, dolayısıyla alacaklının yapmış olduğu takibe konu olabilecektir (Taze, 2007: 56).

3.4.3.4. Takip Hukuku Bakımından Hükümsüz İşlemler

Takip Hukuku'nda icra takibinin taraflarının taraf ehliyetine sahip olması gereklidir. Medeni haklardan yararlanma (hak) ehliyeti bulunan her gerçek ve tüzel kişinin icra takibine taraf olma ehliyeti vardır.

İcra takibi yapan kişinin tam ehliyetsiz olması ya da sınırlı ehliyetsiz olup velisi veya vasisinden izin ve icazet almaksızın işlemi gerçekleştirmiş olması durumlarında, bu işlemler yapıldıkları andan itibaren takip hukuku bakımından hüküm ifade etmeyeceklerinden iptal davasına konu edilmelerine gerek bulunmamaktadır (Taze, 2007: 55). Böyle bir durumda, takip ehliyeti bulunmayan bir alacaklı tarafından yapılan bir icra takibinin iptali, İcra ve İflas Kanunu 16. ve devamı maddeleri uyarınca süresiz şikayet yolu ile icra mahkemesinden talepte bulunmak suretiyle iptalinin sağlanması her zaman mümkündür.

3.4.3.5. Cebri İcra Yoluyla Yapılan Satışlar

Borçlunun borcundan dolayı İcra Dairesi tarafından cebri icra yoluyla satışa çıkarılan taşınmazlar hakkında tasarrufun iptali davası açılması mümkün değildir. Çünkü, satış işleminden ibaret olan tasarruf, borçlunun serbest iradesi ile yapılmamıştır. Halbuki, borçlunun alacaklılarından mal kaçırma niyeti ile üçüncü kişilere lehine yaptığı satış işlemlerinin tasarrufun iptaline konu olabilecektir. İcra Dairesi tarafından cebri icra yolu ile satışlar, borçlunun iradesi dışında yapılmış bir tasarruf niteliğindedir (Uyar vd, 2008: 66).

Nitekim, Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 05.11.2003 tarihli, 4290/5246 sayılı, 24.01.1991 tarihli, 5427/157 sayılı ve 25.06.1990 tarihli, 1367/309 sayılı kararlarında;

“Cebri icra yoluyla, icra dairesince yapılan ihalelerin iptalini teminen 6183 Sayılı Kanun uyarınca, kamu alacağından dolayı iptal davası açılmayacağı” vurgulanmıştır (Uyar, 2008: 313).

3.4.3.6. Hacı Kabil Olmayan Mallar Üzerinde Tasarruf

6183 Sayılı Kanun’ un 70. maddesinde “Haczedilemeyecek Mallar” başlığı altında bir icra takibinde borçlunun hangi mallarının haczinin kabil olmadığı hususu sayılmak suretiyle belirtilmiştir.

Kanun gereğince borçlunun haczedilmesi mümkün olmayan mallarını, malvarlığından çıkarmasına ilişkin tasarrufların iptali istenemez. Borçlunun haczedilmesi mümkün olmayan mallarının, alacaklı tarafından satılarak alacağının tahsil edilmesi mümkün olmadığından alacaklının zarar görmesi söz konusu değildir (Uyar vd, 2008: 65).

3.4.3.7 Borçlandırıcı (İltizami) İşlemler

Hukuki işlemler, borç altına sokmaları veya bir hakka doğrudan etki etmelerine göre ikiye ayrılırlar. Borçlandırıcı işlemler, başta sözleşmeler olmak üzere borç yükleyen işlemlerdir. Tasarruf işlemleri ise, bir hakka doğrudan tesir eden, bir hakkı nakleden, sınırlayan veya ortadan kaldıran hukuki işlemlerdir. Bu tanıma göre, borçlandırıcı işlemler, tasarruf işlemlerinden önce yapılmaktadır. Örneğin, bir taşımazın mülkiyetinin devri için yapılan alım-satım sözleşmesi, borçlandırıcı bir işlem iken taşımazın tapuda yapılan tescil işlemi ise bir tasarruf işlemidir.

Borçlandırıcı işlemler sonucunda bir malın borçlunun malvarlığından çıkmadığı, dolayısıyla alacaklısı tarafından haczedilmesi ve cebri icra yoluyla satışı mümkün olduğundan, borçlandırıcı işlemlerle ilgili tasarrufun iptali davası açılmasına gerek bulunmamaktadır (Uyar vd, 2008: 64).

Konuya ilişkin olarak Yargıtay 13. Hukuk Dairesinin 09.10.1979 tarihli, 3558/4980 sayılı kararında; “Borçlunun yaptığı satış vaadi sözleşmesinin tasarrufun iptali davasına konu olmayacağı” belirtilmiştir. Ancak, taşımaz satış vaadi sözleşmesinin tapuya şerh verilmesi halinde iptal davasına konu olması mümkündür (Uyar, 2008: 306).

3.4.3.8. Kişilik Haklarına ve Aile Hukukuna İlişkin İşlemler

Borçlunun kişilik haklarına ve aile hukukuna ilişkin olarak yaptığı evlenme, boşanma, evlat edinme, nesebin tanınması gibi işlemler, tasarrufun iptaline konu olmazlar (Uyar vd, 2008: 66).

Öğretide, evlenme, mal rejimi, aile malları ortaklığı gibi aile hukuku sözleşmelerinin ağırlık olarak kişinin malvarlığını ilgilendirdiğinden bu sözleşmelerin de tasarrufun iptali davasına konu olabileceği savunulmuştur (Toktaş, 2009: 83).

3.4.3.9. Alacaklılara Zarar Verme Kastı İle Yapılan İşlemler

Borçlunun özel hukuk hükümleri uyarınca yaptığı zamanaşımı itirazında bulunmaması, borç ikrarı, sulh, feragat, ödeme emrine itiraz etmemesi, ibra gibi hukuki fiiller, alacaklılarına zarar verme kastı altında işlenirse tasarrufun iptali davasına konu olabilirler. Bu durumda, alacaklı mahkemedен borçlunun belirtilen tasarrufları hiç yapmamış gibi kabul edilmesini, alacaklı olarak borçlunun yaptığı tasarrufların kendisi yönünden geçersizliğinin tespitini ve haklarının saklı tutulmasına karar verilmesini talep edebilecektir (Toktaş, 2009: 82).

3.4.3.10. Borçlunun Vekaleten Yaptığı İşlemler

Borçlunun bizzat kendisi tarafından yapılmayan, bir başkası adına vekil sıfatıyla yapmış olduğu işlemler, yapılan işlemden doğan hak ve alacaklar müvekkili nezdinde hüküm ve sonuç doğuracağından tasarrufun iptali davasına konu olamazlar.

3.4.3.11. Borçlunun Taraf Olmadığı İşlemler

Borçlunun taraf olmadığı yani borçlu tarafından yapılmamış olan işlemler borçluya bir hak ve alacak hakkı kazandırmayacağından, bu işlemler hakkında tasarrufun iptali davası açılmaz.

Nitekim, Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 12.09.1988 tarihli bir kararında “Borçlunun karısının borçlunun yetiştirdiği tütünlerin kendisine ait olduğu hususunda Tekel Müdürlüğüne verdiği beyanname hakkında iptal davası açılmayacağına” hükmetmiştir (Uyar vd, 2008: 67).

3.4.3.12. Borçlunun Taraf Olduğu Davalar

Borçlunun aleyhine açılan bir davada, karşı tarafla anlaşarak davayı kaybetmiş olması halinde, alacaklılarının mahkemeye tasarrufun iptali davası açmak suretiyle kararın borçlunun alacaklısını zarar verme kastıyla hareket ettiği gerekçesi ile mahkeme kararının iptalini istemeleri mümkün değildir. Ancak, borçlunun aleyhine verilen mahkeme kararı ile ilgili olarak yargılamanın iadesi yoluna gidebilirler (Uyar vd, 2008: 66).

3.4.3.13. Muhasebe İşlemleri

Muhasebe işlemleri, hukuki sonuç doğurmayan yalnızca doğmuş hukuki sonuçları tespit etmeye yarayan işlemler olduğundan iptal davasının konusunu teşkil etmezler. Çünkü bu işlemler, borçlunun bir hukuki fiili veya tasarrufu olarak nitelendirilmezler (Taze, 2007: 56).

3.4.3.14. Borçlunun Bir Kazanç İmkanını Değerlendirmemesi

Bir kazanç imkanını reddetmesi veya değerlendirmemesi sonucunda borçlunun malvarlığını alacaklıları zararına eksilttiğini söylemek mümkün değildir. Hal böyle olunca, borçlu tarafından yapılan bu tasarrufunun iptali için davası açılması da söz konusu olmayacaktır. Örneğin, maddi hukukun borçluya tanıdığı bedelin indirilmesi talepleri veya butlan davası açma hakkını kullanmamaktan müteşekkil tasarrufları, takip hukuku anlamında borçlunun malvarlığını oluşturan unsurlardan olmadığından iptal davasına konu edilemez (Taze, 2007: 57-58).

3.4.3.15. Peçeleme Sözleşmeleri ve Peçeleme İşlemleri

Peçeleme sözleşmesi veya peçeleme işlemi kavramı, vergi hukuku mevzuatında yer alan bir kavram olmayıp vergi hukukçuları tarafından literatüre kazandırılmıştır. Peçeleme sözleşmeleri, özel hukuk kurallarına göre tam anlamı ile geçerli birer sözleşme olmasına karşın vergi hukuku kuralları yönünden geçerli kabul edilmezler (Şenyüz; 2002: 21-26).

Vergi yükümlüleri ve sorumluları tarafından vergi kaçırma amacıyla yapılan ve özel hukuk kuralları ile kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanmak suretiyle vergiyi doğuran olayın meydana gelmemesi sonucunu doğuran sözleşmelere peçeleme sözleşmesi adı verilmektedir (Öncel vd, 2008: 26).

Yapılan tanıma göre, bir işlemin peçeleme olabilmesi için öncelikle vergi kanununda belirtilen vergiyi doğuran olayın bir özel hukuk işlemine bağlanmış olması gereklidir. Vergi Kanunu, özel hukuk işleminin oluş şekli ile değil, bu özel hukuk işleminden kaynaklanan ekonomik sonuçlarını ele almalıdır. Peçeleme işleminin ikinci koşulu ise vergi yükümlüsünün vergi kanunu ile istenilen sonucun doğmasını engellemek amacıyla, özel hukukta geçerli olan sözleşme türlerinden yararlanma imkanını kötüye kullanmış olmasıdır. Yapılan işlemin amacı ile istenilen sonuç karşılaştırıldığında, işlemin hayatın olağan akışına aykırı, uyumsuz, gerçekçi olmayan, ekonomik açıdan anlamsız olarak değerlendirilebilmesi durumunda kötüye kullanma olduğu sonucuna varılmaktadır (Kaneti, 1987: 45).

Peçeleme sözleşmelerine verilen en tipik örnek, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yer alan bağışlama işleminin kötüye kullanılmasıdır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir şekilde ivazsız (karşılıksız) bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali işlemlerinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un 4. maddesinin (d) bendi uyarınca her çeşit ivazsız intikalin 2011 yılı için 2.730,00 TL. tutarındaki kısmı vergiden istisnadır. Bir kişi birisine 10.000,00 TL. bağışlamış ise bu paranın 2.730,00 TL. si vergiden müstesna olduğundan kalan 7.270,00 TL. lik kısmı vergiye tabi tutulacaktır. Kişi bu şekilde yapmayıp vergi borcunun doğumunu önlemek amacıyla her biri 2.000,00 TL. tutarında beş ayrı bağışlama işlemi yaparsa, anılan kanunun emredici hükmüne aykırılık teşkil edeceğinden peçeleme olarak kabul edilecektir (Şenyüz, 2002: 22).

Yine karma nitelikli bir özel hukuk sözleşmesi olan para faizsiz-ev kirasız sözleşmesinde taraflardan biri diğer tarafa kendisine ait taşınmazı kira parası ödmeden kullandırmakta ve taşınmazda oturan taraf ise diğerine parasını faizsiz olarak ödünç vermektedir. Vergi kanunları açısından her iki tarafın amacının da, vergi doğuran olayın meydana gelmesini önleyerek vergiden kaçınmak olduğu söylenebilecektir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında her iki taraf ta elde ettiği gelir üzerinden vergi ödemesi gerektiği halde, yapılan sözleşme ile gerçek durumu gizlemekten ibaret peçeleme işlemi, vergi kanunları açısından geçersiz kabul edilecektir.

Peçeleme sözleşmesine verilen başka bir örnek şu şekildedir: Baba “A” nın bir konutu, oğul “B” nin iki konutu mevcuttur. Amca “C” nin ise konutu bulunmamaktadır. “B” iki konutundan birini amcası “C” ye oturması için tahsis ederse, bu ilişkiden kira geliri elde etmese bile Gelir Vergisi Kanunu’ nun 73.maddesine göre, emsal kira bedeli üzerinden vergi yükümlüsü olacaktır. Buna karşılık “B” iki konutundan birisini baba “A” ya, “A” da kendi konutunu kardeşi “C” ye oturması için tahsis ederse, bu taşınmaz tahsisleri altsoy-üstsoy ve kardeşler arasında gerçekleştiğinden Gelir Vergisi Kanunu’ na göre vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olacaktır. Ancak, baba, oğul ve amca arasında yapılan taşınmaz tahsis işlemlerinin, vergi dairesi ve yargı organları tarafından vergiden kaçınma amacıyla ve kötüniyetle yapıldığının kabulü halinde bir peçeleme işleminin varlığından söz etmek mümkün olabilecektir (Öncel vd, 2008: 25-26).

Ekonomik yaklaşım ilkesi ve Vergi Usul Kanunu’ nun 3. maddesinin (b) bendinde öngörülen, Vergi Hukuku açısından işlemin gerçek niteliğine göre değerlendirilmesi ilkesi gözönünde tutulduğunda peçeleme sözleşmelerinin gerçek durumu yansıtmamaları nedeniyle özel hukuk kuralları açısından geçerli olsa da vergi hukuku kuralları yönünden geçersiz olacakları sonucuna ulaşılabilecektir. Sonuç olarak; ekonomik sonuç, vergi kanunu kapsamındaki olağan olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş gibi vergilendirme yapılacaktır (Gündoğdu, 2009).

Öğretide, peçeleme işlemlerine karşı tasarrufun iptali davası açılabileceği belirtilmiştir (Toktaş, 2009: 80-81). Fakat, peçeleme işlemlerinin unsurları ve sonuçları ele alındığında aşağıda belirtilen gerekçelerle bu tür işlemlerin tasarrufun iptali davasına konu olamayacağı kanaatindeyiz.

Peçeleme işlemleri, özel hukuk kurallarına uygun bir sözleşme halinde olmasına rağmen vergi hukuku kuralları yönünden geçersiz sayıldığından bir peçeleme işleminin tespiti halinde; vergi dairesi tarafından yapılacak olan, peçeleme işlemine konu işlem hiç yapılmamış kabul edilerek ekonomik sonucu itibarıyla değerlendirme yapılması ve yapılan işlemin vergilendirilmesidir. Dolayısıyla, peçeleme işleminde işlemi yapanın vergiyi doğuran olayla ilişkisinin kesilmesi söz konusu olduğundan tahsil dairesinin alacağına hiç doğmadığı görülmektedir. Yapılan araştırma ve inceleme sonucunda, peçeleme işlemi kullanılarak mükellef tarafından vergi kaçırıldığına anlaşılması üzerine, vergi dairesince mükellef hakkında re’ sen veya idarece tarhiyat yapılmak suretiyle vergi alacağına ödenmesi istenecektir. Bu açıklamalar ışığı altında peçeleme işleminin

tasarrufun iptali davasına konu olması düşünülemez. Çünkü, bir işlem hakkında tasarrufun iptali davası açılabilmesi için öncelikle vergi dairesinin kesinleşmiş bir alacağının bulunması, bu alacağın cebri olarak tahsili için yapılan icra takibinin kesinleşmesi ve buna rağmen alacağın tahsil edilememesi koşullarının bulunması gerekmektedir. Oysa, peçeleme işleminde henüz doğmuş bir kamu alacağı olmadığı gibi, bu alacağın cebri icra yolu ile tahsili aşamasına dahi gelinmemiştir.

Tasarrufun iptali davasının amacı, kamu alacağını ödemeyen, malı bulunmayan veya mevcut malvarlığı kamu alacağını karşılamayan borçlunun, alacağın tahsiline imkan bırakmamak amacını gözeterek yaptığı tasarrufların davayı açan kamu alacaklısı yönünden geçersizliğini sağlamaktır. İptal davasının kabulü halinde dava konusu tasarruf iptal edildiğinden, dava konusu mal sanki borçlunun malvarlığından hiç çıkmamış gibi kamu alacaklısı, bu malı haczetme ve satma imkanını elde edecektir. Burada, borçlunun malvarlığında olması gereken bir malın borçlunun malvarlığından çıkarılmasına dair tasarrufun iptali söz konusu olmaktadır. Peçeleme işlemi ise vergi yükümlüsü ve sorumlusunun malvarlığından vergi olarak çıkması gereken bir değer vergi dışı kalması sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, vergi mükellefi ve sorumlusunun henüz vergi dairesince istenebilir bir borcu bulunmamaktadır. Böyle bir borcun doğması, ancak peçeleme işleminin vergi dairesi tarafından tespiti ve bunun sonucunda re' sen veya idarece tarhiyat yapılması ile mümkün olacaktır.

3.5. Tasarrufun İptali Davasının Koşulları

İptal davası ile amaçlanan, kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak için borçlu tarafından alacaklısının zararına yapılan bir takım hukuki işlem veya hukuki fiillerden oluşan tasarrufların iptali ile kamu alacağının tahsil edilmesidir. Dolayısıyla, kamu alacağının tahsili mümkün olduğu sürece, iptal davacı açılması yoluna gidilmeyecektir. Kamu alacağının, kamu borçlusunun malvarlığından tahsil edilemediği durumda, söz konusu iptal davalarının açılabilmesinin koşulu, öncelikle kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığı ve sonrasında ödenebilir hale gelen alacağın tahsili için asıl borçlu nezdinde yapılan icra takibinin semeresiz kalmış yani alacağın tahsil edilemediği olgusunun takip dosyası ile tespit edilmiş olmasıdır. O halde, iptal davalarında, bu unsurların gerçekleşip gerçekleşmediğinin öncelikle saptanması gerekmektedir. Çünkü, bu koşullar gerçekleşmedikçe, iptal davasını açma hakkından söz edilemeyecektir (Savaş, 2001). Örneğin, ihtiyaten tahakkuk ettirilerek hakkında ihtiyati haciz kararı alınmış ve uygu-

lanmış bir kamu alacağı henüz kesinleşmemiş olduğundan iptal davasına konu edilemeyecektir.

İptal davasının sonuçlarından kamu borçlusu ile birlikte borçlu ile hukuki muamelede bulunan üçüncü kişilerin hakları da doğrudan doğruya etkileneceğinden alacağın yükümlü veya sorumlu tarafından ödenmesi veya cebren tahsili imkanının mevcut olması halinde, iptal davası açılması yoluna gidilmemelidir (Ünlü, 1995: 256).

Kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biri olan tasarrufun iptali davası açılabilmesi için gerekli olan koşullar, aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.5.1. Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağının Bulunması

Tasarrufun iptali davası açılabilmesinin en önde gelen koşulu, kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığıdır. Başka bir deyişle; kamu borçlusunun, borcunu ödememesi ve kamu alacağının ödenecek aşamaya gelmiş olmasıdır (Bayraklı, 2000: 76).

Tarh edilen bir verginin borçlusu kendisine usulüne uygun olarak tebliğ edilen vergi borcunu, kabul edip ödeyebilir, yani vergi borcuna herhangi bir itirazı bulunmayan borçlu, yasal süre olan 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açmaz. Bu durumda, vergi borcunu kabul etmiş olan yükümlü bakımından vergi tahakkuk eder. Verginin tahakkuk işlemi ile birlikte yükümlü bakımından yargı yoluna başvurma imkanı kalmadığından tahakkuk eden kamu alacağı, aynı zamanda kesinleşmiş olur.

Yükümlü, kendisine tebliğ edilen vergi tarhına ilişkin işlemin hukuka aykırı olduğu kanaatinde ise belli hukuki yollara başvurur. Bu durumda, yükümlü haksız bir işleme muhatap olduğu gerekçesiyle süresinde vergi davası açarsa tahakkuk işlemi, yani ödenecek duruma gelme, mahkeme kararına kadar ertelenir (VUK. md. 112/3, İYUK. md. 27/3). Vergi mahkemesi, yükümlünün iddiasını kabul ederse verginin tahakkuku gerçekleşmez; buna karşılık vergi mahkemesi davayı reddederse, vergi mahkemesinin kararı ile vergi borcu tahakkuk eder ve ödenmesi gerekli aşamaya gelir (İYUK. md. 28/5). Davası reddedilip borcu tahakkuk eden yükümlü bir yandan vergisini öder, öte yandan tarh işlemi ve mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu yönünde mahkeme kararını temyiz ederek konuyu üst yargı mercilerine taşıyabilir. Üst yargı mercii tarafından aksine bir karar verilmedikçe, kanun yollarına başvurma idari işlemin yürütmesini durdurmaz (İYUK. md. 52). Üst yargı mercisinin incelemesi sonucunda vergi dairesi haklı bulunursa, ancak bu halde tahakkuk etmiş olan kamu alacağı kesinleşmiş olacaktır. So-

nuç olarak, kamu alacağının kesinleşmesi, tüm olağan kanun yollarına başvuru yollarının tüketilmesi anlamındadır (Yumuşak, 2011).

Buraya kadar yapılan açıklamalar, resen veya ikmalen tarh edilen vergilerin kesinleşmesine ilişkindir. Beyana dayalı vergilerde; Vergi Usul Kanunu' nun 25. maddesi uyarınca verginin tarh ve tahakkuk işleminin, tahakkuk fişi ile yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda beyan üzerinden alınan vergilerde verginin tahakkuku, mükellefin kendi beyanı üzerine tahakkuk fişi ile gerçekleşir. Vergi Usul Kanunu' nun 378. maddesinde yer alan "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar" hükmü gözönünde tutulduğunda beyana dayalı vergilerde tahakkuk işlemi ile birlikte kesinleşmenin gerçekleştiği sonucuna varılmaktadır. Beyana dayalı vergilerde kural olarak tahakkuk ve kesinleşme aynı zamanda gerçekleşmekle beraber, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler sonucunda vergi borçlusunun koymuş olduğu ihtirazi kayıtla ilgili yasal yollara başvuruda bulunmuş olması halinde, kamu alacağının kesinleşmesi, yargılama süreci sonucunda mümkün olabilecektir (Dinçer, <http://www.vergidunyas.com.tr/dergiler.php?id=5460>, 03.03.2011).

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 24.12.2003 tarihli, 2003/5014 Esas ve 2003/6213 Karar sayılı kararında; "Amme alacağının ödenmesi için öncelikle bu alacağın kesinleşmiş olmasının gerektiği, kesinleşmeyen bir amme alacağının ödenmesi söz konusu olamayacağından, tasarrufun iptali davalarında amme alacağının kesinleşmiş olmasının dava şartı olarak kabul edilmesinin zorunlu olduğu" sonucuna varılarak dava konusu olayda davacının iptal istemini amme alacağının kesinleşmediği gerekçesi ile reddeden Yerel Mahkeme kararını haklı bularak kararın onanmasına karar verilmiştir (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/15hd-2003-5014.htm>, 13.09.2011).

3.5.2. Kesinleşmiş Bir İcra Takibinin Bulunması

Kamu alacağının vadesinin gelmesi ve kesinleşmesi başka bir deyişle muaccel olmasından sonra kamu borçlusu tarafından kanunda belirtilen süreler içinde ödeme yapılması gerekmektedir. 6183 Sayılı Kanun' un 37. maddesine göre; kamu alacakları kural olarak özel kanunlarında belirtilen ödeme süreleri içinde ödenir. Özel kanunlarında ödeme zamanı gösterilmemiş kamu alacakları ise Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule göre yapılacak tebliği izleyen bir ay içinde ödenir. Tahsil aşamasına gelmiş ve kanunda belirtilen ödeme süreleri içinde ödenmemiş bir kamu borcunun

tahsili için alacaklı idare, bir ödeme emri düzenlemek suretiyle borçlu hakkında icra takibine başlar. Ödeme emri ile borçluya borcunu yedi gün içinde ödemesi ya da aynı süre içinde mal beyanında bulunması hususu tebliğ edilir. Ödeme emrini tebliğ alan kamu borçlusu, hakkında yapılan icra takibine karşı itiraz etmez yani ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde yedi gün içinde dava açmazsa ise hakkındaki takip kesinleşir. Kamu borçlusu tarafından ödeme emrine karşı itiraz edilerek dava açılması durumunda, vergi mahkemesindeki davanın kamu alacaklısı lehine sonuçlanması ile kamu borçlusu hakkında yapılan icra takibi kesinleşmiş olur. Hakkında icra takibi kesinleşen borçlu aleyhine, kamu alacaklısı tarafından cebri tahsil yollarına başvurulur (Arslaner, 2010: 214-220).

İşte, kamu alacaklısının borçlu hakkında yaptığı takibin kesinleşmesi de kamu alacaklısı tarafından açılacak tasarrufun iptali davasının ön koşullarından biridir.

Ancak, kamu alacağının kesinleşmesini müteakip cebri tahsil süreci içinde (ödeme emrinin tanzimi, tebliği, itirazın vergi mahkemesinde incelenmesi sırasında vb.) kamu alacaklısı tarafından borçlunun malvarlığından çıkardığı bir malın tespit edilmesi ve bu tasarrufun iptali istemi ile dava açılması durumunda; iptal davasını gören mahkemenin açılan davayı hemen reddetmeyerek takibin kesinleşmesini beklemesi, dava esnasında kamu alacağının kesinleşmesi başka bir ifade ile dava koşulunun gerçekleşmesi halinde, tasarrufun iptali davasında işin esasına girerek yargılamayı sonuçlandırması gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim Yargıtay kararları da bu doğrultudadır.

Konu ile ilgili İcra ve İflas Kanunu 277 ve devamı maddeleri uyarınca açılan tasarrufun iptali davasında verilen Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 16.02.2005 tarihli, 2004/5141 E. ve 2005/808 K. sayılı kararında; “ Tasarrufun iptali davasının açılması koşullarından birisi de takip tarihinde kesinleşmiş bir alacağın bulunmasıdır. İcra takibi ancak ödeme emrinin borçluya tebliğinden itibaren 7 gün içinde itiraz edilmezse kesinleşir. Borçlu, icra takibine itiraz etmişse takip kesinleşmez. Şayet borçlunun itirazı üzerine, alacaklı itirazın kaldırılması veya itirazın iptali davası açmışsa ortada kesinleşmiş bir icra takibi bulunmayacağından, borçlu hakkında haciz uygulaması da istenemez (İİK. madde 78 vd.) ve dolayısıyla geçici aciz vesikası yerine geçecek, alacaklıya tasarrufun iptali davası açma hakkı veren tutanak düzenlenemez (İİK. madde 105) veya kesin aciz vesikası verilemez (İİK. madde 143). Bu nedenle somut olay açısından borçlu

şirket hakkında kesinleşmiş bir icra takibi bulunmadığından 17.4.2001 günlü haciz tuta-
nağının İİK. 105. maddesinde açıklanan geçici aciz belgesi niteliğini iktisap ettiği de
kabul edilemez.

İcra takibine itiraz üzerine alacak kesinleşmemiş ise de, alacaklı banka tarafın-
dan itirazın iptali davası açıldığına göre, Daire'mizin yerleşmiş içtihatlarında da belirtil-
diği gibi (15. H.D. 16.12.1991 gün 5544/6014, 25.10.1995 tarih 3259/5380, 21.11.2002
gün 4561/5440 sayılı kararlar) bu husus ön mesele kabul edilerek sözü edilen davanın
sonucunun beklenmesi gerekir.” şeklinde hüküm verilmek suretiyle açılan tasarrufun
iptali davasında, dava konusu alacağın kesinleşmesine ilişkin davanın sonucunun bek-
lenmesi gerektiğine karar verilmiştir ([http://www. legalbank. net/belge. aspx?id=224961&ara=tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=224961&ara=tasarrufun%20iptali), 01.09.2011).

3.5.3. Kamu Alacağının Davaya Konu Tasarruftan Önce Doğmasının Gerekli Olup Olmadığı Sorunu

İptal davası, alacaklı tarafından alacağını tahsil etme amacıyla borçlunun yaptığı
tasarrufların alacaklı bakımından hükümsüzlüğünü tespit için açılır. Burada borcun
doğum tarihinin açılacak iptal davası açısından bir önemi var mıdır? Bu soru, öğretilde
tartışılmıştır. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 277. ve devamı maddeleri uyarınca
açılan tasarrufun iptali davalarında, alacağın doğum tarihinin iptali istenen tasarruftan
önce olması gerektiği çoğunlukla kabul edilmektedir. Bu görüşe göre; alacak tasarrufun
yapıldığı tarihte mevcut olmalıdır ki, borçlunun borçlandığı tarihte yaptığı tasarruflar,
iptale tabi olsun. Çünkü; kanun koyucu borçlanan kişinin malvarlığının, borçlandığı
tarih itibariyle alacaklıya karşı borcu miktarınca muhafaza edilmesini ve bu süre için
alacağın tahsilini teminat altına almayı amaçlamıştır. Kanunun amaçsal yorumu, bu
sonucu ortaya koymaktadır (Uyar vd, 2008: 827-829). Yargıtay da aynı görüştedir.

Nitekim, Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 21.04.2004 tarihli, 2004/444 Esas ve
2004/2263 Karar sayılı kararında; “Uyuşmazlık, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tah-
sili Usulüne Dair Yasaya dayanılarak açılmış, tasarrufun iptali davasıdır. Anılan Yasa
uyarınca açılan iptal davasında amaç, amme alacağının tahsilini sağlamak üzere vergi
borcunun doğumundan sonra yapılan tasarrufların butlanına hükmetmektir. Somut olay-
da davacının vergi alacağı 25.11.1998 tarihinden başlamakta ve daha sonraki tarihleri
kapsamaktadır. Halbuki tasarruf tarihi 28.08.1998 tarihlidir. Bu durumda iptali istenen

tasarruf, borcun doğumundan önce gerçekleştiğinden iptal davasına konu olamaz. Dava açıklanan bu nedenle reddedilmelidir.” şeklinde hüküm kurulmuştur ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=620734&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=620734&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), 05.09.2011).

Yine, Yargıtay 17. Hukuk Dairesinin 09.10.2007 tarihli, 3034 Esas ve 3030 Karar sayılı kararında; “6183 Sayılı Kanun uyarınca açılan iptal davası sonucunda tasarrufun iptali sonucunda tasarrufun iptaline karar verilebilmesi için iptali istenen tasarrufun borcun doğumundan önce olması gerektiği” hususu belirtilmiştir (Uyar, vd, 2008: 1074).

Diğer bir görüş ise, alacağın doğum tarihi ne olursa olsun, borçlunun tasarruflarının iptali için alacaklının iptal davası açabileceğini ileri sürmektedir.

6183 Sayılı Kanun’ un 24. ve devamı maddelerince açılacak tasarrufun iptali davaları yönünden tasarrufun iptali davasının açılabilmesi için alacağın doğum tarihinin önemi olmadığı, yani iptali istenen tasarruftan önce veya sonra doğmuş bir kamu alacağı için iptal davası açılmasının mümkün olduğu öğretide ileri sürülmüştür. Ancak, Yüksek Mahkeme bu görüşe katılmamış ve Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 02.04.2002 tarihli, 2002/1363 Esas ve 2002/1549 Karar sayılı kararında, “6183 Sayılı Kanun’ a dayandırılarak açılan tasarrufun iptali davalarında iptal kararı verilebilmesi için davacı idarenin kamu alacağının dava konusu tasarruftan önce doğmuş olması gerekeceği, ancak bu durumda tasarrufun iptali davasının dinlenebileceğini ” belirtmiştir (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/15hd-2002-1363.htm>, 02.10.2011).

İcra Hukukunun genel ilkelerinden birisi, alacaklının ve borçlunun hak ve menfaatlerinin kanun önünde korunmasıdır. Kanaatimizce, alacak henüz doğmadan başka bir deyişle borçlu tarafından herhangi bir borç altına girilmeden malvarlığı üzerinde yapmış olduğu tasarrufların, tasarruf tarihinden sonra doğmuş alacakları yönünden iptale tabi tutmak, hakkaniyete aykırılık teşkil edecektir. Diğer yandan; tasarrufun iptali davası, sonuçları itibariyle üçüncü kişileri de doğrudan etkileyen bir dava türüdür. Borçlu ile muamelede bulunan üçüncü kişilerin, tasarruf yapıldığı sırada borçlunun ödeme gücü ve piyasaya olan borçlarını bilmesi gerektiği düşüncesini kabul etmek mümkündür. Ancak, alacaklının (bu alacaklı, kamu alacaklısı da olsa) borçlusu tarafından alacağın doğum tarihinden önce yapmış olduğu bir tasarrufun iptalini isteme

hakkının bulunduğu kabul edilmesi, borçlu ile muamelede bulunan üçüncü kişilerin işlem güvenliğine aykırılık teşkil edecek ve adalet duygusunu zedeleyecektir.

3.5.4. Kamu Borçlusunun Borç Ödememe (Aciz) Hali ve Aciz Belgesi İbraz Edilip Edilmeyeceği Sorunu

Aciz hali, sözlükte hukuki terim olarak “ödeyemezlik, ödeme güçsüzlüğü” olarak tanımlanmaktadır (<http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 04.03.2011).

Aciz belgesi (veya aciz vesikası), borçlunun mallarının haczedilmesinden sonra, haciz tutanağında yer alan mallarına takdir edilen değerlere dayanarak ve hacizli mallarının paraya çevrilip satış bedellerinin alacaklıya (veya alacaklılara) paylaşılıp ödenmesinden sonra, icra memuru tarafından düzenlenerek alacaklıya verilen bir belgedir.

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu’ nun 277. ve devamı maddelerince açılan tasarrufun iptali davasını, elinde kesin veya geçici aciz belgesi olan alacaklı açabilir. Anılan kanun uyarınca açılacak tasarrufun iptali davalarında, davacı alacaklının kesin veya geçici aciz belgesi ibraz etmesi, davanın ön koşuludur. Aksi halde, davanın aciz belgesi yokluğundan reddine karar verilecektir.

6183 Sayılı Kanun’ un kamu alacaklısının açacağı tasarrufun iptali davalarına ilişkin 24-30. maddelerinde ise, kamu alacaklısının açacağı tasarrufun iptali davalarında aciz belgesi ibrazı, davanın dinlenebilmesi için bir koşul olarak öngörülmemiştir. Sadece, kamu alacağının tahsil edilemediği hususunun diğer bir deyimle kamu borçlusunun aciz hali içinde olduğunun ispatlanması gerekli ve yeterli görülmüştür.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’ un 75. maddesi uyarınca; kamu alacaklısı tarafından yapılan takip sonucunda, kamu borçlarını ödeyemeyenlerin haczi kabil malının bulunmadığı veya haczedilen mallarının takdir edilen değerine göre kamu alacağını karşılamaya yetmediğinin ya da hacizli malların cebri icra yoluyla satılması sonucunda elde edilen satış bedelinin kamu alacağını karşılamadığı takdirde söz konusu borçlunun “aciz” halinde olduğu kabul edilir. Bu durumda yapılan takip aşamaları ile tahsil edilemeyen borç tutarı, bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit edilir. Kamu alacaklısı, aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresinde devamlı bir biçimde izler. Yasal düzenleme gereği olarak, aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmaksızın mevcut borcu tecil edilmektedir. Bu durumda söz konusu borcun ödenmesi ertelenmiş olmaktadır.

Kamu alacaklısı tarafından tasarrufun iptali davası açılması için cebri icra yollarına başvurarak alacağını tahsil edememiş olması durumunu bir aciz belgesi ibraz ederek ispat etmesi zorunluluğu bulunmamaktadır (Güneren, 2004: 1245).

Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 24.06.2003 tarihli, 2003/1643 Esas ve 2003/3472 Karar sayılı kararında; “ 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca açılan tasarrufun iptali davasında, anılan 24 ve devamı maddelerinde –İİK. nin 277. maddesinde olduğu gibi- aciz vesikası ibrazını zorunlu kılan bir hükmün bulunmadığı, süresinde mal beyanında bulunmayanlar ile haczi kabil malı olmadığını bildiren ya da beyan ettiği malın takdir edilen kıymetine göre borca yetmediği anlaşılan kamu borçlularının aciz halinde oldukları kabul edilerek iptal davası açılabileceği” hususunda görüş bildirmiştir (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/15hd-2003-1643.htm>, 01.10.2011).

Kanaatimizce, 6183 Sayılı Kanun’ un 24-30.maddelerinde bu Kanun uyarınca açılacak tasarrufun iptali davalarında, aciz belgesi ibrazının gerektiğine dair bir hüküm bulunmamakla birlikte, alacağını tahsil edemeyen kamu alacaklısının, borçlu hakkında cebri icra yolları ile takip yaparak borçlunun malvarlığı bulunmadığı veya mevcut malvarlığının alacağı karşılamaya yetmediği hususunu mahkeme önünde ispat etmesi gerekmektedir. Zaten, alacağını tahsil imkanı bulunan kamu alacaklısının açtığı tasarrufun iptali davasının dinlenmesi ve kabulü mümkün değildir. Yine, mal beyanında bulunmayan borçlunun malının mevcut olmadığı ya da kamu alacağını karşılamadığı sonucuna ulaşmak, tasarrufun iptali davası ile güdülen amaca ters düşmektedir. Günümüzde, teknolojik imkanların gelişmesi ile kamu alacaklısının borçlunun taşınır, taşınmaz malları ile üçüncü kişilerdeki hak ve alacaklarını tespit edip haczetme imkanı da büyük ölçüde fazlalaşmıştır. Örneğin, vergi daireleri, borçlunun bankalarda mevcut hak ve alacakları üzerine elektronik yolla haciz koyabilme imkanı bulunmaktadır. Hal böyle olunca, kamu alacaklısının açtığı tasarrufun iptali davasının dinlenebilmesi için borçlusunun aciz halinde bulunduğunu gösterir geçici veya kesin aciz belgesini mahkemeye ibraz etmesi yönünde yasal düzenleme yapılması uygun olacaktır.

3.6. İptal Davasına Konu Tasarruflar

6183 Sayılı Kanun, kamu alacağının korunması yöntemlerinden biri olarak şüphe uyandıran durumlarda ve/veya kötü niyetli olduğu belirgin olduğu hallerde kamu borçlusu tarafından yapılan muamelelerinin kamu alacaklısına karşı hükümsüz sayılma-

sını düzenlemiştir. Hükümsüz sayılan bu tasarruflar, iptal davasının konusunu oluştururlar. Kanunun 24. maddesinde bu amaçla yapılan düzenleme ile, iptale konu olan tasarruflar; bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar, ivazsız sayılarak hükümsüz olan tasarruflar ve geçersiz sayılan başka tasarruflar olmak üzere üç grupta toplanmıştır: Bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar, Kanun' un 27 ve 28. maddelerinde; hükümsüz sayılan diğer tasarruflar adı altında ödeme güçsüzlüğü içinde iken yapılan tasarruflar, 29. maddede; kamu alacağının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla, kamu alacağını ödemeyen kişilerce yapılan tasarruflar ise 30. maddede düzenlenmiştir.

3.6.1. Bağışlamalar ve İvazsız Tasarruflar

6183 Sayılı Kanun' un 27. maddesinde kamu alacağını ödememiş 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 bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların hükümsüz olduğu hüküm altına alınmıştır.

3.6.1.1. Bağışlamalar

Borçlar Kanunu' nun 234. maddesinde bağışlama (hibe); hayatta olan kimseler arasında yapılan bir tasarruf olarak ifade edilmektedir. Öğretide, kanunda yapılan tanım sözleşmenin unsurlarını net olarak açıklamadığı gerekçesi ile eksik kaldığı yönünde eleştirilmiştir. Bağışlama; unsurlarını açıklayacak şekilde; bağışlayanın kendi malvarlığından karşı tarafça buna karşılık bir edimde bulunulmaksızın bağışlananın malvarlığında zenginleşmeye yol açan sağlararası kazandırıcı bir sözleşme olarak tanımlanabilir (Karahasan, 1992: 417). Başka bir deyişle bağışlama; bir kimsenin, karşılığında bir karşılık (ivaz) taahhüt etmeden veya borçlanmadan malının tamamını veya bir kısmını diğer bir kimseye devir ve temlik etmesi sonucunu doğuran sözleşmedir.

Madde metninde yer alan bağışlama; bağışlayanın, bağışlanana karşılıksız olarak zenginleştirmek amacıyla, kendi malvarlığından kazandırıcı bir işlemde bulunması olduğundan kamu alacaklısı, kötü niyetli üçüncü kişilere karşı korunmuştur.

Uygulamada bağışlama; borçlunun, başka bir kişide olan alacağını, üçüncü bir kişiye temlik etmesi, borçlunun karşılıksız bono ve çek düzenlemesi, danışıklı (muvaza-

alı) icra takibi üzerine icra dairesine giderek kanuni sürelerden feragat edip gerçekte mevcut olmayan bir borcu kabul etmesi, kendi borçlusunu ibra etmesi, başkasının borcunu ödemesi gibi şekillerde ortaya çıkmaktadır (Uyar vd, 2008: 199).

Burada iptale tâbi olan elden bağışlamalardır ve bağışlama vaadi (taahhüdü) bağışlamayı taahhüt eden kişinin (borçlunun) borcunu eda etmekten aciz olduğunun yazılı olarak ispat edilmesi veya iflas etmesi ile kendiliğinden hükümsüz olur. Bu yüzden, bağışlama vaaadinin iptali için dava açmaya gerek yoktur. Ancak bağışlama vaadi, kanun maddesinde belirtilen iki yıllık süreden önce yapılmış ve fakat bağışlama vaadine konu eşyanın teslimi ile aynı iki yıllık süre içinde gerçekleşmiş ise artık elden bağışlamaya ilişkin tasarruf, iptale tabi olur (Kuru, 1997: 3423).

3.6.1.2. İvazsız Tasarruflar

Hukuki işlemleri, karşı edim yani bir ivaz karşılığında olup olmamasına göre ivazlı veya ivazsız tasarruflar olarak sınıflandırmak mümkündür. Buna göre, ivazlı tasarruflarda, taraflardan birinin edimine karşılık, diğer tarafın bir karşı ediminin olması gerekmektedir (Eren, 1998: 160-161). İvazsız tasarruf, borçlunun herhangi bir karşılık almadan yaptığı ve sonucunda başkalarının malvarlığında zenginleşmeye neden olan bir hukuki işlemdir. Borçlunun borcunu ödemeyeceği bilinen bir kişi lehine ipotek tesis etmesi, böyle bir kişiye kefil olması, bir derneğe yardımda bulunması gibi işlemler, ivazsız tasarrufa örnek olarak gösterilebilir.

Bağışlama da, bir ivazsız tasarruf olmakla ivazsız tasarrufların hükümsüz sayılmasının amacı, kamu alacaklarının borçlarını ödemek istemeyen borçlulara karşı korunmasıdır. Bununla birlikte, ivazsız tasarruftan faydalanan kimselerin iyi niyetli olması da durumu değiştirmez.

6183 Sayılı Kanun' un 27. maddesine göre ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğüne karar verilebilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

Öncelikle, madde hükmü uyarınca ivazsız tasarrufların geçersiz sayılması amacıyla iptal davası açılabilmesi için, kamu alacağının kesinleştikten sonra istenebilir hale gelmesi ve cebri tahsil ve takip yolları sonunda kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Anılan maddeye göre; kamu borçlusunun yasal süresi içinde veya hapsen tazyik edilmesine rağmen mal beyanında bulunmamış veya mal beyanında belirtilen malların borcu karşılayamaya yetmeyeceği anlaşılmalıdır. Bu maddeye dayanılarak dava açıldıktan sonra kamu borçlusunun borcunu karşılayacak miktarda mal bildiriminde bulunmuş olması halinde, dava sebebi ortadan kalkacağından dava reddedilecektir.

Yine, anılan madde kapsamında tasarrufun iptal edilebilmesi, ancak ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yapılmış olması şartına bağlanmıştır. Burada kamu alacağının ödeme süresinin başladığı tarih, 6183 Sayılı Kanun' un 37. maddesine göre belirlenecektir. Buna göre, tasarrufa konu işlemin, kamu alacağının özel kanunlarında belirtilen tarihten ya da özel kanunlarında tespit edilmemiş olanlar için kamu borçlusuna yapılan tebliği takip eden bir ayın geçmesinden itibaren geriye doğru iki yıl içinde yapılmış olması gerekecektir. Aksi halde, yani belirtilen sürelerden geriye iki yıllık süreden önce yapılan tasarrufların, 6183 Sayılı Kanun' un 27. maddesine göre iptali söz konusu olmayacaktır.

Nitekim Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 11.01.2001 tarihli, 2000/5642 Esas ve 2001/184 Karar sayılı kararında; “6183 Sayılı Yasanın 27. maddesi uyarınca amme alacağını ödememiş 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 bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüz olup aynı yasanın 28/2 maddesi gereğince de kendi verdiği malın akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler bağışlama hükmünde sayılmıştır. Bu nedenle mahkemece, borçlunun diğer davalı Ali'ye sattığı şirket hisselerinin değeri devir tarihi itibarıyla bilirkişiye tespit edilerek pek aşağı bir bedelle satılıp satılmadığı, yani bağışlama hükmünde sayılıp sayılmayacağı saptanarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ve yanlış değerlendirme ile davanın reddedilmesi doğru görülmemiştir.” şeklinde tasarrufun iptaline karar verilmesi için tasarrufun ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıllık süre içinde yapılmış olması gerektiği belirtilmiştir (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/15hd-2000-5642.htm>, 15.09.2011).

Burada önemine binaen belirtmek gerekir ki, tasarrufun iptalini düzenleyen 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 278. maddesinde mutad hediye tasarrufun iptaline

konu olmayacağı belirtildiği halde, 6183 Sayılı Kanun’ da bu konuda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Mutad hediyelerden maksat; bayram, doğum günü, evlilik yıldönümü, sünnet ve benzeri özel günlerde örf ve adet kuralları gereğince verilen ve hediye verenin malvarlığını önemli ölçüde azaltmadığı gibi, hediye alanın malvarlığında zenginleşmeye yol açmayan hediyelerdir. Kanunda bu konuda açık bir hüküm bulunmaması nedeniyle mutad hediyelerin, ivazsız tasarruflar gibi iptale tabi olduğu yönünde görüşler mevcuttur (Şimşek, 1996: 254). Kanaatimizce, verilen hediyelerin, örf ve adet kuralları çerçevesinde verilen mutad hediyelerden olup olmadığı her somut olay için ayrı ayrı değerlendirilmeli ve amacı aşan mutad hediyelerin, tasarrufun iptali davasına konu edilebilmesi mümkün olmalıdır.

Ahlaki bir görevin yerine getirilmesi için verilen şeyler de ivazsız tasarruf olarak nitelendirilemeyeceğinden tasarrufun iptali davasına konu olmayacaktır (Uyar vd, 2008: 208).

3.6.1.3. Bağışlama Sayılan Tasarruflar

6183 Sayılı Kanun’ un 28. maddesinde, diğer bazı tasarruflar da bağışlama sayılmıştır. Kamu alacaklısından mal kaçırmanın borçlu için en elverişli yöntemlerinden biri olan bağışlama yolunu kapatan kanun, dolaylı yoldan yapılacak bağışlamaların da kamu alacaklısına karşı geçersiz sayılmasını teminen “Bağışlama Sayılan Tasarruflar” başlığı altında bu türden tasarrufları anılan madde ile hüküm altına almıştır. Hangi işlemlerin bağışlama sayılacağı hususu 28. maddede üç grup halinde sıralanmıştır.

1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.

Anılan madde ile borçlunun bir kısım tasarruflarının bağışlama olarak kabul edilmesi yönünde aksinin kanıtlanması mümkün olmayan bir yasal karine getirilmiştir (Toktaş, 2008: 95).

3.6.1.3.1. Üçüncü Dereceye Kadar (Bu Derece Dahil) Kan Hısımları İle Eşler ve İkinci Dereceye Kadar (Bu Derece Dahil) Sıhri Hısımlar Arasındaki İvazlı Tasarruflar

Kanun koyucu, belli bir dereceye kadar yakın akrabalar arasında yapılan tasarrufları, bağışlama hükmünde sayarak iptale tabi tutmuştur.

Hısımlık; bir kişinin belirli bir kişi grubu içinde belirli hale gelmesini sağlayan hukuk açısından önemli bir ilişkidir ve esas itibariyle bir kişinin bir soya bağlılığını ifade eder. Bu anlamdaki hısımlığa kan hısımlığı denir. Kan hısımlığı da üst soy-alt soy ya da usul fûru hısımlığı –biri diğerinin sulbünden gelenler arası hısımlık (dede, baba, torun gibi)- ve civar hısımlığı –birbirinin sulbünden gelmemekle beraber müşterek bir sulbde birleşenlerin hısımlığı (kardeşler, amca, dayı, hala çocukları gibi)- şeklinde olabilir. Bunun yanında, bir kişinin eşinin (karısının) kan hısımları ile de hısım olacağı kabul edilmiştir. Buna da sıhri hısımlık (kaim ya da kayın hısımlığı) denir. Nihayet bir kimsenin bir başkası tarafından evlat edinilmesi ile de kan hısımlığına benzer bir ilişkinin sözleşme ile kurulması söz konusu olur ki, buna sun’ i veya izafi hısımlık denir.

Medeni Kanun’ a (17. madde) göre; hısımlığın derecesi, nesillerin adedi ile belirlenir. Buna göre, usul ve fûru hısımları arasındaki hısımlık derecesini belirlemek için usul ve fûru arasındaki nesillerin adedini saymak gereklidir. Civar hısımları arasındaki dereceyi tayin etmek için ise bunların her biri ile müşterek sulb arasındaki nesillerin tamamını saymak gereklidir. Örneğin, iki kardeşin müşterek üst soyu babaları olup her biri ile babaları arasında bir nesil olduğundan iki kardeş arasında ikinci derece hısımlık vardır. Yine amca ile yeğen arasında müşterek sulb amcanın babası olup aralarında birinci derece, yeğen ile amcanın babası arasında ise ikinci derece hısımlık mevcuttur. Buna göre amca çocukları, dördüncü derece hısımlardır (Ünlü, 1995: 275).

İşte, 6183 Sayılı Kanun’ un 28. maddesinde, belli derecede hısımlar arasında yapılan tasarrufların iptale tabi olduğu belirtilmiştir. Hatta konu ilgili olarak Yargıtay bir kararında, sıhri hısımlar arasındaki ivazlı tasarrufların iptale tabi olduğu, sonradan evlenmenin ortadan kalması durumunda dahi hısımlar arasındaki tasarrufun 6183 Sayılı Kanun’ un 27. maddesine göre iptal edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 19.11.2003 tarihli, 4277 Esas ve 5571 Karar sayılı kararının tam metni “ Dava, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkın-

daki Kanun' un 27 ve izleyen maddeleri hükümlerine göre açılmış olup, tasarrufun iptali istemine ilişkindir. Borçlu davalı Bilal, Ankara-Altındağ ilçesinde bulunan ve 2743 Ada, (1) parsel sayılı ve (3) bağımsız bölüm numarasıyla tapuya kayıtlı bulunan maliki olduğu taşınmazını takyitleriyle yükümlü olarak 22.11.1999 tarihinde diğer davalı K. 'ye kayden satmıştır. Davacı, davalılar arasındaki belirtilen bu tasarrufun iptalini istemiştir. Borçlu ile doğrudan tasarrufta bulunan Kamile, borçlunun öz oğlu B. ile evliyken 21.10.1999 tarihinde B. 'ten boşanmıştır. Sıhri (kayın) hısımlık, eşlerden biri ile diğerlerinin kan hısımları arasında karşılıklı olarak kurulan bir bağıdır. Aynı zamanda hısımlık derecelerini de göz önünde bulunduran 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu 'nun 18. maddesinde ve yürürlükten kaldırılan 743 Sayılı Türk Kanununun Medenisinin 18. maddesi hükmünde eşlerden her birinin kan hısımlarının diğerinin aynı derecede sıhri (kayın) hısımları olacağı açıklanırken, evlenmenin ortadan kalkmasıyla hısımlığında kalkmayacağı hükme bağlanmıştır. Açıklanan bu yasal nedenlerle, boşanma hısımlığı ortadan kaldırmaz. 6183 Sayılı Yasa' nın 28/1 bendi hükmü gereğince; üçüncü dereceye kadar kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, bağışlama hükmünde olup, aynı yasanın 27. maddesinde öngörülen koşullarla hükümsüzdür. Somut olayda üçüncü kişi Kamile, diğer davalı borçlu B. in ikinci derecede sıhri (kayın) hısımdır. Yukarıda açıklanan, yasal sebeplerle davalılar arasında yapılan tasarruf, ivazlı da olsa bağışlama hükmünde olup, alacaklı yönünden geçersizdir. Ayrıca, 6183 Sayılı Yasa' nın 30. maddesi gereğince, amme alacaklarının bir kısmının veya tamamının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı tasarruflar ile borçlunun maksadını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün tasarruflar, tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür. Borçlunun gelini olan K. 'nin, onun kendisiyle yaptığı tasarruftaki amacını ve ekonomik durumunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir. Mahkemece diğer dava koşulları da araştırılarak, oluşmuş ise davalılar arasındaki tasarrufun davacının alacağı ve fer'ilerini tahsiline yeter miktarda olmak üzere iptaline karar verilmesi gerekirken, satışın ivazsız olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesi doğru olmamış ve hükmün bozulması gerekmiştir.” şeklindedir (Uyar vd, 2008: 356-357).

Bu tasarruflar, kesin bir karine ile iptale tabi olduğundan, alacaklıyı zarara sokmak kastı, iyi veya kötü niyetin olup olmamasının önemi bulunmamaktadır (Güneren, 2004: 1258).

Tasarrufların iptalini düzenleyen 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 278/3 maddesinde evlat edinen ile evlatlık arasında yapılan ivazlı tasarrufların iptale tabi olduğu hüküm altına alınmış olmasına karşın 6183 Sayılı Kanun' un 28. maddesinde bu konuda bir hüküm yer almamıştır. Bu nedenle, evlat edinen ile evlatlık arasında yapılan ivazlı tasarrufların 28. madde hükmüne göre bağışlama sayılması mümkün bulunmamaktadır. Bu tür ivazlı tasarrufların ancak, kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla yapılan tasarrufları düzenlenen 30. madde hükmü çerçevesinde iptali söz konusu olabilecektir.

3.6.1.3.2. Tasarrufun Yapıldığı Sırada Malın Gerçek Değerine Göre Borçlunun İvaz Olarak Pek Aşağı Bir Fiyat Kabul Ettiği Akitler

6183 Sayılı Kanun' un 28/2 maddesinde, kendi verdiği malın, akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitlerin bağışlama sayılarak iptale tabi olduğu belirtilmiştir.

Madde metninde kullanılan “akit” terimi hatalı olarak kullanılmış olup buradaki akit terimi “tasarruf” şeklinde anlaşılmalıdır. Çünkü, dava konusu yapılacak işlem, akit gereğince yerine getirilen kazandırıcı işlemdir. Buna göre, gerek süre ve gerekse ivazların karşılaştırılması açısından, kazandırıcı işlemin yapıldığı tarihteki değer dikkate alınması gerekmektedir.

İvazlar arasındaki oransızlık önemli olmalı ve tarafların yeterli bir dikkat ve özen göstermek suretiyle anlayabileceği ölçüde bulunmalıdır. Buna karşın, ivazlar arasındaki oransızlığın davalı tarafından bilinmesi koşulu aranmaz (Uyar vd, 2008: 203).

Anılan madde hükmüne göre tasarrufun iptal edilebilmesi için, malın tasarruf tarihindeki gerçek (piyasa rayıcı) değeri ile tasarruf değeri arasında aşırı oransızlık bulunması gerekir.

Tasarruf konusu malın gerçek değeri ile tasarruf değeri arasında aşırı bir oransızlığın bulunup bulunmadığı hususunun tespit edilmesi için tasarrufa konu olan malın, tasarruf tarihindeki gerçek değerinin, konusunda uzman bilirkişi veya bilirkişi kurulunun katılımı ile yapılacak keşif sonucunda belirlenmesi ve gerçek değer ile tasarruf değerinin karşılaştırılması gerekecektir.

Tasarrufa konu taşınmazın üzerinde tesis edilmiş bir ipotek alacağının bulunması halinde, satım sözleşmesinde tapu kaydında mevcut ipotek hakkı da alım-satımın tarafları arasında gözönünde tutulmuş olduğundan ivazlar arasında aşırı bir oransızlık olup olmadığının tespitinde ipotek miktarının da değerlendirmeye alınması icap eder (Karataş, Ertekin, 1998: 345).

Yüksek Mahkeme kararları ile istikrar kazanmış uygulamalara göre; dava konusu malın gerçek değeri ile tasarruf değeri arasında fahiş (aşırı) bir oransızlıktan söz edebilmek için, aradaki farkın bir misli veya daha fazla olması gerekir (Güneren, 2004: 1258).

Konu ile ilgili Yargıtay Hukuk Genel Kurulu' nun 19.03.2008 tarihli, 2008/15-244 Esas ve 2008/252 Karar sayılı kararında; “Dava, 6183 sayılı yasanın 24 ve devamı maddeleri uyarınca tasarrufun iptali istemine ilişkindir. Mahkemece davanın reddine dair verilen karar davacı vekilince temyiz edilmiştir.

Tapu Sicil Müdürlüğünde düzenlenen akit tablosu suretine göre taşınmaz ipotekle yükümlü olarak satılmış ise de, dosya kapsamına göre ipotek bedelinin satıştan önce davalı borçlu tarafından ödendiği anlaşılmaktadır. Bu durumda taşınmazın tapuda gösterilen 18.000.000.000.-TL satış bedeli ile keşifte tespit edilen 40.000.000.000.-TL gerçek bedeli arasında bir mislinden fazla fark bulunmaktadır. Aradaki bedel farkının borçluya ödendiğine dair resmi nitelik taşıyan, banka havalesi bankadaki para hareketini gösterir hesap ekstresi, ikramiye ödemesi gibi belge bulunmamaktadır. 23.08.2001 tarihli harici satış sözleşmesi adi yazılı şekilde düzenlenmiş olup, bunun her zaman temini mümkün olduğundan satış şartlarının 3. maddesinde belirtilen borçlunun 2 yıl süreyle satılan taşınmazda oturması karşılığı kira bedelinin satış bedeline eklenmesi ve buna göre değer farkının olmadığı kabulü mümkün değildir.

O halde tapuda gösterilen bedel ile gerçek bedel arasında bir mislini aşan fark nedeniyle 6183 sayılı yasa'nın 28/2 maddesi hükmünce yapılan işlem bağış niteliğinde olduğundan davanın kabulüne karar verilmesi gerekirken delillerin takdiri ve hukuki değerlendirilmede yanılığa düşülerek yazılı gerekçeyle reddi doğru olmamış kararın bozulması uygun bulunmuştur.” şeklinde konuya açıklık getirilmiştir (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/hgk-2008-15-244.htm>, 12.09.2011).

Yine, 17. Hukuk Dairesinin 29.01.2008 tarihli, 2007/5645 Esas ve 2008/363 Karar sayılı kararında; “Dava, 6183 Sayılı Kanun’ un 24 ve devamı maddelerine dayalı tasarrufun iptali istemine ilişkindir. Mahkemece 3. kişi olan davalı M. S.’ nin taşınmazı banka kredisi alması ve davacının bu davalının kötünietli olduğunu kanıtlayamaması nedeniyle davanın reddine karar verilmişse de yapılan araştırma ve inceleme hüküm kurmaya yeterli bulunmamaktadır.

Tasarrufun iptali davalarında dava tasarrufun tarafları borçlu ve borçlu ile işlemde bulunan taraf aleyhine birlikte açılması gerekir. Davalılar arasında yasal mecburi dava arkadaşlığı söz konusudur. Bu olgu dikkate alınarak öncelikle dava şartı olan taraf teşkilinin sağlanması gerekir.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’ un 28/2 maddesi uyarınca, kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler bağışlama hükmünde sayılmış ve bu tasarrufların iyiniyet koşulu aranmaksızın iptale tabi oldukları kabul edilmiştir. O halde, mahkemece dava konusu taşınmaz üzerinde keşif yapılarak tasarrufa konu taşınmazın tasarruf tarihindeki gerçek değeri bilirkişi marifetiyle tespit ettirilmeli, davalılar arasında da 17.08.2005 tarihinde yapılan resmi senetteki alım satım bedelinin keşifte saptanacak gerçek değere göre pek aşağı kalıp kalmadığı değerlendirilmeli, 3.kişi konumunda olan alıcının haricen yaptığını iddia ettiği ödemelerin de ancak banka hesap hareketleri gibi resmi ve yasal delillerle kanıtlanabileceği gözönünde bulundurulmalı, ondan sonra toplanan ve toplanacak olan tüm deliller birlikte değerlendirilerek hasıl olacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme sonucu davanın reddine karar verilmiş olması doğru değildir” şeklinde hüküm kurulmuştur (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/17hd-2007-5645.htm>, 12.09.2011).

3.6.1.3.3. Borçlunun Kendisine veya Üçüncü Bir Kişi Yararına Kaydı Hayat Şartıyla İrat ve İntifa Hakkı Tesis Ettiği Sözleşmeler

6183 Sayılı Kanun’ un 28/3 maddesinde kamu borçlusunun gerek kendisi ve gerekse üçüncü kişiler lehine yapmış olduğu kaydı hayat şartıyla irat veya intifa hakkı tesis eden sözleşmeler de bağışlama hükmünde sayılmaktadır.

Kaydı hayat ile sözleşme; gelir borçlusunun gelir alacaklısı lehine, yaşadığı süre zarfında dönemi edimlerde bulunmak sorumluluğu yükleyen rastlantıya bağlı bir sözleşme türüdür. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere gelir (irat) ödenmesi, sözleşmenin asıl konusunu oluşturmaktadır (Karahasan, 1992: 1471).

Bu madde ile kanun koyucu; borçlunun tamamı haczedilebilir mallarını kısmen haczedilebilir irat haline dönüştürmesini önlemek amacını gütmektedir (Savaş, 2001).

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 278. maddesinde; ölünceye kadar bakma sözleşmelerinin de bağışlama hükmünde olup iptale tabi tasarruflardan olduğu belirtilmiş halde, bu hüküm 6183 Sayılı Kanun' un 28. maddesinde yer almamaktadır. Ölünceye kadar bakma sözleşmeleri, 6183 Sayılı Kanun kapsamında bağışlama hükmünde sayılmadığından buna ilişkin tasarrufların iptali ancak aynı kanunun genel nitelikteki 30. maddesine göre mümkün olabilecektir (Uyar vd, 2008: 210).

3.6.2. Aciz Halinde İken Yapılan Tasarruflar

6183 Sayılı Kanun' un 29. maddesinde, kötüniyetli borçluya karşı kamu alacağını korumak amacına yönelik olarak getirilen diğer önlemler, hükümsüz sayılan diğer tasarruflar adı altında belirtilmektedir. Bu önlemler, kamu borçlusunun, kamu alacaklısından haczi kabil malvarlığını kaçırmamasını önlemeye yöneliktir.

Anılan kanunun 29. madde metninde;

“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 mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,
 3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler. “
- tasarrufun iptali nedeni olarak sayılmıştır.

Madde hükmünde belirtilen bu tasarruflar, borçlunun ödemede güçsüzlüğü içinde bulunduğu dönemde yapılmaktadır. Borçlu yaptığı tasarruf ile bir kısım alacaklarını diğerlerine üstün tutarak diğerlerinin alacaklarını ödememe düşüncesindedir. Borçlunun alacaklısına ekonomik değeri olan bir taşınır ve taşınmaz malını rehin vermesi, para borcunu para ile ödeme yerine mal temlikinde bulunarak ödeme yapması, henüz vadesi gelmemiş bir borcu vadeden önce ödemesine ilişkin tasarruflar, geçersiz kılınmıştır.

Bu madde gereğince borçlunun borca batık durumda iken gerçekleştirdiği tasarrufların iptal edilebilmesi için, bu tasarrufların kamu alacağının ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıllık süre içinde yapılmış olmaları gerekmektedir. Ayrıca, ödeme süresinin başlamasından sonra yapılan tasarruflar da iptale tabidir.

Bunun yanında, kamu alacağının iptali istenen tasarruftan önce doğmuş olmasının gerekip gerekmediği hususu öğretilmelidir. Bir görüşe göre, bu madde gereğince iptal davası açılabilmesi için kamu alacağının iptali istenen tasarruftan önce doğmuş olması davanın koşuludur. Bir diğer görüşe göre, 6183 Sayılı Kanun' un 27. ve 28. maddesine göre açılan iptal davalarında olduğu gibi 29. madde uyarınca açılan tasarrufun iptali davalarında da, kamu alacağının ödenme süresinden itibaren geriye doğru iki yıl içinde borçlu tarafından yapılan tasarrufların kamu alacağının doğum tarihi ne olursa olsun iptale konu olması gereklidir (Uyar vd, 2008: 375).

Kanaatimizce, borçlunun tasarrufu borca batık durumda iken yapıldığından tasarrufun 29. madde uyarınca iptali için kamu alacağının doğum tarihinin önemi yoktur. Dolayısıyla, borçlunun kamu alacağının doğum tarihinden önce ve fakat aciz halinde yaptığı tasarruflar da iptale tabi olacaktır.

Borçlu tarafından yapılan tasarrufların iptalini düzenleyen 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 279. maddesine 3494 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle son fıkraya eklenen "Kişisel hakların güçlendirilmesi için tapuya verilen şerhler" in de hükümsüz sayılması, bu maddeyi 6183 Sayılı Kanun' un 29. maddesine göre daha geniş bir düzenlemeye kavuşturmuştur. Kanaatimizce, kişisel hakların güçlendirilmesi için tapuya verilen şerhlerin de kamu alacaklarının korunması bakımından 6813 Sayılı Kanun' da 29. madde kapsamına alınması yönünde yasal değişiklik yapılması uygun olacaktır.

6183 Sayılı Kanun' un 29. maddesinde, borçlu ile tasarrufta bulunan üçüncü kişinin iyiniyetli olması halinde hükmün kapsamı dışında olacağı hususunda bir açıklık

bulunmamaktadır. Bu nedenle, kamu borçlusunun yaptığı tasarrufun karşı tarafı olan üçüncü kişinin iyiniyetli olduğu, yani borçlunun kastını ve borca batık durumda olduğunu bilmediği yönündeki savunması kabul görmeyecektir (Güneren, 2004: 1271).

3.6.2.1.Kamu Borçlusunun Mevcut Bir Borcu Temin İçin Yaptığı Rehinler

6183 Sayılı Kanun' un 29. maddesinde; borçlunun, teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller hariç olmak üzere, borçlu tarafından mevcut bir borcu güvence altına almak (temin) için yapılan rehinlerin tasarrufun iptali davasının konusu olacağını hüküm altına alınmıştır.

Rehin, Medeni Hukuk hükümlerine göre sınırlı bir ayni haktır. Bir kimsenin taşınır, taşınmaz malları ile hak ve alacakları, rehnin konusunu oluşturur. Lehine rehin tesis edilen alacaklıya, borcun ödenmemesi veya eksik ya da gereği gibi ifa edilmemesi halinde tesis edilen rehni kanun hükümleri doğrultusunda paraya çevirmek sureti ile diğer alacaklılardan önce alacağını tahsil etmek olanağı sağlar (Uyar, 1992: 1-2).

Maddede yer alan rehin kavramının, teknik anlamda anlaşılması gereklidir. Burada geçen rehin kavramı, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 23. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen anlamdadır. Yani rehin kavramı, kanuni tabiri ile “ipotek ve taşınır rehni” tabirlerine giren bütün taşınır ve taşınmaz rehinlerini içine alır (Akşener, 2002: 781). Bu bağlamda, borçlunun, kamu alacağının ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru son iki yıl içinde, bir malını başkasından mülkiyeti muhafaza koşulu ile satın almış gibi göstermesi ve bunu sicile kaydettirmesi de tıpkı rehinler gibi bu madde hükmü uyarınca tasarrufun iptali davasına konu olmalıdır. Yine, bir alacaklı lehine hapis hakkı kurulmasını da maddede geçen rehin kavramı içinde yorumlamak mümkündür.

Buna karşın, kamu borçlusu tarafından bir alacaklı lehine yapılan ipotek verme taahhüdü, ipotek işlemi gibi resme şekle tabi olduğundan evvelce resmi şekilde yapılmamış olan ipotek taahhüdü geçerli değildir. Bu nedenle önceden verilmiş ve fakat resmi şekilde tapu memurunun katılımı ile düzenlenmemiş ipotek taahhüdüne dayanarak borçlunun taşınmazını taahhüt verdiği alacaklı lehine sonradan ipotek etmesi de 29. madde kapsamında iptale tabidir (Uyar vd, 2008: 372).

3.6.2.2. Borca Karşılık Para veya Mutad Ödeme Vasıtalarından Gayri Bir Surette Yapılan Ödemeler

6813 Sayılı Kanun' un 29. maddesinde; kamu alacağının ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıllık süre içinde yapılmış olmak koşulu ile borçlunun borcuna karşılık olmak üzere para veya alışılmış ödeme vasıtaları dışında başka bir şekilde yaptığı ödemelerin, hükümsüz tasarruflardan olduğu belirtilerek iptale tabi kılınmıştır.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 23.06.2003 tarihli, 2003/1116 Esas ve 2003/3382 Karar sayılı kararında; "Dava 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü hakkında kanunun 24. ve devamı maddelerine dayalı tasarrufun iptali istemine ilişkindir. 6183 Sayılı Yasa' nın 24. maddesi hükmü gereğince; amme borçlusunun anılan yasanın 28, 29 ve 30. maddelerinde yazılı tasarrufların iptali için genel mahkemelerde dava açılabilir. Buna göre borçlu ile doğrudan veya dolaylı olarak üçüncü kişiler arasında yapılan tasarrufların iptalini gerektiren yasal nedenler, 6183 Sayılı Yasa' nın belirtilen hükümlerinde düzenlenmiştir. Anılan yasanın 28, 29 ve 30. maddelerinde düzenlenen tasarrufun iptali sebeplerinin davacı tarafından dava dilekçesinde sınırlı olarak sayılıp gösterilmesi de gerekmez. Mahkemece davalılar arasındaki tasarrufun yapılmasına yönelik irade açıklamasının doğru olduğu ve kötüniyetli olarak satın sözleşmesinin yapıldığı davacı tarafından kanıtlanmadığı gerekçesiyle dava reddolunmuştur. Oysa davalı Ö, borçlu davalı ile doğrudan tasarrufta bulunduğundan, tasarrufun iptalinde kötüniyetli olup olmadığının etkisi bulunmamaktadır. 6183 Sayılı Yasa' nın 28. maddesinde öngörülen iptal sebepleri gerçekleşmemiş ise mahkemece anılan yasanın 29. ve 30. maddelerinde düzenlenen iptal sebeplerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılıp incelenmesi gerekir. Somut olayda davalı Ömer borçlu davalıdaki alacağına mahsuben tasarrufa konu taşınmaz malı satın aldığı bildirildiğine göre, 6183 Sayılı Yasa' nın 29/2. bendinde düzenlenen "borca karşılık para veya mutad ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler" içerikli hükmü uyarınca davalılar arasındaki tasarrufun iptali gerekir. Ayrıca, davalılar arasında uzun süreli ticari ilişki bulunduğu bilirkişi raporu ile saptanmış olmakla, davalı Ö borçlu davalının durumunu bilen ve bilmesi gereken kimse olduğu da ortaya çıktığından yukarıda belirtilen yasanın 30. maddesi hükmü gereğince de dava konusu tasarrufun iptali gerekmektedir. Yeterli araştırma ve soruşturma yapılmadan ve yukarıda açıklanan hususlar gözetilmeden davanın kabulü yerine reddine karar

verilmesi doğru olmadığından hükmün bozulması gerekmiştir” şeklinde hüküm verilmiştir ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491560&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491560&ara=amme%20alacakları%20tasarrufun%20iptali), 15.09.2011).

Madde metnindeki borçlar, kuşkusuz sadece para borçlarıdır. Paradan başka borçların alışılmışın dışında ödeme araçları kullanılarak ödenmesine ilişkin tasarrufların iptali 29/4 madde hükmüne göre değil, koşullarının bulunması halinde 30. madde hükmüne göre mümkün olabilir (Güneren, 2004: 1271).

Bir ödeme şeklinin mutata (alışılmış) ödeme vasıtası sayılıp sayılmayacağı hususu; her somut olay için ödemenin şekline, tarafların durumuna, ödemenin yapıldığı yerin özelliklerine ve adetlerine göre değerlendirme yapılması suretiyle tespit edilir. Borçlunun borcunu ödemek amacı ile adına kayıtlı taşınmazını üçüncü kişiye satış yoluyla devir ve temlik etmesi, mutata ödeme vasıtası sayılmayacaktır. Buna karşın, borçlunun borcuna karşılık alacaklısı lehine poliçe, bono, çek gibi kambiyo senedi tanzim etmesi veya ciro etmesi, borçlunun üçüncü bir kişide bulunan alacağını başka bir alacaklısına temlik etmesi ise mutata ödeme vasıtası sayılacak ve madde kapsamında tasarrufun iptali davasına konu olmayacaktır.

Borçlunun para borcuna karşılık yaptığı ödeme şeklinin, mutata vasıtalarla olup olmadığı hususunda, mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılabilir. Çünkü, bu husus mahkeme tarafından çözümlenecek hukuki bir sorun olmayıp aksine fiili bir sorundur (Uyar vd, 2008: 373).

Yine borçlu ile alacaklısı arasında yapılan sözleşme gereği, borçlunun para yerine başka bir şey vererek borcunu ifa edebilme hakkına sahip olması ya da alacaklı tarafın paradan başka bir vasıta ile ifayı kabul ettiği durumlarda, yapılan ödeme şekline ilişkin tasarrufun iptali söz konusu değildir (Taze, 2007: 84).

3.6.2.3. Vadesi Gelmemiş Bir Borç İçin Yapılan Ödemeler

6813 Sayılı Kanun’ un 29. maddesine göre; kamu alacağının ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıllık süre içinde yapılmış olmak koşulu ile borçlunun vadesi gelmeyen bir borcuna karşılık olmak üzere yaptığı ödemeler hükümsüzdür.

Madde metnindeki, “vadesi gelmeyen borçlar” dan kasıt, sadece para borçları değil fakat her türlü borçtur. Vadesi henüz gelmemiş dolayısıyla muaccel olmamış bir borcun her türlü vasıtalarla ödenmesi, bu maddeye göre kamu alacaklısına karşı geçersiz olup iptale tabidir (Güneren, 2004: 1272).

Borçlunun geciktirici (taliki) şarta bağlanmış bir borcunu, şart gerçekleşmeden yaptığı ödemeler de, aynı madde uyarınca iptali edilecektir

Borçlunun vadesi gelmeyen bir borcunu, para ya da alışılmış ödeme vasıtaları dışında vasıtalar kullanmak suretiyle ödemesi halinde, 29. maddenin 2. ve 3. bendinde yer alan her iki sebebe dayanılarak bu ödemeye ilişkin tasarrufun iptalinin istenmesi söz konusu olacaktır. (Kuru, 1997: 3449).

Aynı şekilde, kefil tarafından kefil olduğu asıl borçlunun borcunun ödenebilir hale gelmesini beklemeden alacaklıya yaptığı ödemeler de aynı madde kapsamında iptale tabi olacaktır (Taze, 2007: 86).

3.6.3. Kamu Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacı İle Yapılan Tasarruflar

Kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amaç ve kastıyla yapılan tasarruflar, 6183 Sayılı Kanun’ un 30. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde ile “Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.” ibaresi ile borçlunun bu şekil ve kasıtlı yaptığı tasarrufların iptalini düzenlenmektedir.

6183 Sayılı Kanun’ un 30. maddesi, genel nitelikli bir hükümdür. Anılan hüküm, aynı kanunun 27-29. maddelerinde koşulları ve kapsamı belirtilen tasarruflar dışında olan ancak kamu alacağının bir kısmını ya da tamamını ödememek amaç ve kastı ile borçlu tarafından yapılan tasarrufların da iptaline yasal dayanak oluşturmaktadır. Bu nedenle, borçlunun tasarruflarının 27-29. madde hükümlerine göre iptalinin mümkün olmadığı durumlarda, 30. madde hükmü uyarınca tasarrufun iptali istenebilir (Toktaş, 2009: 115).

Bu madde uyarınca, borçlunun alacaklarına zarar verme kasdıyla yapmış olduğu tasarrufların iptal edilebilmesi için;

1. Borçlunun malvarlığı ya hiç bulunmamalı ya da mevcut malvarlığı borçlarını ödemeye yetmemelidir.

2. Borçlu, kamu alacakların bir kısmının veya tamamının ödememe amacı ile tek taraflı muamelelerde bulunmalı veya borçlunun amacını bilen veya bilmek durumunda olan üçüncü kişilerle tasarrufta (işlemde) bulunmuş olmalıdır.

3. Borçlunun tasarrufta (işlemde) bulunduğu üçüncü kişiler iyiniyetli olmamalıdır.

Borçlunun borcunu karşılayacak miktarda malının bulunması halinde, iptal davası açılmayacaktır. Çünkü; kamu alacaklısına borçlunun yaptığı tasarrufların iptalini temin için dava açabilme hakkının tanınmasının gerekçesi, hiç şüphesiz kamu alacağı-
nın tahsilini sağlamaktır.

Madde hükmünde yer alan, borçlunun yaptığı tek taraflı muameleler deyimini, muamelenin karşı tarafını oluşturan kişinin herhangi bir irade açıklamasına gerek olmaksızın sadece kamu borçlusu tarafından yapılan tasarruflar şeklinde anlamak icap eder. Örneğin, kamu borçlusu aleyhine üçüncü kişi tarafından haksız olarak yapılan icra takibinde gönderilen ödeme emrine itiraz etmemesi, hukuki dayanağı olmayan açılan bir davayı kabul etmek, kamu borçlusunun haklı olduğu bir davadan feragat etmesi, kamu borçlusu lehine alacak hakkı doğuran poliçede protesto çekmemek gibi tasarruflar, iptal davasının konusunu oluşturabilir (Ünlü, 1995: 283).

Dikkat edilirse, malvarlığı kamu alacağını karşılamaya yetmeyen borçlunun tek taraflı yaptığı tasarrufların, borçlunun kötüniyetli olmasına bakılmaksızın (tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren beş yıllık süre içinde yapılmış olması durumunda) kamu alacaklısı yönünden hükümsüz sayılmasına yeterli olacaktır.

Buna karşılık, 6183 Sayılı Kanun' un 30. maddesinde, kamu borçlusu tarafından yapılan iki taraflı tasarrufların iptal edilmesini, kamu borçlusu ile tasarrufta bulunan üçüncü kişinin kötüniyetli olması şartına bağlamıştır. Üçüncü kişinin kötüniyetli olması, kamu borçlusunun yaptığı tasarrufta, kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacını güttüğünü ve borçlunun malvarlığının kamu alacağını karşılamaya yetmediğini bilmesi veya bilebilecek durumda olması anlamına gelir (Güneren, 2004: 1274). Başka bir deyişle, kamu borçlusunun tasarruf tarihinde içinde bulunduğu mali durumu ve ala-

çaklısını zarara uğratma kastı, üçüncü kişi tarafından biliniyor olmalıdır. (Uyar vd, 2008: 395).

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 280. maddesinin 2. fıkrasında “Üçüncü şahıs, borçlunun karı veya kocası, usul veya furu ile üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımları, evlat edineni veya evlatlığı ise borçlunun birinci fıkrada beyan olunan durumunu bildiği farz olunur. Bunun hilafını üçüncü şahıs, ancak 279 uncu maddenin son fıkrasına göre ispat edebilir.” ve aynı maddenin 3. fıkrasında “Ticari işletmenin veya işyerindeki mevcut ticari emtianın tamamını veya mühim bir kısmını devir veya satın alan yahut bir kısmını iktisapla beraber işyerini sonradan işgal eden şahsın, borçlunun alacaklılarını ızzar kastını bildiği ve borçlunun da bu hallerde ızzar kasdıyla hareket ettiği kabul olunur. Bu karine, ancak iptal davasını açan alacaklıya devir, satış veya terk tarihinden en az üç ay evvel keyfiyetin yazılı olarak bildirildiğini veya ticari işletmenin bulunduğu yerde görülebilir levhaları asmakla beraber Ticaret Sicili Gazetesiyle; bu mümkün olmadığı takdirde bütün alacaklıların ıttılını temin edecek şekilde münasip vasıtalarla ilan olunduğunu ispatla çürütülebilir.” hükümleri yer almaktadır. Anılan maddede yapılan düzenleme ile borçlunun alacaklısına zarar vermek kastı ile yaptığı tasarrufların iptalinde, alacaklı lehine bazı kötüniyet karinelerine yer verilmiştir. 6183 Sayılı Kanun' un aynı tür tasarrufların iptaline ilişkin olan 30. maddesinde ise böyle bir düzenleme mevcut değildir. Bu durumda, 30. madde uyarınca açılan iptal davasında borçlunun kötüniyetle hareket ettiğini, davacı kamu alacaklısının ispat etmesi gerektiği sonucuna varılmalıdır. Ancak, öğretide, 30. madde uyarınca açılan tasarrufun iptali davalarında İcra ve İflas Kanunu' nda alacaklı lehine kabul edilmiş karinelerin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda farklı görüşler ortaya atılmıştır. Bir görüşe göre; İcra ve İflas Kanun' un 280/2 maddesinde yer alan karineler, 6183 Sayılı Kanun' da bulunmadığından iptal davasında tasarrufun tarafı üçüncü kişinin kötüniyetli olduğu, kamu alacaklısı tarafından ispat edilmelidir. Bir diğer görüşe göre; 6183 Sayılı Kanun' da yer alan bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nda yer alan genel hükümlerin uygulanması gerektiği hükmü nedeniyle, söz edilen karinelerin burada da uygulanması gereklidir.

Yargıtay, 6183 Sayılı Kanun' da yer alan bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nda yer alan genel hükümlerin uygulanması gerektiği görüşüne itibar ederek İcra ve İflas Kanunu' nda yer alan ve alacaklı lehine olan

karinelerin, 6813 Sayılı Kanun kapsamında açılan tasarrufun iptali davalarında da uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir (Toktaş, 2009: 121-122).

Konuya ilişkin Yargıtay 17. Hukuk Dairesinin 01.11.2007 tarihli, 2007/2501 Esas ve 2007/3333 Karar sayılı kararında “6183 sayılı Yasa'nın 30. maddesinde, borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muamelelerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüz sayılacağı öngörülmüştür. Borçludan dava konusu malzemeleri satın alan şirket ile, devrettiği şirketin müdürlerinin aynı kişi olması; diğer davalı Murat' ın da kira sözleşmesini tüm satışlardan önce yapmış bulunması nedeniyle borçlu şirketin alacaklarından mal kaçırma kastıyla hareket ettiğini bilebilecek durumda olduğunun kabulü gerekir. Diğer yandan, 6183 sayılı Yasa' da açık hüküm olmamakla beraber 02.11.2004 tarihli bilirkişi raporunda gösterilen tasarrufa konu malzemelerin devirlerinin İİK'nın 280/3. maddesinde düzenlenen ticari işletmenin devri niteliğinde olduğunun kabulü ve dolayısıyla madde hükmünün kıyasen eldeki davada da uygulanmasının zorunluluğu açıktır.” şeklinde hüküm kurularak davalar açısından davanın kabulüne karar vermek gerekirken, davanın kısmen kabulüne karar verilmesi usul ve yasaya aykırı bulunmuş ve yerel mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=580814&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=580814&ara=amme%20alacakları%20tasarrufun%20iptali), 03.10.2011).

Yine, Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 20.06.2006 tarihli, 2006/1258 Esas ve 2006/3739 Karar sayılı kararında; ” 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun' nun 24.maddesinde, amme alacağını ödememiş borçlulardan, süresinde mal beyanında bulunmayanlarla malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna yetersizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların hükümsüz olduğu açıklanmıştır.

Dava ve birleştirilen davada 4 adet araçla ilgili yapılan tasarrufun iptali talep edilmektedir. İİK.nun 280/3. maddesi gereğince ticari işletmenin veya işyerinde mevcut ticari emtianın tamamını veya önemli bir kısmını devir veya satın alanın, borçlunun alacaklılarını ızzar kasdını bildiği ve borçlunun da bu hallerde ızzar kasdıyla hareket ettiği kabul olunur. Satışı yapılan araçların sayısı dikkate alındığında ticari işletmenin

önemli bir bölümünü teşkil ettiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle de yapılan tasarruf iptale tabidir.

Dava, 6183 Sayılı Yasa' ya göre açılmış ve bu konuda anılan yasada bir düzenleme bulunmamakta ise de, yerleşmiş Yargıtay uygulamasına göre İİK. nın yukarıda belirtilen hükümlerinin uygulanması gerekir. Kaldı ki BK. nın 179. maddesi ile benzer bir düzenleme getirilmiştir.” şekilde karar verilerek konuya vurgu yapılmıştır ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491479&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491479&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), 18.09.2011).

6183 Sayılı Kanun' un 30. maddesinde, borçlunun malvarlığı bulunmadığı ya da mevcut malvarlığı kamu alacağını karşılamadığı takdirde kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı tasarruflar ile lehine tasarruf yapılan üçüncü kişinin, borçlunun maksadını bilmesi veya bilebilecek durumda olması halinde yapılan bütün tasarrufların hangi tarihte yapılırsa yapılsın hükümsüz olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, kamu alacağının doğumundan önce veya sonra yapılan tasarruflar, bu madde uyarınca iptale tabidir. Kanaatimizce, maddede belirtilen tasarrufların tarihleri ne olursa olsun iptale tabi olduğu açıklandığından bu madde uyarınca açılan iptal davalarında, davaya konu tasarrufun kamu alacağının doğumundan önce veya sonra yapılmış olmasına bakılmaksızın davanın görülerek şartları oluştuğundan tasarrufun iptaline karar verilmelidir. Kanun maddesinden çıkan bu sonuca rağmen, Yargıtay aksi görüşte olup iptali istenen tasarruf tarihinin her halde alacağın doğumundan önceki tarihli olması gerektiği yönünde içtihat etmiştir.

Konuya ilişkin Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 27.10.1997 tarihli, 2820 Esas ve 4539 Karar sayılı kararında; “ Borçlu şirket ile işlemde bulunmuş olan üçüncü kişi anonim şirketin bir kısım ortaklarının aynı kişiler olması halinde, aralarında organik bağ bulunduğu kabul edilerek borçlu ile üçüncü kişi arasında yapılmış olan temlik işleminin -amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapılmış olduğu kabul edilerek 6183 Sayılı Kanun' un 30. maddesi hükmü uyarınca iptaline karar verilmesi gerekeceği, davalı borçlu anonim şirketin davacı kuruma 1989 ve 1990 yıllarına ait prim borcunun bulunduğu, borcun doğumundan sonra Temmuz 1993 tarihinde alacağını temlik etmek suretiyle tasarrufta bulunulduğu, temlikin yapıldığı 08.07.1993 tarihinde davalı-borçlu anonim şirketin diğer davalı üçüncü kişi kooperatife ne miktar borçlu olduğunun saptan-

narak bu miktar dışında kalan bölüm için tasarrufun iptaline karar verilmesinin gerektiği” yönünde karar verilmiştir (Uyar vd, 2008: 595).

Anılan 30. maddesinde belirtilen diğer koşullar dışında, kamu alacaklısının iptal davası açma hakkı, kamu alacağının ödenmesi için tayin süresinin başlangıç tarihinden geriye doğru beş yıllık süre içinde yapılan tasarrufları kapsar (Güneren, 2004: 1274).

3.7. Yargılama Usulü ve İptal Davasının Hüküm ve Sonuçları

Çalışmanın bu kısmında, 6183 Sayılı Kanun’ da kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden bir olan tasarrufun iptali davalarının yargılama süreci başlığı altında davada yargılama usulü, davanın ileri sürme biçimi, tarafları, görevli ve yetkili mahkeme, dava açma süresi, ispat yükü, harç ve yargılama giderleri ile açıklamalar yapılacaktır. Tasarrufun iptali davasında yapılan yargılamada verilen hükmün sonuçları ve etkileri ayrıca değerlendirilecektir.

3.7.1. Yargılama Süreci

Tasarrufun iptali davasının yargılama süreci, davanın açılmasından davanın sonuçlandırılmasına başka bir deyişle mahkeme tarafından davanın kabulü ya da reddi yönünde hüküm verilmesine kadar geçen zaman zarfında, hukuk kuralları çerçevesinde yapılacak işlemleri kapsamaktadır. İptal davasında yargılama, hukuk mahkemeleri tarafından yapılacağından dava, diğer hukuk davaları gibi genel hükümlere göre açılacak ve sonuçlandırılacaktır (Uyar vd, 2008: 697).

3.7.1.1. İptal Davasında Yargılama Usulü

6183 Sayılı Kanun’ un 24. maddesi “Amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır.” şeklindedir.

Buna göre, tasarrufun iptali davasında davacı tarafta kamu alacaklısı olarak tahsil dairesi bir başka deyişle devlet yer alsa da, davanın genel mahkemelerde açılması gerekmektedir. Genel mahkemelerden kasıt, asliye ve sulh hukuk mahkemeleridir.

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu’ nun 281. maddesinde tasarrufun iptali davalarında, basit yargılama usulünün uygulanacağına dair düzenleme mevcuttur. 6183 Sayılı

Kanun' da iptal davasının diğ er iş lere takdimen yani diğ er davalara göre öncelikli olarak görüleceğ i belirtilmiştir Bunun sonucu olarak, iptal davalarında, davacının tüm delillerini dava dilekçesi ile birlikte mahkemeye sunma mecburiyeti bulunmamaktadır.

Belli bir yargılama usulü ö ngörülmediğ inden 6183 Sayılı Kanun' a göre aç ılan tasarrufun iptali davalarında, davanın aç ıldığı mahkeme, asliye hukuk mahkemesi ise yazılı yargılama usulü ve sulh hukuk mahkemesi ise basit yargılama usulü uygulanacaktır (Güneren, 2004: 1229).

Dava dilekçesinde, iptali talep edilen tasarrufun ne olduğ u yani davanın konusu belirtilecektir. Ancak, bu tasarrufun kanunun hangisi maddesinde belirtilen tasarruflardan olduğ u ve hangi hukukî nedene dayalı olarak iptal edileceğ i hususunu tayin ve takdir etmek hakimin görevi olduğ undan (HUMK. md. 76), dava dilekçesinde hukukî sebepler hatalı belirtilmiş veya hiç belirtilmemiş bile olsa hakim, kendiliğ inden yapacağı inceleme sonucunda tespit edeceğ i hukuki nedene göre davayı sonuçlandıracaktır.

Tasarrufun iptali davalarında, delillerin takdiri ve değ erlendirilmesinde serbestçe takdir ilkesi uygulanır. Bu nedenle, hakim tanık delili dahil olmak üzere her türlü delile dayanarak karar verebilir. Yine, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu' nun 288. ve 290. maddelerinde yer alan "senetle ispat hükümleri" bu davalarda geçerli değildir.

İptal davasının yargılamasında; alacaklının alacağı nın ve alacağ ın tahsili için yapılan icra takibinin kesinleş tiğ i, borçlunun borcu karşılayacak malının bulunmadığı gibi davaya ilişkin ön şartların gerçekleş miş olup olmadığı hususları, mahkemece kendiliğ inden araştırılır (Uyar vd, 2008: 697-701).

İptal davalarının diğ er davalara öncelikli olarak bakılması gereğ i kanun hükmü olduğ undan, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu' nun 176/II maddesine göre, yargılama adli tatilde de yapılır. Yine; yargı yoluna ilişkin tüm süreler (temyiz vs.), adli tatilde iş lemeye devam eder (Güneren, 2004: 1229).

3.7.1.2. İptal Davasının Aç ılması

6183 Sayılı Kanun' un 27-30. maddelerinde belirtilen tasarrufların hükümsüzlüğü, kamu alacaklısı tarafından genel mahkemelerde dava aç ılması suretiyle ileri sürülebilecektir. İptal davasının, bağımsız (müstakil) bir dava olarak aç ılması

mümkün olduğu gibi üçüncü kişi tarafından kamu alacaklısı ve borçlu aleyhine açılan istihkak davasında karşı (mukabil) dava olarak da açılması mümkündür.

3.7.1.2.1. Bağımsız Bir Dava Olarak

Davacı tarafın davalının bir şeyi yapmaya, bir şeyi yapmaktan kaçınmaya veya bir şeyi vermeye mahkum edilmesini istediği davalar, eda davası olarak tanımlanmıştır (Kuru vd, 2000: 322). Eda davası niteliğinde bir dava olan tasarrufun iptali davası, genel mahkemelerde müstakil bir dava şeklinde açılabilir. Uygulamada, iptal davaları çoğunlukla müstakil dava olarak açılmaktadır.

3.7.1.2.2. Karşılık Dava Olarak

Kamu alacaklısının talebi üzerine borçluya ait olduğundan bahisle haczedilen bir malın üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı bulunduğu iddia eden üçüncü kişi tarafından borçlu ve kamu alacaklısı aleyhine açılan davalara, istihkak davası adı verilmektedir (Arslaner, 2010: 383).

Karşılık dava ise, açılmış bir davada, davalı tarafın aynı mahkemede davacıya karşı dava açmasıdır (Kuru, 1995: 635).

İstihkak davası açan üçüncü kişi, alacaklı tarafından haczedilen malın kendisine ait olduğunu veya malın üzerinde rehin hakkı bulunduğunu ileri sürmektedir. Kamu alacaklısı, aleyhine açılan istihkak davasında; üçüncü kişinin haczedilen mal üzerindeki mülkiyet veya rehin hakkını elde ettiği tasarrufun geçersizliğini iddia edebilir. İşte kamu alacaklısı bu iddiasını, üçüncü kişi tarafından açılan istihkak davasına karşı, aynı davada mukabil (karşılık) dava olarak tasarrufun iptali davası açmak suretiyle ispat edebilir. Yapılan yargılama sonucunda, kamu alacaklısı iddiasında haklı bulunursa mahkemece, üçüncü kişinin açtığı istihkak davasının reddine ve kamu alacaklısının açtığı tasarrufun iptali davasının kabulüne şeklinde karar verilir.

3.7.1.3. Görevli Mahkeme

6183 Sayılı Kanun' un 24. maddesinde kamu alacaklarının tahsilini teminen açılacak tasarrufun iptali davasının “umumi mahkemeler” de açılacağı belirtilmiştir. Umumi mahkemeler deyiminden kasıt, adli yargı mercileridir (Toktaş, 2009: 137). Buna

göre; iptal davası, davanın değeri ölçü alınarak asliye hukuk veya sulh hukuk mahkemesine açılacaktır.

Tasarrufun iptali davasının asliye hukuk veya sulh hukuk mahkemesinden hangisine açılması gerektiği, davanın değerine göre belli edilecektir. İptal davası, malın aynına yönelik bir dava olmayıp davacının şahsi hakkını elde etmeye yönelik bir davadır. Böylece, tahsili istenen kamu alacağının miktarı ile iptal davasına konu olan tasarrufun değerinden hangisi daha az miktarda ise dava değeri ona göre tespit edilecek olup asliye hukuk veya sulh hukuk mahkemelerinde açılacaktır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu' nun 8/1 maddesi gereğince sulh hukuk-asliye hukuk mahkemesi görev sınırı, 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7.780,00 TL. dir. Bu durumda, değeri 7.780,00 TL. yi geçen tasarruflar için asliye hukuk mahkemesi ve bu sınırı geçmeyen tasarruflar için sulh hukuk mahkemesi tarafından tasarrufun iptali davası görülecektir.

01.10.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu' nun 2. maddesi hükmü gereğince, dava değerine göre sulh hukuk-asliye hukuk mahkemesi görev ayrımı kaldırılmıştır. Buna göre, 01.10.2011 tarihinden itibaren malvarlığı ve şahıs varlığını ilgilendiren tüm davalar, aksine bir düzenleme bulunmadıkça değeri ne olursa olsun Asliye Hukuk Mahkemelerinde görülecektir. Yeni düzenlemenin sonucu olarak anılan tarihten sonra açılacak tasarrufun iptali davalarında, dava değerine bakılmaksızın asliye hukuk mahkemeleri görevli olacaktır.

Genel kurala istisna teşkil etmesi nedeniyle belirtmek gerekir ki; Sosyal Güvenlik Kurumu' nun sigorta prim ve diğer alacaklarının tahsili için 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılan icra takipleri nedeniyle doğabilecek tasarrufun iptali davaları, alacaklı Sigorta İl Müdürlüğü' nün bulunduğu yer (il) iş mahkemesine açılması gerekmektedir (Uyar vd, 2008: 644).

3.7.1.4. Yetkili Mahkeme

Tasarrufun iptali davaları için “yetkili mahkeme” konusunda 6183 Sayılı Kanun' da özel bir hüküm bulunmamaktadır. Aynı şekilde, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nda da tasarrufun iptali davasında hangi yer mahkemesinin yetkili olduğuna dair bir hüküm de mevcut değildir. Bu durumda, tasarrufun iptali davalarında yetkili mahkeme, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu' nun 9. maddesine göre belirlenecektir. Anılan

kanunun 9. maddesinde “Her dava, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça açıldığı tarihte davalının Türk Kanunu Medenisi gereğince ikametgahı (yerleşim yeri) sayılan yer mahkemesinde görülür.” hükmü mevcuttur. Tasarrufun iptali davalarında, borçlu ile birlikte üçüncü kişi de davalı sıfatıyla yer alacağından başka bir deyişle davalılar arasında zorunlu dava arkadaşlığı bulunduğundan davalılardan herhangi birinin yerleşim yeri mahkemesi yetkili olacaktır.

Tasarrufun iptali davası niteliği itibariyle aynı nitelikte olmayıp şahsi nitelikte bir dava olduğu için, dava konusu malın taşınmaz olması halinde dahi “taşınmazın bulunduğu yer mahkemesi” yetkili olmayıp davalılardan birinin yerleşim yerinde açılan dava yetkili mahkemede açılmış olacaktır.

Sosyal Güvenlik Kurumu’ nun sigorta prim ve diğer alacaklarının tahsili için 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılan icra takipleri nedeniyle doğabilecek tasarrufun iptali davalarında yetkili mahkeme, alacaklı Sigorta İl Müdürlüğü’ nün bulunduğu yer (il) iş mahkemesidir (Güneren, 2004: 1227-1228).

3.7.1.5. Dava Açma Süresi

Tasarrufun iptali davaları için öngörülen süreler, 6183 Sayılı Kanun’ un 26, 27 ve 29 maddelerinde öngörülmüştür. Genel olarak dava açma süresi 26. maddede belirtilmiştir. 27. ve 29. maddelerde ise hangi zaman dilimi içinde yapılan tasarrufların iptale tabi olduğu yer almıştır.

3.7.1.5.1. Beş Yıllık Süre

6183 Sayılı Kanun’ un “Hükümsüz Sayılmada Zamanaşımı” başlıklı 26. maddesinde; bu kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerde sözü geçen tasarrufların vukuu tarihinden beş yıl geçtikten sonra mezkur maddelere istinaden dava açılmayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, kamu alacaklarının korunması amacıyla açılan tasarrufun iptali davası, iptali talep edilen tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren beş yıllık süre içinde açılabilecektir. Madde başlığında her ne kadar “hükümsüz sayılmada zamanaşımı” sözcükleri kullanılmış ise de belirtilen süre, zamanaşımı süresi olmayıp hak düşürücü süredir. Hukukta, bazı hakların kanunen belirlenen süreler içerisinde kullanılmaması, bu hakların ileri sürülememesi bir başka deyişle hakkın sona ermesi sonucunu doğurur. Bu tür sürelere, hak düşürücü süre denir. Hak düşürücü sürelerin konulmasının amacı,

kamu yararı ve hukuki güvenlik ihtiyacıdır. Zamanaşımı sürelerinden şu yönleri ile ayrılır; öncelikle hak düşürücü süreler, hakim tarafından kendiliğinden gözetildiğinden hak sahibinin veya diğer tarafın bu hususu öne sürmelerine gerek bulunmamaktadır. Tarafların hak düşürücü süreyi, yargılamanın her aşamasında ileri sürmesi mümkündür. Bu sebeple, hak düşürücü sürenin ileri sürülmesi, hukuk tekniği açısından bir def' i değil itiraz olması sonucunu doğurur. Yine, hak düşürücü sürelerin durması ve kesilmesi söz konusu değildir (Güneren, 2004: 1251).

Sonuç olarak, kamu alacağından dolayı en geç, iptali istenen tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren beş yıllık süre içinde tasarrufun iptali davası açılabilir. Bu süre içinde yapılmayan tasarrufun iptali için davası açılması halinde, mahkemece davanın süre yönünden reddinde karar verilecektir.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 19.0.2007 tarihli, 2006/6197 Esas ve 2007/1006 Karar sayılı kararında; “6183 Sayılı Kanun’ un 26. maddesinde (hükümsüz sayılmada zamanaşımı) başlığı altında 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerde sözü geçen tasarrufların vukuu tarihinden beş yıl geçtikten sonra mezkur maddelere istinaden dava açılmayacağı hükmüne yer verildiği, madde başlığında zamanaşımı denilmiş ise de bu maddede düzenlenen beş yıllık sürenin sükûtu hak süresi olduğunun madde metninden anlaşıldığı, bu sürenin geçmesi halinde hakimin görevi gereğince bu hususu resen dikkate alarak davayı reddetmesi gerekeceği, dava konusu olayda gerek ilk satışın gerçekleştiği ve gerekse bedelle sorumlu tutulan davalının taşınmazı elden çıkardığı tarih (10.07.1998) ile davanın açıldığı tarih arasında (23.05.2005) beş yıllık süre geçtiği anlaşıldığından davanın bu nedenle reddine karar verilmesi gerektiği” belirtilmiştir ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=620569&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=620569&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), 16.09.2011).

Yine, Yargıtay 10 Hukuk Dairesinin 04.06.2009 tarihli, 2008/2457 Esas ve 2009/10184 Karar sayılı kararında; “Dava; Sosyal Güvenlik Kurumu (Devredilen SSK) borçlusu davalı Ali Kangal ile diğer davalı üçüncü kişi arasında yapılan gayrimenkul satış sözleşme ve işleminin Kurum alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapıldığı iddiasıyla 6183 Sayılı Kanun’ un 29 ve 30. maddelerine göre iptali istemine ilişkindir. 6183 Sayılı Kanun’ un 26. maddesinde 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde sözü geçen tasarrufların yapıldığı tarihten beş yıl geçtikten sonra bu maddelere dayanılarak dava açılmayacağı öngörülmüştür. Her ne kadar, madde kenar başlığında "hükümsüz

sayılmada zamanaşımı" sözcüklerine yer verilmişse de, gerek öğretide gerek Yargıtay uygulamalarında bu sürenin zamanaşımı süresi olmayıp, hak düşürücü süre olduğu kabul edilmekte olup resen nazara alınmalıdır.

Somut olayda; iptali istenen tasarruf 14.09.1998 tarihinde yapılmış, tasarrufun iptali davası ise, 23.03.2004 tarihinde açılmıştır. Bu durumda beş yıl içinde açılmayan davanın reddine karar verilmesi gerekirken, işin esasına girilerek kabulüne karar verilmesi, usul ve yasaya aykırı olup, bozma nedenidir.” gerekçesi ile Yerel Mahkeme kararının bozulmasına hükmetmiştir (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/10hd-2008-2457.htm>, 20.09.2011).

3.7.1.5.2. İki Yıllık Süre

6183 Sayılı Kanun’ un borçlunun yaptığı bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğünü düzenleyen 27. maddesi ile borçlunun aciz halinde iken yaptığı tasarrufların iptalini düzenleyen 29. maddesinde, söz konusu tasarrufların, iptale tabi olabilmesi için ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıllık süre içinde yapılmış olmaları gereklidir.

Yukarıdaki maddelerde belirtilen iki yıllık süre, dava açma süresi değildir. Ancak, açılacak davanın konusunu oluşturan tasarrufun, hangi süre içinde yapılması halinde iptalinin istenebileceğine ilişkindir. Bu yönüyle, tasarrufun iptali davası açılmasında bu hususun kamu alacaklısı tarafından öncelikle gözetilmesi gerekmektedir. Nihayet, davaya bakan mahkemeye kendiğinden dikkate alınacak hak düşürücü sürelerdendir.

Burada açıklanması gerekli diğer bir husus, beş yıllık sürenin aynı kanunun 27 ve 29. maddelerinde belirtilen iki yıllık süreler ile çatışması durumunda hangi süreye öncelik tanınacağı, ya da her iki sürenin birlikte uygulanıp uygulanmayacağı sorunudur. 27 ve 29. maddelerde yer alan iki yıllık sürelerin, 26. maddede yer alan beş yıllık süreye göre özel nitelik taşıyan bir düzenleme olması nedeniyle açılan iptal davalarında iki yıllık sürenin öncelikle uygulanması gerektiği sonucuna varabiliriz. Yargıtay 13. Hukuk Dairesi de konu ile ilgili bir olayda aynı görüşü benimsemiştir (Güneren, 2004: 1252).

3.7.1.6. İspat Yüğü

İspat, bir davada ileri sürülen hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı olay ve olguların gerçekten bulunup bulunmadığı konusunda bir takım araçlar kullanılmak suretiyle mahkemeye kanaat verme işlemidir (Kiper, 1995: 13-17).

Özel hukuka ilişkin bir davada, hakim kural olarak, doğduğu iddia edilen bir hukuki sonucun, gerçekten doğup doğmadığını belirleyebilmek için, o hukuki sonucu öngören hukuk kuralında belirtilen unsurların somut olarak ortaya çıkıp çıkmadıklarını kendiliğinden araştıramaz. İleri sürülen hukuki sonucun ortaya çıktığını iddia eden taraf, gerçekleşmesi gereken unsurların somut olarak gerçekleştiğini bizzat ispat etmesi gereklidir (Tutumlu, 2000: 22-23).

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu' nun 6. maddesinde, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olay ve olguların varlığını ispat ile yükümlü tutulmuştur.

Genel kural, iddia edenin iddiasını ispat etmesidir. Bu kural, tasarrufun iptali davaları açısından da geçerlidir. Yani, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca açılacak bir iptal davasında, kanunun öngördüğü koşulların gerçekleştiğini kamu alacaklısı ispat etmek durumundadır.

6183 Sayılı Kanun' un borçlunun yaptığı bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğünü düzenleyen 27. maddesine göre, amme alacağını ödememiş 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 bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür. Bu madde uyarınca açılan bir davada, davacı konumundaki kamu alacaklısı, kamu alacağının ödenmediği, borçlunun süresinde veya hapsen tazyikine karşın mal beyanında bulunmadığını, bildirimde bulunduğu halde malını olmadığını beyan ettiğini veya beyan edilen malların kamu alacağını karşılamaya yetmediğini ispat etmek zorundadır.

Bunun yanında, iptali istenen tasarrufun ödeme müddetinin başlamasından geriye doğru iki yıllık süre içinde yapıldığı hususunda ispat yükü, davacı olan kamu alacaklısına düşmektedir.

Borçlunun yaptığı tasarrufun ivazsız olduğu da, yine davacı kamu alacaklısı tarafından ispat edilmelidir. Çünkü, yapılan tasarrufun ivazlı olması normal bir durumdur. Tasarrufun ivazsız olması olgusu nedeniyle iptal edilmesi gerektiği iddiasında bulunan kamu alacaklısının, lehine hak doğuran iddiasını ispat etmelidir.

6183 Sayılı Kanun' un 28. maddesinde, belirli kişiler arasında yapılan veya belli nitelikteki ivazlı tasarrufların bağışlama hükmünde olduğu belirtilerek kamu alacaklısı lehine aksinin ispatı mümkün olmayan bir karine getirilmiştir (Akkaya, 2006: 31-32). Buna göre, kamu alacaklısının 27. maddede belirtilen unsurların gerçekleştiğini ispatlaması, iptal talebinin kabulü bakımından yeterli olacaktır.

Borçlunun aciz halinde iken yaptığı tasarrufların iptalini düzenleyen 29. maddesinde: borçlunun ödeme güçlüğü içinde iken kamu alacağının ödeme müddetinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıl içinde yapılmış olma şartı ile,

1- Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,

2- Para veya mutad ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,

3- Vadesi gelmemiş borç için yapılan ödemeler, şeklinde yapılan tasarrufların iptale tabi olduğu belirtilmiştir. Bu durumda, borçlunun tasarruflarını iptal ettirmek isteyen kamu alacaklısının öncelikle 29. maddede belirtilen maddi unsurların gerçekleştiğini ispat etmesi gerekmektedir. Bu nedenle, ödeme güçlüğü içinde yapılan tasarrufların iptali davasında, ispat yükü davacı kamu alacaklısı taraftadır. Anılan maddi unsurların ispat edilmesi halinde iptal davası kabul edilecektir.

Borçlunun ödeme güçlüğü içinde iken yaptığı tasarrufların iptalini düzenleyen 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 279. maddesinde, borçlu ile tasarrufta bulunan üçüncü kişinin borçlunun mali durumundan bilgi sahibi olmadığını ispat ettiği takdirde iptal davasının dinlenmeyeceği hükmü yer almaktadır. 6183 Sayılı Kanun' un 29. maddesinde bu hususta bir açıklık olmaması nedeni ile borçlunun mali durumunu bilmeyen iyiniyetli üçüncü kişilerin, kamu alacağından dolayı kendileri hakkında açılan iptal davalarında, bu durumu iddia ve ispat etmeleri, davanın reddini gerektirmeyecektir (Uyar vd, 2008: 376).

6183 Sayılı Kanun' un 30. maddesine göre; borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan

bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muamelelerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

Kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak kastıyla yaptığı tasarrufların iptali talebi ile açılan davalarda, davacı kamu alacaklısının borçlunun malının bulunmadığı veya borcu karşılamadığı, yapılan tasarrufun kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapıldığını öncelikle ispat etmesi gereklidir. Kanun maddesine göre, kamu alacaklısının ayrıca borçlu ile tasarrufta bulunan üçüncü kişinin borçlunun kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak kastıyla hareket ettiğini bildiğini veya bilebilecek durumda olduğunu başka bir deyişle üçüncü kişinin kötüniyetinin de ispat etmesi durumunda iptal davası kabul edilebilecektir. Ancak, kamu alacaklısı tarafından borçlunun kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak kastının ve üçüncü kişinin bu hususu bildiğini veya bilmesi lazım geldiğini hususlarının ispat edilmesi oldukça zordur. Bu nedenle, davacı alacaklıdan kesin deliller istenmemesi ve davaya bakan hakimın takdir hakkını mümkün olduğu kadar geniş kullanması gerektiği genel olarak kabul edilmektedir (Akkaya, 2006: 43-44). Nitekim, bu konu ile ilgili Yargı kararlarında, borçlunun mali durumu ve zarar verme kastının, lehine tasarruf yapılan üçüncü kişi tarafından bilinmesine dair emarelerin alacaklı tarafından ispat edilmesi gerekli ve yeterli görülmüştür.

3.7.1.7. Harç ve Yargılama Giderleri

Hukuki uyuşmazlıkların çözümü amacıyla taraflardan birinin konu hakkında dava açması durumunda, yargı mercileri tarafından yapılan yargılama faaliyeti, kamu hizmeti olması nedeni ile devlet açısından mali külfetler doğurmaktadır. Bu nedenle, tasarrufun iptali davalarında da harç ve yargılama giderleri incelenecektir.

3.7.1.7.1. İptal Davasında Harç

6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca açılan tasarrufun iptali davaları da, dava konusu değer üzerinden 492 Sayılı Harçlar Kanunu' na göre nispi karar ve ilam harcına tabidir.

Karar ve ilam harcı, takip konusu alacak miktarı ile iptali talep edilen tasarrufun konusunu teşkil eden malın değerinden hangisi az ise az olan değere hesaplanmak

suretiyle alınacaktır. Ancak, iptal davasının davacısı kamu alacaklısı olmakla, devlet harçtan muaf bulunduğundan açtığı tasarrufun iptali davasında, dava açılması aşamasında harç ödemesi söz konusu olmayacaktır. Yine davanın kamu alacaklısı aleyhine reddedilmesi durumunda da, haksız dava açılması nedeniyle kendisine harç yükletilmeyecektir. Buna karşın iptal davasının kabulü halinde, davacı kaybeden kamu borçlusu ve kamu borçlusu ile tasarrufta bulunan üçüncü kişi aleyhine mahkeme tarafından nispi karar ve ilam harcı yükletilmesine karar verilecektir (Güneren, 2004: 1290).

3.7.1.7.2. İptal Davasında Yargılama Giderleri

İptal davasının yargılması sırasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesi aşamasında keşif, bilirkişi incelemesi gibi işlemlerin ikmal için birtakım giderlerin yapılması söz konusudur. İptal davasının kabulüne veya reddine karar verilmesi durumunda mahkemece, yapılan yargılama giderlerinin davayı kaybeden tarafça ödenmesine karar verilecektir. Davanın kabulüne karar verilmesi halinde, kamu alacaklısının mahkeme kararına göre lehine hükmedilen yargılama giderlerini davalı kamu borçlusundan ve üçüncü kişiden tahsilini ayrıca isteme hakkı olacaktır.

3.7.1.7.3. İptal Davasında Vekalet (Avukatlık) Ücreti

Kamu alacaklısı tarafından 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre açılan tasarrufun iptali davasının kabulü halinde davacı lehine hükmedilen avukatlık ücreti, karar tarihinde yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi hükümleri uyarınca iptali istenen tasarrufa konu mal ile takibe konu alacak miktarından hangisi az ise o değer üzerinden nispi olarak belirlenir.

Davanın reddi halinde ise, kamu alacaklısı aleyhine Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca maktu avukatlık ücretine hükmolunur.

3.7.1.8. İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tedbir Uygulaması

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 282. maddesinin 2. fıkrasında "Hakim, iptale tabi tasarrufların konusu olan mallar hakkında alacaklının talebi üzerine ihtiyati haciz kararı verebilir." hükmü yer almaktadır. İptal davasında, alacaklı tarafından tasarrufun iptali davasına bakan mahkemeden ihtiyati haciz talep edilmesi gerekecektir.

Talep edilecek ihtiyati haciz, sadece iptale tabi tasarrufa konu olan malla sınırlı olacaktır. Bu husus, iptal davasındaki ihtiyati haczi, İcra ve İflas Kanunu' nun 257. ve devamı maddelerinde belirtilen sebeplerle istenilen ihtiyati hacizden ayırmaktadır. Çünkü; alacaklı, iptal davası ile yalnızca bu mal veya malların değeri kadar alacağına kavuşma imkanına sahiptir. Borçlu ile tasarrufta bulunan üçüncü kişinin ihtiyati hacze maruz kalmasının tek nedeni, kanunun uygun bulmadığı bir muamele yapmış olmasıdır. Ancak, dava konusu mal artık üçüncü kişinin elinde değilse o mal yerine geçen miktar kadar üçüncü kişinin mallarına ihtiyati haciz konulması mümkün olabilecektir (Özekes, 1999: 166-167). Başka bir deyişle, tasarrufun iptali davasına mahsus olmak üzere düzenlenen ihtiyati haciz, alacaklı tarafından ancak bu davanın açılması ile birlikte davanın açılmasından önce veya sonra talep edilebilecektir.

Tasarrufun iptali davasını kazanan alacaklıya, tasarrufa konu mal üzerinde cebri icra yapma hakkı tanınacaktır. Mahkeme kararına istinaden alacaklının istemi üzerine, borçlu hakkında başlatılan icra takibinde dava konusu mal üzerine haciz uygulanacak ve alacağın tahsilini teminen malın satışı talep edilecektir. İşte, davanın açılmasından önce veya dava sırasında tasarrufa konu olan mal üzerine uygulanan ihtiyati haciz, tasarrufun iptali davasının kazanılması ile kesin hacze dönüşecek ve kesinleşen haciz uyarınca malın satışı istenebilecektir. Burada, dava konusu mal üzerine konulan ihtiyati haczin önemi ortaya çıkmaktadır. Borçlu hakkında açılan tasarrufun iptali davasının yargılaması devam ederken, kötüniyetli borçlu tarafından, dava sonucunda alınacak iptal hükmünün değerden düşmesini sağlamak ve davacı alacaklının alacağını ödememek amacıyla genellikle aralarında organik bağ bulunan üçüncü kişi ile anlaşılıp malın üzerine muvazaalı olarak üçüncü kişi aleyhine icra takibi yaptırılmak suretiyle haciz konulması söz konusu olabilecektir. Yine, borçlunun üçüncü kişiye devir ve temlik ettiği malın üzerine üçüncü kişinin gerçek alacaklıları tarafından haklı ve hukuken geçerli bir kesin haczin konulabilmesi de mümkündür. Davacı alacaklının talebi ile iptal davasından önce veya dava devam ederken tasarrufun iptali davasına konu mal üzerine ihtiyati haciz konulmadığı takdirde, dava sonucunda alınan karar uyarınca mal üzerine konulan kesin haciz, daha önceki tarihli hacizlerden sonra geleceği için taşınmazın satılması durumunda iptal davacısına bir yarar sağlamayacak, dava ile istenen alacağın tahsili amacına ulaşamayacaktır. Bu yönüyle tasarrufun iptali davasında, dava konusu mal üzerine ihtiyati haciz konulması, davanın sonucunda elde edilecek karar ile alacağın tahsil edilmesi yönünden özel bir öneme sahiptir.

6183 Sayılı Kanun' un tasarrufun iptali davasına ilişkin hükümleri arasında, iptal davalarına özgü bir ihtiyati hacizden bahsedilmemiştir. 6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesinde, bu kanuna göre kamu alacağının korunması yöntemlerinden biri olarak ihtiyati haciz müessesesi düzenlenmiştir. Anılan 13. maddenin 2. fıkrasının 7. bendinde “İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30' uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa..... “ kamu alacaklısı tarafından ihtiyati haciz uygulanabileceği belirtilmiştir. Ancak, burada sözü edilen ihtiyati haczin uygulanması ve sonuçları itibariyle tasarrufun iptali davasında büyük sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Borçlunun tasarrufun iptali davası açılmasını gerektiren tasarruflarının varlığı, kamu alacaklısı tarafından tespit edildiğinde 6183 Sayılı Kanun' un 13. maddesine göre mahallin en büyük amiri kararı ile kamu alacaklısı dava konusu mal üzerine ihtiyati haciz uygulayacaktır. Burada konulan ihtiyati haciz, kanunda süre öngörülmediğinden kaldırılmadığı sürece devam edecektir. İptal davasının kamu alacaklısı lehine bitmesi durumunda, ihtiyati haciz kesin hacze dönüşmediği sürece dava konusu malın satışı mümkün olmayacaktır. Dava konusu malın cebri icra yolu ile satılabilmesi için malın kesin olarak haczedilmesi gerekecektir. Bu halde, kamu alacaklısı tarafından ihtiyati haciz kaldırılarak malın kesin haczi sağlanacaktır. Çünkü 6183 Sayılı Kanun' da ihtiyati haczin, İcra ve İflas Kanunu' nda belirtildiği gibi tamamlayan merasim sonucu kesin hacze dönüşmesi hali bulunmamaktadır. Hal böyle olunca, davanın devamı sırasında dava konusu mal üzerine üçüncü kişinin alacaklıları tarafından konulan hacizlere, kamu haczinin iştirakı söz konusu olsa bile kamu alacaklısı malın satılması durumunda alacağını tam olarak tatmin edemeyecektir. Kamu alacaklısı tarafından konulan ihtiyati haczin kesin haciz olarak nitelendirilmesi ise genel icra hukuku ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Tasarrufun iptali davası açılmadan önce, kamu alacaklısı tarafından dava konusu mal üzerine ihtiyati haciz konulmadığı takdirde, kanunun düzenlenmesine göre dava sırasında ihtiyati haciz konulması mümkün olmayacaktır. Bu durumda, kamu alacaklısı tarafından Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu' nun 101. ve devamı maddeleri uyarınca davaya bakan mahkemeden dava konusu malın üçüncü kişilere rıza ile devir ve temlikinin önlenmesi yönünde ihtiyati tedbir talep edilebilecektir (Toktaş, 2009: 143).

Ancak, dava konusu mal üzerine ihtiyati tedbir konulması malın halen maliki durumunda bulunan üçüncü kişinin alacaklıları tarafından haciz konulması durumunda yine kamu alacağının tahsilini tehlikeye sokacaktır. Çünkü, ihtiyati tedbir, para alacaklarında ihtiyati haczin yerine ikame edilemez. Kamu alacağının tahsilini teminen iptal davasına konu mal üzerine ihtiyati haciz tatbik edilmelidir.

Kamu alacaklısı tarafından genel mahkemelerde açılan tasarrufun iptali davası ile ilgili olarak 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 277. ve devamı maddelerinde yer alan hükümler doğrultusunda 6183 Sayılı Kanun' da yasal düzenleme yapılması ile yukarıda belirtilen sorunların ortadan kaldırılması gerektiği kanaatindeyiz. Aksi halde, Yargıtay'ın 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre açılan tasarrufun iptali davalarında, anılan kanunda hüküm bulunmayan hallerde 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerinin kıyasen uygulanması yönündeki görüşü doğrultusunda, ihtiyati haczin 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanununun 281. maddesi hükmünde belirtilen usul uyarınca kamu alacaklısı tarafından iptal davasına bakan mahkemeden talep edilmesinin uygun olacağı yolunda yargı içtihatları ile sorunların çözülmesinin mümkün olabileceğini düşünmekteyiz.

Öğretide; 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca açılan tasarrufun iptali davasında, kamu alacaklısının talebi üzerine mahkemece Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 101. ve devamı maddeleri uyarınca, dava konusu malın üzerine “ üçüncü kişilere devir ve temlikinin önlenmesi yönünde” ihtiyati tedbir verilebileceği belirtilmektedir (Kostakoğlu, 1991; 21). Bunun yanında, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Seri A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde “İptal davasına konu malların iptal davasına taraf olmayan kişilerin mülkiyetine geçmesini önlemek amacıyla açılacak davalarda, ayrıca 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 101 ve devamı maddelerinde düzenlenen ihtiyati tedbir talebinde de bulunulması gerektiği” hususu yer almaktadır. Uygulamada da, iptal davasına bakan mahkemelerin talep üzerine ihtiyati haciz kararı yerine davaya konu malın üçüncü kişilere devir ve temlikinin önlenmesine dair ihtiyati tedbir kararı verdikleri görülmektedir. Bu değerlendirmenin hatalı olduğu ve ihtiyati haczin bir tür ihtiyati tedbir olarak nitelendirilmesinden kaynaklandığı kanaatindeyiz.

İhtiyati haciz, alacaklının para alacaklarını güvence altına almasını amaçlamaktadır. İhtiyati tedbir ise kural olarak para alacaklarından başka şeyler (taşınır, taşınmaz

mallar ve başkaca haklar) hakkında açılan davalarda uygulanır. İhtiyati tedbir, doğrudan dava konusu üzerindeki ihtilafın çözümüne yöneliktir (Saldırım, 1997: 18). İptal davasında, dava konusu mal üzerine ihtiyati tedbir konulması, ancak davanın devamı sırasında dava konusu malın davalılar haricindeki üçüncü kişilere devir ve temlikini önler. Buna karşın, tasarrufun iptali davasında elde edilmek istenilen amaç alacağın tahsilidir. İhtiyati tedbirin bu amaca hizmet ettiği söylenemez. Dava konusu mal üzerine konulan ihtiyati haciz, dava konusu malın dava dışı kişilere devir ve temlik edilmesi halinde dahi o mal üzerinde hüküm ve sonuçlarını doğurmaya devam eder. Tasarrufun iptali davasını kazanan alacaklı, anılan ihtiyati haciz geçerli olduğundan malın mülkiyeti kimde olursa olsun dava konusu malı cebri icra yolu ile satışını sağlayarak alacağının tatmin imkanını elde eder. İptal konusu mal üzerinde başkaca hacizlerin bulunması halinde yapılacak malın satışı sonucunda ihale bedelinin alacaklılar arasında paylaşılmasını teminen düzenlenecek sıra cetveli gereğince alacağın tahsil etmek ister. Bu nedenle, tasarrufun iptali davalarında, dava konusu mal üzerine ihtiyati haciz konulmasının davanın sonucunda istenilen amaç olan alacağın tahsili amacını gerçekleştirmede gerekli ve yeterli olduğu görüşünderiz.

Konu ile ilgili Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin 17.02.2005 tarihli, 2004/6608 Esas ve 2005/1465 Karar sayılı kararın tam metni aşağıdadır:

“Davacı vekili davalı Süleyman' dan alacaklı olduklarını, borçlunun mal kaçırmak gayesiyle 481 parsel sayılı taşınmazını damadı olan diğer davalı Mücahit' e devrettiğini, bu tasarrufun iptali için Ödemiş 1. Asliye Hukuk Mahkemesi' nde açtıkları davada taşınmazın tapu kaydına 02.10.2001 günü ihtiyati tedbir konulduğunu, taşınmazın satışından sonra düzenlenen sıra cetvelinde, bu ihtiyati tedbirin dikkate alınmadığını ileri sürerek sıra cetvelinin iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Davalılar yargılamaya katılmamışlar, davalıya müdahil sıfatıyla katılan sıra cetveli alacaklısı Cengiz Yeşilçay vekili ise ihtiyati tedbirin sıra cetveline alınmasının mümkün olmadığını bildirerek, davanın reddi gerektiğini savunmuştur. İcra Mahkemesi' nce yapılan yargılamaya ve toplanan delillere göre; İİK.' nin 100. maddesi uyarınca ihtiyati tedbirin hacze iştirak edemeyeceği, bu nedenle sıra cetveli düzenlenirken dikkate alınamayacağı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş, hüküm davacı vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Davacı yan dava dilekçesinde; borçlunun, satışa konu 481 parsel sayılı taşınmaz üzerindeki muvazaalı tasarrufun iptali için açtıkları davada taşınmazın tapu kaydına 02.10.2001 tarihinde ihtiyati tedbir konulduğunu, bunun da düzenlenen sıra cetvelinde dikkate alınması gerektiğini bildirmiştir.

Tasarrufun iptali davaları, İİK' nın 277 ile 284. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, anılan yasanın 281/II. maddesine göre hakim, davada alacaklının talebi üzerine iptale tabi tasarrufların konusu olan mallar hakkında ihtiyati haciz kararı verebilir. Bu maddede sözü edilen ihtiyati haciz, aynı yasanın 257 vd. maddelerinde düzenlenen ihtiyati hacizden ve HUMK' nın 101. maddesinde düzenlenen ihtiyati tedbirden farklı ve özel nitelikli bir haciz türüdür. Bu ihtiyati haciz türünde, alacağın tahsilinin temini için borçlunun diğer mallarına değil, doğrudan doğruya iptale tabi tasarrufun konusu olan mallar üzerine haciz konulması söz konusudur.

Uygulamada ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kavramlarının zaman zaman birbirine karıştırılarak tapu kayıtlarına farklı yazımlar söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, mahkemece tasarrufun iptali istemiyle açılan Ödemiş 1. Asliye Hukuk Mahkemesi' nin 2001/503 Esas ve 2004/104 Karar sayılı dosyasının ve 481 parsel sayılı taşınmaz üzerine bu dosyadan konulan ihtiyati tedbire ilişkin evrakı müsbitenin celbi ile, kayıttaki şerhin HUMK' nın 101. ve 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin 920/1. maddeleri kapsamında ihtiyati tedbir mi, yoksa İİK' nın 281/II. maddesi kapsamında ihtiyati haciz mi olduğunun tespiti ile varılacak uygun sonuç dairesinde bir karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması doğru görülmemiştir.” (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/19hd-2004-6608.htm>, 19.09.2011).

Yukarıda metni verilen kararın incelenmesinde, tapu kaydına konulan ihtiyati tedbir kaydının İİK. nın 281/2 maddesi kapsamında verilmiş olan bir ihtiyati haciz olduğunun tespiti halinde, taşınmazın satış bedelinin paylaşılmasına dair düzenlenen sıra cetvelinde yer verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Yerel Mahkemece, davacı tarafından açılan tasarrufun iptali davasında İİK' nın 281/2 maddesinde düzenlenen ihtiyati haciz yerine dava konusu mal üzerine ihtiyati tedbir konulmuş olması halinde, bu ihtiyati tedbirin malın satışı halinde düzenlenecek sıra cetvelinde dikkate alınması, hukuki düzenlemeler yönünden mümkün değildir. Yargıtay kararında, benimsenen görüşün, HUMK ve İİK hükümleri gözönünde tutulduğunda yerinde olmadığı kanaatindeyiz.

3.7.2. Davanın Tarafları

6183 Sayılı Kanun’ da tasarrufun iptali davalarında, kimlerin davacı olacağı gösterilmediği halde, aynı kanunun 25. maddesinde, kamu alacağından kaynaklanan iptal davalarının kimlere karşı açılacağı düzenlenmiştir. Genel olarak iptal davasında davacı, alacaklı kamu idaresi veya alacağın tahsilini üstlenen tahsil dairesidir. Davalı tarafta ise kamu borçlusu, borçlu ile hukuki muamele yapan ya da borçlunun ödeme yaptığı kişiler, bu kişilerin mirasçıları ve kötüniyetli üçüncü kişiler yer alacaktır.

3.7.2.1. Davacı

6183 Sayılı Kanun’ da kamu alacağından dolayı açılacak tasarrufun iptali davalarının kimler tarafından açılması gerektiği konusunda açık bir düzenleme bulunmamakla beraber, öğretide ve Yargıtay içtihatlarında bu tür davaların; kamu alacaklarını borçlulardan tahsil edememiş olan;

1. Devlet,
 2. İl Özel İdareleri,
 3. Belediyeler,
 4. Özel kanunlarında nitelikleri belirtilen alacaklarının tahsilini teminen kendisine takip yetkisi tanınmış kurum ve kuruluşlar,
- tarafından açılabilmesi belirtilmiştir.

Uygulamada, Vergi Dairesi Müdürlüğü, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı adına Vergi Dairesi Müdürlüğü, Vergi Dairesi Müdürlüğüne izafeten Maliye Hazinesi, Maliye Hazinesini temsilen Mal Müdürlüğü vs. tarafından iptal davalarının açıldığına tanık olunmaktadır (Uyar vd, 2008: 840).

6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca tasarrufun iptali davası açabileceği özel kanunlarında belirtilen kurum ve kuruluşlardan olan Sosyal Güvenlik Kurumu, 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun 37. maddesinde yer alan “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 Kanun’ un 51,

102 ve 106. maddeleri hariç diğer maddeleri uygulanır.” hükmü uyarınca tasarrufun iptali davası açabilecektir.

Bunun gibi, 5411 Sayılı Bankacılık Kanununun 132. maddesinde “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.” hükmü yer almaktadır. Buna göre, anılan kanun maddesinde belirtilen alacaklarının tahsilini teminen yaptıkları icra takipleri nedeniyle Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından tasarrufun iptali davası açılabilmesi mümkün olacaktır (Güneren, 2004: 1234-1235).

3.7.2.2. Davalı

6183 Sayılı Kanun’ un “İptal talebinde muhatap” başlıklı 25. maddesinde yer alan “İptal borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılara ve suiniyet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı istenir.” hükmü ile kamu alacaklısı tarafından kimlere karşı tasarrufun iptali davası açılabileceği açıkça sayılmıştır.

Burada gözden kaçırılmaması gereken husus, tasarrufun iptali davasında, husumetin (davalı sıfatı) birden fazlaya davalıya yöneltilmesi gereğidir. Sadece borçlu veya borçlunun muamelede bulunduğu kişi aleyhine açılan davaya devam edilerek davanın sonuçlandırılması mümkün değildir. Çünkü iptal davasının sonucunda, dava konusu tasarrufun iptali söz konusu olacak ve kamu borçlusu yanında muamelede bulunduğu kişilerin (bazen üçüncü kişilerin) hakları da doğrudan etkilenecektir. Maddi hukuka göre, bir hakkın birden fazla kimse tarafından birlikte kullanılması veya birden fazla kimseye karşı birlikte ileri sürülmesi ve tamamı hakkında tek hüküm verilmesi gereken hâllerde, mecburi dava arkadaşlığının varlığından söz edilir. Tasarrufun iptali davasında davalılar arasındaki zorunlu dava arkadaşlığı, mahkemece her bir davalı bakımından farklı şekilde karar verilebilmesi, davalıların hükmü yalnız başına edilebilmesi gibi nedenlerle şekli zorunlu dava arkadaşlığıdır (Toktaş, 2009: 129).

3.7.2.2.1 Borçlu veya Mirasçıları

6183 Sayılı Kanun’ da kamu alacağı nedeniyle açılan iptal davalarında davalı olarak gösterilmesi gereken kişiler arasında “borçlu” sayılmamışsa da 2004 Sayılı İcra

ve İflas Kanunu' nun 282. maddesinin kıyasen uygulanması suretiyle borçlunun da davalı olarak gösterilmesi gerekmektedir. Çünkü, dava konusu mala ilişkin tasarrufun iptali borçlunun haklarını etkileyeğinden borçlunun davaya karşı diyecekleri dinlenmeli ve göstereceği deliller mahkemece değerlendirilmelidir. (Güneren, 2004: 1235). Bu husus, zorunluğu dava arkadaşlığının bir sonucudur. Yargıtay da, tasarrufun iptali davasında borçlunun davalı olarak gösterilmesi suretiyle davanın borçlu huzurunda görülmesinin şart olduğu yönünde bir çok karar vermiştir.

Davacı kamu alacaklısı tarafından açılan tasarrufun iptali davasında yalnızca borçlu veya borçlunun muamelede bulunduğu üçüncü kişinin davalı gösterilmesi halinde, davanın sıfat yokluğundan reddine karar verilmez. Bu halde mahkemece davanın diğer davalı veya davalılara husumet yöneltilerek davaya dahil edilmeleri için bir süre verilmesi ve verilen süre içinde zorunlu dava arkadaşı olan diğer davalı veya davalılara usulüne uygun dilekçe tebliği ile davaya dahil edilmesi durumunda davaya devam edilmesi gerekir (Kuru, 1997: 1522).

Aleyhine tasarrufun iptali davası açılacak kamu borçlusunun kimler olabileceği hususu da açıklanmaya muhtaçtır. 6183 Sayılı Kanun' un 3. maddesinde, amme borçlusu veya borçlu teriminin “Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini “ ifade ettiği belirtilmiştir. Buna göre; kanunun borçlu tanımı içinde yer alan kamu alacaklarını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların yasal temsilcileri, gerçek kişilerin mirasçıları, vergi mükellefleri ve sorumluları, kamu alacağına kefil olanlar, yabancı gerçek ve tüzel kişiler ve bunların temsilcileri, tasarrufun iptali davasında davalı olabileceklerdir (Toktaş, 2009: 131).

Sonuç olarak; hakkında kamu alacağı ve yapılan icra takibi kesinleşen ve takip borçlusu sıfatını kanun hükümleri uyarınca taşıyanlar, hakkında 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre tasarrufun iptali davası açılacak kişilerdir.

İptal davasına konu tasarrufta bulunan kamu borçlusunun ölmüş olması halinde, iptal davası, borçlunun mirasını reddetmeyen mirasçıları aleyhine açılır. Borçlunun mirasçısının bulunmaması halinde ise, Medeni Kanun' un 501.maddesi uyarınca iptal davasının Hazine' ye karşı açılması gerekir (Güneren, 2004: 1236).

3.7.2.2.2. İptale Tabi Tasarruftan Yararlananlar veya Mirasçıları

İptale tabi tasarruftan yararlanan kişiler, borçlu ile hukuki işlemlerde bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerdir. Anılan kişiler de borçlu ile birlikte davaya muhatap olacaktır.

Borçlu ile hukuki işlemlerde bulunan veya borçlu tarafından kendisine ödeme yapılan kişinin, iptal davası açılmadan ölmüş olmaları halinde, davanın iptale tabi tasarruftan yararlanan kişinin mirası reddetmemiş mirasçılara karşı açılması gereklidir (Güneren, 2004: 1236).

6183 Sayılı Kanunu' nun 25. maddesinde, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 282. maddesinde belirtilen “İptal davası iyiniyetli üçüncü kişilerin haklarını ihlal etmez.” hükmüne yer verilmediğinden kamu alacaklısı tarafından tasarrufun iptali davalarında, iptale tabi tasarruftan yararlanan kişilerin ya da mirasçılarının iyiniyetli olup olmadığının bakılmaksızın haklarında iptal davası açılabilecektir (Toktaş, 2009: 135).

3.7.2.2.2. Kötüniyetli Üçüncü Kişiler veya Mirasçıları

Borçlu ile hukuki işlemlerde bulunan kişinin maliki bulunduğu malı üçüncü kişiye devrine ilişkin tasarruflar hakkında da tasarrufun iptali davası açılabilecektir. Burada zikredilen kötü niyetten kasıt, iptale tabi malın kamu borçlusu tarafından alacaklısından mal kaçırma ve alacağın tahsiline olanak bırakmamak amacıyla tasarrufta bulunduğu hususunun malı elinde bulunduran üçüncü kişinin bilmesi veya bilmesi gerektiğidir. Bu kişiler hakkında açılan iptal davasında, üçüncü kişinin kötüniyetli olduğu, davacı kamu alacaklısı tarafından ispat edilmelidir. Üçüncü kişinin kötüniyetli olduğu tanık dahil her türlü delille ispat edilebilir.

İptale tabi tasarruftan yararlanan kişiler hakkında açılan tasarrufun iptali davasında, borçlu ve iptale tabi tasarruftan yararlanan kişi arasında zorunlu dava arkadaşlığı olduğu halde, kötüniyetli üçüncü kişiler ile borçlu ve iptale tabi tasarruftan yararlanan kişi arasındaki dava arkadaşlığı konusunda öğretide ve Yargıtay arasında görüş farklılığı bulunmaktadır. Öğretide, bu kişiler arasında zorunlu dava arkadaşlığı bulunduğu savunulmakta iken Yargıtay ise bu durumda ihtiyari dava arkadaşlığı bulunduğu görüşündedir (Uyar vd, 2008: 838). Bunun sonucu olarak, kamu alacaklısı tarafından açılan iptal davasında, dava konusu malın tasarruftan yararlanan kişi tarafından üçüncü bir kişiye

devir edilmesi halinde, davanın üçüncü kişiye yöneltmesi şart değildir. Kamu alacaklısı, kötünietli üçüncü kişiye davayı yöneltmeksizin, borçlu ve iptale tabi tasarruftan yararlanan arasındaki tasarrufun iptali için davasına devam edebilecektir. Ancak, bu durumda davaya konu olan malın cebri icra yolu ile satılması mümkün olmayacaktır. İptal davasını kazanan kamu alacaklısı, alacağını tahsil edebilmek için iptale tabi tasarruftan yararlanan kişinin mevcut olması halinde haczi kabil malvarlığından alacağını tahsil yoluna gidecektir.

Konu ile ilgili Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 18.03.2002 tarihli, 2002/531 Esas ve 2002/1173 Karar sayılı ilamında; “ Davacı alacaklı (Hazine) vekili; vergi borçlusu davalı Ramazan Sarıhan' ın diğer davalı Döne Sarıhan' a kayden yaptığı bağımsız bölüm satışının iptalini talep etmiştir. Davalılar, davaya cevap vermedikleri gibi, duruşmalara da gelmemişlerdir. Mahkeme; bağımsız bölümün davalı Döne Sarıhan tarafından dava dışı Kamil Aköz' e kayden satıldığı ve bu kişiye de davanın yöneltmediği; kaldı ki, satışın muvazaalı olduğunun kanıtlanamadığı, gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Kararı, davacı alacaklı (Hazine) vekili temyiz etmiştir. Dava, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 24 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş bulunan tasarrufun iptali istemine ilişkindir. Bu tür davalardan maksat, borçlunun, mevcudunu azaltmaya yönelik tasarruflarının butlanına hükmettirmektir. Dava sabit olduğu takdirde, alacaklı, davaya konu mal üzerinde cebri satış yoluyla hakkını almak yetkisini elde eder. Davanın konusu, taşınmaz olduğu takdirde, tapu kaydının iptaline gerek kalmadan, o taşınmazın haciz ve satışı istenebilir. Dolayısıyla, tasarrufun iptali davaları malın aynına ilişkin olmayıp, şahsi niteliktedirler.

Tasarrufun iptali davaları, borçlu ile borçludan o malı satın alan kişi aleyhine açılır; bu kişiler arasında mecburi dava arkadaşlığı vardır. Ancak, satın alan kişi, bu malı -olayımızda olduğu gibi- bir başka şahsa satarsa, son malikin -ihtiyari dava arkadaşlığı nedeniyle- davalı gösterilmesine gerek yoktur. Davacı alacaklı, son malikin, borçlunun mal kaçırma kastını bildiğini kanıtlayabilecek kuvvette delillere sahip değilse, bu kişiyi davalı göstermeyebilir. Bu durumda, dava, borçludan aldığı malı elden çıkaran davalı -olayımızda Döne Sarıhan- yönünden, anılan yasanın 31. maddesi uyarınca bedele dönüşür. Başka bir anlatımla, borçludan aldığı malı elden çıkaran davalıdan, taşınmazın elden çıkarıldığı tarihteki keşfen belirlenen gerçek bedelinin, alacak ve fer' ileriyle sınırlı olmak üzere tahsiline hükmolunur. Somut olayda, borçlu ile borçludan

satın alan Döne Sarihan, nüfus kaydına göre karı-koca olduğundan, ayrıca başka hiçbir şeyin ve kötünüyetin kanıtlanmasına gerek kalmaksızın, bu ikili arasındaki ivazlı satış (tasarruf), aynı yasanın 28/1. maddesi uyarınca bağışlama hükmünde olup, iptale tabidir. O halde, mahkemece yapılması gereken iş; bağımsız bölümün elden çıkarıldığı 16.08.1999 tarihi itibarıyla, uzman bilirkişi yardımıyla serbest piyasa rayicine göre keşfen belirlenecek bedelinin -alacak ve fer' ileriyle sınırlı olmak üzere- davalı Döne Sarihan' dan tahsiline hükmedilmesinden ibarettir. Yanlış değerlendirmeye dayalı karar, açıklanan nedenle bozulmalıdır.” şeklinde hüküm verilmiştir ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491551&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491551&ara=amme%20alacakları%20tasarrufun%20iptali), 10.09.2011).

3.7.3. İptal Davasında Hüküm ve Davanın Sonuçları

6183 Sayılı Kanun' a göre açılan tasarrufun iptali davalarının yargılaması sonucunda verilecek hüküm, davanın kabulü veya reddi şeklinde olacaktır. Davanın kabulü veya reddine dair hüküm ve davanın sonuçları, davanın tarafları için bazı sonuçlar doğacaktır. Mahkemece iptal davasında verilen hüküm ve bu hükmün sonuçları, ayrı ayrı incelenecektir.

3.7.3.1. İptal Davasında Hüküm

6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca kamu alacaklısı tarafından açılan iptal davasının yargılaması sonucunda, davanın sabit olması halinde, mahkemece davanın kabulüne karar verilecektir. Kamu alacaklısının davasını ispat edememesi, davanın borcun ödenmesi nedeniyle konusunun kalmaması, dava şartlarından birinin yokluğu hallerinde iptal davası reddedilecektir. İptal davasının kabulüne veya reddine karar verilmesi halleri, aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.7.3.1.1. İptal Davasının Kabulü

Tasarrufun iptali davasının kabulü halinde, mahkemece dava konusu tasarrufun kamu alacaklısının alacağı ile sınırlı olmak kaydıyla iptaline karar verilmesi gerekli ve yeterli olacaktır. Tasarrufun iptali davasının aynı nitelikte bir dava olmaması nedeniyle davanın kabulüne ilişkin karar ile birlikte dava konusu malın mülkiyeti, kamu borçlusuna geri dönmez. İptal edilen tasarruftan yararlanan kişi olan davalı, iptal konusu malın maliki kalmaya devam eder. İptal edilen tasarrufun kamu alacaklısı yönünden

geçersizliğine karar verilir. Dolayısıyla kamu alacaklısı, borçlunun bu tasarrufu hiç yapılmamış ve dava konusu mal sanki borçlunun malvarlığı içindeymiş gibi o mal üzerinde cebri icra yolu ile haciz ve satış yetkisini elde eder. Davaya bakan mahkemece sadece dava konusu tasarrufun alacaklının alacağı miktarınca iptaline karar verilmekle yetinilmelidir. Buna ilave olarak alacağın tahsiline şeklinde bir karar veremez. (Kuru, 1997: 3558). Dava konusu malı satışından gelen para ile önce davayı kazanan kamu alacaklısının alacağı ödenir ve artan para olursa, bu para borçluya değil, malı satılan kişiye verilir.

Nitekim Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 23.10.2001 tarihli, 2001/4244 Esas ve 2001/4730 Karar sayılı kararında; “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Yasanın 24 ve devamı maddelerine dayalı olarak açılan iptal davalarından amaç yapılan tasarrufun butlanına hükmettirmek, bu yolla işlemin iptali ve davacı idarenin dava konusu mal üzerinde cebri icra hakkını sağlamaktır. Bu anlatımlara göre davanın konusunu tapunun iptali ile önceki malik adına tescilini temin etmek olmadığı ortadadır.” şeklinde hüküm kurularak konuya açıklık getirilmiştir ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610908&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610908&ara=amme%20alacakları%20tasarrufun%20iptali), 02.10.2011).

Yine, Yargıtay 4. Hukuk Dairesinin 11.09.1978 tarihli, 1977/10669 Esas ve 1978/9686 Karar sayılı kararında; 6183 sayılı Kanun'un düzenlemiş olduğu iptal davaları; borçlu tarafından ciddi ve geçerli olarak yapılmış bazı tasarruf muamelelerinin hükümsüz kılınması için açılır. Bu dava ile güdülen amaç, amme alacağını ödemeyen borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde, amme alacağının tamamının veya bir kısmının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı hukuki muamelelerle, borçlunun amacını bilen veya bilmesi lazım gelen kişilerle yapılan bütün muamelelerin tarihleri ne olursa olsun, hükümsüzlüğünü sağlamak ve bu yol ile amme alacağını tahsil etmektir. Bu bakımdan, gerek 6183 sayılı Yasa'nın gerek İcra ve İflas Yasası'nın düzenlediği "iptal davaları" ile genel nitelikteki "muvazaa davaları" arasında, gerek nitelik ve şartları ve gerek hüküm ve sonuçları bakımından esaslı farklılıklar vardır. Çünkü, iptal davasının, yukarıda kısaca anılan niteliğine karşın, muvazaanın mahkeme kararı ile tespit ettirilmesi davası; alacaklı ve borçlunun yaptığı tasarruf muamelesinin gerçek halde hiç yapılmamış olduğunu tespit ettirmeyi amaçlar. O halde, özetlenecek olursa, her iki dava arasındaki en önemli fark, iptal davasının ge-

çerli (muteber) muamelelere karşı açılmasına mukabil, muvazaa davasının calı muamelelere karşı açılmasında kendisini gösterir.

Esasen, gerek doktrinde benimsenen baskın görüşe ve gerekse dairemizin uygulamalarına göre, iptal davası, aynı bir dava olmayıp, şahsi bir davadır. Diğer bir deyişle, iptal davası ister taşınır mala, isterse taşınmaz mala ilişkin olsun, bu malların aynıyle ilgili bir dava değildir. Yani, iptal davası, borçlunun hukuki muamelelerinin sonuçlarını yok edici nitelikte bir dava sayılamaz. Böyle olsaydı, iptal kararı ile taşınmazın mülkiyeti alacaklıya (Hazine`ye) geçerdi ve tapu kaydının iptali ve alacaklı adına tescili gerekirdi. Halbuki, tasarrufun hükümsüzlüğü, yani iptal kararı ile müktesip (davalı), alacaklı durumundaki Hazine`nin üçüncü kişi durumundaki borçlunun ammeye olan borcu ile sınırlı olmak üzere ödeme yükümü altına girmekte ve böylece alacaklı Hazine, davalı müktesibin malını 6183 sayılı Yasaya göre sattırıp alacağını tahsil yetkisini kazanmaktadır. Bu yön, 6183 sayılı Yasa`nın 31.maddesinde de dile getirilmiştir. (Benzer hüküm için bakınız, İİK m.283) O halde, iptal davasının ve iptal kararının müktesibin borçludan yaptığı iktisaba etkisi yoktur; yani bu dava, mülkiyeti kazandırıcı işleme etkili değildir. Bu nitelikteki dava sonunda, taşınır ya da taşınmaz mülkiyeti el değiştirmiş olmaz; davadan önceki malik şeyin mülkiyetini muhafaza eder, mülkiyet ne iptal davasının davacısına ve ne de borçluya döner. Bunun doğal sonucu olarak davalı müktesip amme borcunun tahsil olunamayan bölümünü ödeyerek, onun talebinden kurtulma olanağına ve davaya son verme hak ve yetkisine sahiptir.

Sonuç olarak, 6183 sayılı Yasa`nın düzenlediği iptal davası, alacaklıya alacağını tahsil olanağı sağlayan, nisbi nitelikte yasadan doğan bir davadır; bu dava, alacağın tahsilini sağlayan şeyin aynı ile ilgili olmadığından, tapu kaydının iptaline karar verilemez. Mahkemece yapılacak iş, hukuki muamelenin ve olayda olduğu gibi hazineye vergi borcu olan (F.Y.) adlı kişi ile davalı (H.S.) arasındaki satış işleminin hükümsüzlüğüne karar vermek olmalıydı. Mahkemenin, tapunun iptaline ve borçlu olan ve davada taraf bulunmayan (F.Y.) adına tesciline karar vermiş olması bozmayı gerektirir ise de, bu yanlışın düzeltilmesi yeniden duruşmayı gerektirmediğinden, kararın düzeltilerek onanması, Usulün 438. maddesi gereğidir.” şeklinde karar verilerek bu husus ayrıntılı ve gerekçeli olarak açıklanmıştır (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4hd-1977-10609.htm>, 11.09.2011).

Tasarrufun iptali davası sonucunda alınan mahkeme kararı, davanın konusu taqınmaz dahi olsa, kesinleşmesi beklenmeden icra edilebilir. Başka bir değişle, kamu alacaklısı iptal kararı uyarınca malın haciz ve satışını isteyebilir. Çünkü, tasarrufun iptali davaları, aynı dava değil şahsi nitelikte bir alacak davasıdır.

Dava sonucunda iptal edilen tasarruf dolayısıyla elinde malı iade eden veya mülkiyetinde bulunan satılmasına katlanan kişinin, iade ettiği malın bedelini kamu borçlusundan talep edebilir. Hatta, kanunda bir açıklık bulunmamasına rağmen tasarrufun iptali davasında bu isteğini ileri sürebilir (Uyar vd, 2008: 1114-1123).

3.7.3.1.2. İptal Davasının Reddi

Kamu alacaklısı tarafından açılan tasarrufun iptali davasında, davacının 6183 Sayılı Kanun' da öngörülen hallerden birinin varlığını ispat edememesi, davanın yasal hak düşürücü sürelerde açılmamış olması, kamu borçlusu tarafından kamu alacağının ödenmesi, dava şartlarından birinin bulunmaması durumunda mahkemece verilebilecek nihai kararlar çeşitli şekilde olabilir. Mahkemece verilen bu kararlar, red kararının sonuçlarını doğurur.

Tasarrufun iptali davasının dinlenebilmesi, başka bir deyişle davanın esası ile ilgili değerlendirmeye geçilebilmesi için öncelikle dava koşullarının oluşup oluşmadığının mahkemece kendiliğinden araştırılması gerekir. Bu dava koşulları; kesinleşmiş bir kamu alacağının bulunması, kamu borçlusu aleyhine yapılan icra takibinin kesinleşmiş olması, iptal konusu tasarrufun kamu alacağının doğumundan sonra yapılmış olması, kamu borçlusu hakkında hakkında yapılan icra takibinde borçlunun borcu karşılayacak malvarlığının bulunmaması halleridir. İşte, mahkemece yapılan araştırma sonucunda bu dava koşullarından birinin olmadığının tespit edilmesi halinde, davanın esasına girilmediğinden davanın dava koşulu yokluğu nedeniyle reddine karar verilir (Güneren, 2004: 1191).

Tasarrufun iptal davasında, işin esasına girilip davacı ve davalıların mahkemeye sundukları deliller toplanıp değerlendirildikten sonra, dava konusu tasarrufun 6183 Sayılı Kanun' da sayılan tasarruflar kapsamında iptale tabi olmadığı sonucuna varılırsa, davanın esastan reddine karar verilecektir.

İptal davasının yargılaması sırasında, kamu alacağının tüm fer' ileri ile birlikte ödenmesi, borçlu hakkında yapılan icra takibinin mahkemece iptaline karar verilmesi

gibi durumlarda, davanın konusuz kalması söz konusu olur. Böyle bir durumun ortaya çıkması halinde, mahkemece davanın reddine karar verilemez. Konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına şeklinde karar verilmesi ve kararda davanın açılmasına sebebiyet veren tarafa yargılama giderlerinin de ödenmesine hükmedilmesi gereklidir (Taze, 2007: 157).

3.7.3.2. İptal Davasında Kanun Yolları

Tasarrufun iptali davasının yargılaması sonucunda verilen davanın kabulü kararına karşı davalıların ve red kararına karşı davacı kamu alacaklısının kanun yollarına başvurma hakkı vardır. Kanun yollarına genel hükümler çerçevesinde gidilecektir.

3.7.3.2.1. Temyiz

Temyiz, ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararların usul ve yasaya uygunluğunun denetiminin bir yüksek mahkeme olan Yargıtay'ca yapılmasına ilişkin olağan kanun yoludur.

6183 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda açılan tasarrufun iptali davaları sonucunda verilen kararlara karşı temyiz yolu açıktır.

Ancak miktar ve değeri itibari ile 2011 yılı için 1.540,00 TL yi geçmeyen iptal davasına ilişkin olarak asliye hukuk ve sulh hukuk mahkemelerince verilen kararlara karşı temyiz yolu kapalıdır. Yani bu miktarın altındaki iptal davalarında verilen hükümler kesindir. Temyize ilişkin parasal sınırlar, her yıl bir önceki yıl için uygulanan miktarın yeniden değerlendirilmesinde artırılması sonucu oluşacak miktara yükselir.

Asliye Hukuk Mahkemeleri tarafından yapılan yargılama sonucunda verilen iptale ilişkin kararların temyiz süresi onbeş gündür. Anılan temyiz süresi, 4353 Sayılı Kanun' a tabi bulunan kamu kurumları için otuz gündür. Sulh Hukuk Mahkemeleri tarafından verilen iptal kararlarına karşı temyiz süresi ise sekiz gündür. Temyiz süreleri, mahkeme kararının taraflara usulüne uygun olarak tebliğinden itibaren başlar.

Ancak, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümleri uyarınca, tasarrufun iptali davasını gören mahkeme tarafından verilen nihai karar,

bundan böyle kararın taraflara tebliği tarihinden itibaren iki haftalık süre içinde temyiz edilebilecektir. Özel kanunlardaki temyiz süreleri saklı tutulmuştur.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu hükümleri uyarınca Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından açılan iptal davalarında İş Mahkemesi' ne açılan davalarda ise temyiz süresi, kararın taraflara tefhiminden veya tefhim edilmemiş ise tebliğinden itibaren sekiz gündür.

İptal davalarına ilişkin temyiz süreleri, adli ara tatilde de işlemeye devam eder.

3.7.3.2.2. Karar Düzeltme

Karar Düzeltme, Yargıtay'ın temyiz incelemesi sonucunda vermiş olduğu kararlara karşı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 440. maddesinde belirtilen sebeplerin mevcudiyeti halinde, kararı veren Yargıtay Dairesince veya karar, Hukuk Genel Kurulu tarafından verilmişse, genel kurul tarafından incelenmesine imkan tanıyan olağanüstü bir kanun yoludur.

Asliye hukuk mahkemelerinin iptal davaları sonucunda verdikleri kararların temyiz incelemesi sonucunda ilgili Yargıtay Dairesi tarafından verilen onama veya bozma kararlarına karşı onbeş günlük süre içinde aynı daireye karar düzeltme talebi ile başvuruda bulunulabilir.

Anılan karar düzeltme süreleri, Yargıtay kararının taraflara tefhim veya tebliğinden itibaren başlar.

Dava konusunun değeri 2011 yılı için 9.350,00 TL' nin altında olması halinde Yargıtay kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz.

Sulh Hukuk mahkemeleri ve İş mahkemeleri tarafından verilen kararların temyiz incelemesi sonucunda verilen Yargıtay kararlarına karşı ise karar düzeltme yoluna başvurulması kanunen mümkün değildir.

3.7.3.2.3. Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi yolu, kesinleşmiş veya kesin olarak verilmiş olan kararlara karşı gidilebilen (HUMK. md. 445/I) olağanüstü bir kanun yoludur. Yargılamanın iadesi yoluna ancak mahkeme tarafından verilmiş ve davanın esasını çözen kararlara karşı gidilebilir.

Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından tasarrufun iptali davasının esasına ilişkin olarak verilmiş ve kesinleşmiş kararlara karşı, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 445. maddesinde sayılan nedenlerle yargılamanın iadesi yoluna başvurulması mümkündür. Mahkemece davanın açılmamış sayılmasına karar verilmişse esasa ilişkin bir karar mevcut olmadığından bu karara karşı yargılamanın iadesi yoluna başvurulamaz. Ayrıca, yargılamanın iadesi yoluna başvurulmasının istisnai bir durum olduğu söylenebilir.

3.7.3.3. İptal Davasının Sonuçları

Davanın kabulü veya reddi kararı ile gerek kamu alacaklısı, gerek kamu borçlusunu ve gerekse kamu borçlusunun muamelede bulunduğu kişiler yönünden bazı sonuçlar doğurmaktadır. İptal davasında verilen hükmün hukuki ve cezai sonuçları bulunmaktadır.

3.7.3.3.1. İptal Davasının Hukuki Sonuçları

6183 Sayılı Kanun'un 31. maddesi, iptal davasının kabul edilmesi halinde kamu alacaklısı lehine doğuracağı sonuçları düzenlemektedir. Burada, kamu alacaklısının açtığı iptal davasını kazanması durumu değerlendirilmektedir. Bu hükme göre, iptal davası sonucunda borçlunun iade sorumluluğu ve kapsamı, iptal hükmünün alacak miktarı ile sınırlı olması ve dava sonucunda üçüncü kişinin hakları ayrıntılı olarak inceleme konusu yapılacaktır.

3.7.3.3.1.1. İade ve Kapsamı

Tasarrufun iptali davası sonucunda borçlunun iade sorumluluğunu düzenleyen 6183 Sayılı Kanun'un 31. maddesi hükmü, "27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerde sözü edilen tasarruf ve işlemlerden faydalananlar elde ettiklerini elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini vermeye bu kanun hükümleri dairesinde mecburdurlar. Bunlar karşılık olarak verdikleri şeyden dolayı alacaklı kamu idaresinden bir talepte bulunamazlar." şeklindedir. Maddede, esas itibarıyla üçüncü kişilerin hakları ile uymaya zorunlu oldukları hususların düzenlendiği görülmektedir. Bu hüküm uyarınca, 27, 28, 29 ve 30. maddelerde zikredilen hükümsüz sayılan tasarruf ve muamelelerin iptali halinde, bu tasarruf ve muamelelerden yararlananlar elde ettiklerini aynen iade etmeye, elden çıkarmış olmaları durumunda takdir edilecek bedelini ödemeye mecburdurlar. Ancak bu düzenle-

me, tasarrufun iptali davasının sonuçlarının tahakkuku açısından yeterli değildir. Bundan dolayı, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun tasarrufun iptali davasının sonuçlarını düzenleyen 283.maddesinin, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca açılan tasarrufun iptali davalarında uygulanması gerektiği hususunda gerek öğretide ve gerekse Yargıtay uygulamalarından görüş birliği vardır (Güneren, 2004: 1283). 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 283. maddesi;

“Davacı, iptal davası sabit olduğu takdirde, bu davaya konu teşkil eden mal üzerinde cebri icra yolu ile hakkını almak yetkisini elde eder ve davanın konusu taşınmazsa, davalı üçüncü şahıs üzerindeki kaydın tashihine mahal olmadan o taşınmazın haciz ve satışını isteyebilir.

İptal davası, üçüncü şahsın elinden çıkarmış olduğu mallar yerine geçen değere taalluk ediyorsa, bu değerler nispetinde üçüncü şahıs nakden tazmine (Davacının alacağından fazla olmamak üzere) mahkum edilir.

İptal davası üzerine üçüncü şahıs da, mamelekinde hasıl olacak eksikliğin borçludan tahsilini aynı davada isteyebilir. Bu talep, iptal davasının tefrik edilerek daha önce hükme bağlanmasına mani değildir.

İptal davasını kaybeden üçüncü şahıs, karşılık olarak şeyi veya bedelini borçludan veya iflas masasından geri isteyebilir.

Batıl bir tasarruf neticesinde kendisine ödenilen şeyi geri veren alacaklı eski haklarını muhafaza eder.

Kendisine bağış yapılan iyiniyetli ise yalnız dava zamanında elinde bulunan miktarı geri vermeye mecburdur “ şeklinde düzenlenmiştir.

Buna göre, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca açılan iptal davasının konusu taşınır bir mal ise davalı kamu borçlusu o malı iade ile yükümlüdür. Dava konusu mal, üçüncü kişinin elinde bulunmaması halinde malın değeri, üçüncü kişiden diğer malvarlığına haciz konulmak suretiyle tahsil edilir.

Dava konusu, trafik siciline kayıtlı bir araç ise mahkemece trafik kaydının iptaline karar verilmeyip dava konusu araç yönünden tasarrufun iptaline ve alacak miktarı ve fer' ileri ile sınırlı olmak üzere kamu alacaklısına cebri icra yolu ile alacağını tahsil yetkisi verilmesine şeklinde karar verilmesi gerekir.

Kabulüne karar verilen iptal davasının konusunun taşınmaz olması halinde, davalı-üçüncü kişi üzerindeki tapu kaydının düzeltilmesine gerek olmaksızın tasarrufun alacaklı yönünden iptaline karar verileceğinden kamu alacaklısı, taşınmazın haciz ve satışını talep edebilir.

İptali konu tasarruf rehin hakkı ise, mahkemece rehin hakkının iptali ile malın üzerinden kaldırılması yönünde değil, rehin hakkının alacaklı yönünden geçersizliğinin tespitine karar vereceğinden kamu alacaklısı bu aynı hak ile yükümlü malı, rehin hiç tesis edilmemiş gibi rehin hakkı dikkate alınmaksızın satışını isteyebilir.

Kamu alacaklısı lehine sonuçlanan iptal davasının konusunun taşınmaz satış vaadi sözleşmesi olması halinde, satış vaadi sözleşmesi şerhine dair tasarrufun davacı bakımından geçersiz sayılmasına karar verilecektir. Bu halde, mahkemece tapu sicildeki şerhin iptaline şeklinde hüküm verilemez.

Borçlu ile tasarrufta bulunan kişinin, dava konusu malı elinden çıkarmış olduğu durumda, iptal davasının konusunu bu malın yerine geçecek değer teşkil eder. Bu halde, iptal davası aleyhine sonuçlanan davalı üçüncü kişi, malın değeri oranında alacaklıya tazminat ödemeye mahkum edilir.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 24.03.2009 tarihli, 1999/852 Esas ve 1999/1168 Karar sayılı kararında; “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanununun 31. maddesi hükmünce, 27, 28, 29 ve 30. maddelerde sözü edilen tasarruf ve muamelelerden faydalanan üçüncü şahıs şayet elde ettiğini elden çıkarmışsa takdir edilecek bedeli ödemekle yükümlüdür. Başka bir anlatımla somut olayda satışının iptali dava edilen araç ister kaza sonucu hurda haline gelsin, isterse trafikteki kaydı terkin edilerek elden çıkarılmış olsun, yasanın öngördüğü iptal sebepleri varsa, üçüncü şahıs kanun gereği bedelden sorumlu sayılır ve konunun ıslahla bir ilgisi yoktur. Daha açığı, tasarrufun iptali davası kendiliğinden bedel davasına dönüşür.

Bu durumda mahkemece, uyulan Yargıtay bozma kararı doğrultusunda değerlendirme yapılarak, iptal koşulları sabit görüldüğü takdirde, üçüncü şahsın bedelle sorumlu olduğu gözetilip sonucuna uygun bir hükme varılması yerine davanın yazılı şekilde reddi bozmayı gerektirir. “ şeklinde anılan hususa açıklık getirilmiştir ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610936&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610936&ara=amme%20alacakları%20tasarrufun%20iptali), 10.09.2011).

Malın değerinin, kamu alacaklısının alacağıının değerinden fazla olması halinde, tazminat miktarı da alacak miktarı ile sınırlı olacaktır. Tazminat hükmünü içeren mahkeme kararını alan kamu alacaklısı, mahkeme kararına istinaden doğrudan doğruya davalı olan üçüncü kişi aleyhine icra takibi yapabilir. Ancak, kamu alacaklısı tarafından yapılacak icra takibinin, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun ilamların icrasına dair hükümlerine göre olması icap eder (Uyar vd, 2008: 1114-1123).

3.7.3.3.1.2. İptalin Alacak Miktarı İle Sınırlı Olması

Borçlu ile üçüncü kişiler arasındaki iptale konu olan tasarruflar, hukuken geçerli olan tasarruflardır. Tasarrufun iptali davası ile borçlunun kamu alacağıının ödenmesini imkansız kılmak düşüncesiyle böyle bir tasarrufta bulunması nedeniyle, bu tasarrufun kamu alacaklısı bakımından hükümsüzlüğünün tespiti ve böylelikle kamu alacağıının tahsili amaçlanmaktadır. Bundan dolayı, iptal davasının kazanılması halinde, mahkemece kamu alacaklısının borçludan tahsil edemediği alacak miktarı ile sınırlı olmak tasarrufun iptaline karar verilmesi söz konusu olacaktır.

Davanın kabulü halinde iptal edilen tasarrufa konu olan malın değerinin alacak miktarından fazla olması durumunda, kamu alacaklısı haciz edilerek satılan malın satış bedelinden ancak alacağı miktarında tahsilat yapabilir. Satış bedelinden geriye bir şey artarsa, o para malı satılana verilir.

Aynı şekilde, iptal konusu malın üçüncü kişi tarafından elden çıkarılmış olması halinde de kamu alacaklısı lehine hükmedilecek tazminat miktarı, alacak miktarı ile sınırlı olacaktır.

Borçlunun iflas etmesi halinde, iflas masasını temsilen iflas idaresi tarafından açılan tasarrufun iptali davasında, mahkemece tasarrufun iptaline karar verilmesi durumunda, dava konusu malın değerinin tümü iflas masasına ödenir. İflasta yapılan sıra cetveline göre alacaklılara dağıtılır. İflas idaresi tarafından verilen yetki gereğince alacaklılardan birinin iptal davasını açıp lehine sonuçlandırması halinde ise malın satış bedelinden iptal davasını açan alacaklının alacağı öncelikle ödenir. Buna rağmen artan para mevcutsa diğer alacaklılara ödeme yapılır ve yine artan para bulunursa malı satılan üçüncü kişiye verilir (Toktaş, 2009: 148).

3.7.3.3.1.3. Üçüncü Kişinin Hakları

Borçlu ile yaptığı tasarruf iptal edilen üçüncü kişi, davanın sonucunda aldığı şey elinde ise onu iade edecek, elinden çıkarmış ise malın bedelini kamu alacaklısına ödemek zorunda kalacaktır. Her iki halde de, üçüncü kişinin malvarlığı eksilmiş olacaktır (Taze, 2007: 165).

Tasarrufun iptali davasının sonucunda malvarlığı eksilen üçüncü kişinin mağduriyetinin giderilmesi, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun 283. maddesi ile sağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, iptal davasının tarafı olan ve dava sonucunda elinde bulunan malı iade eden veya elinden çıkmış ise malın değerini alacaklıya ödemek zorunda kalan üçüncü kişinin verdiği malı veya ödediği bedeli borçludan isteme hakkı vardır. İptal davası aleyhine sonuçlanan üçüncü kişi, karşılık olarak verdiği şeyi ya da bedelini borçludan yahut iflas masasından tahsil etmek için iptal davasını gören mahkemeden talepte bulunabilir. Üçüncü kişinin bu talebi, mahkemece iptal davasının hükme bağlanmasına engel teşkil etmez. Ancak, üçüncü kişinin karşılık olarak verdiği şeyden dolayı kamu alacaklısından talepte bulunma hakkı, 6183 Sayılı Kanun' un 31. maddesi gereğince yoktur (Güneren, 2004: 1285).

Yine, anılan kanun maddesinde “ Batıl bir tasarruf sonucu kendisine verilen şeyi iade eden üçüncü kişi eski haklarını korur.” hükmü yer aldığından üçüncü kişi malvarlığında gerçekleşen eksilmeden kaynaklanan alacağını, borçluya karşı dava açmak veya icra takibi yapmak suretiyle isteyebilecektir.

Son olarak, kendisine borçlu tarafından yapılan bağışlama ve bağışlama niteliğindeki tasarrufların iptalinde, bağışların iptale tabi olup olmamasında üçüncü kişinin iyiniyeti aranmaz ise de üçüncü kişinin iyiniyetli olması durumunda üçüncü kişinin iade yükümlülüğü, iade zamanında elinde kalanı iade etmekle sınırlı olacaktır (Taze, 2007: 165).

3.7.3.3.2. İptal Davasının Cezai Sonuçları

6183 Sayılı Kanun' un 30. maddesinde, kamu borçlusunun hiç malının bulunmadığı veya mevcut malvarlığının borcu karşılamaya yetmediği takdirde kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla borçlu tarafın-

dan yapılan tek taraflı muameleler ile borçlunun kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamaya yönelik amacını bilen veya bilmesi gereken kişilerle yaptığı bütün muamelelerin de tarihleri ne olursa olsun hükümsüz olduğu, bu muameleler hakkında kamu alacaklısı tarafından tasarrufun iptali davası açılabileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan madde başlığından da anlaşılacağı üzere, borçlunun kamu alacaklısının alacağını tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapmış olduğu tasarruflar, kamu alacaklısı yönünden iptalinin sağlanabilmesi ile hukuki bir yaptırıma bağlanmıştır. Bunun yanında, bu muameleyi yapan borçlunun yaptığı fiil suç kabul edilmek suretiyle borçlu hakkında cezai yaptırım da öngörülmüştür (Yılmaz, 2004: 188).

6183 Sayılı Kanun' un 110. maddesi hükmü şöyledir;

“Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını,

1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

2. Gizleyerek, kaçıarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Anılan hüküm ile kamu alacağının tahsiline engel olanların cezalandırılması amaçlanmıştır. Suçun oluşabilmesi, kamu borçlusu durumundaki failin aleyhine başlatılan bir icra takibinin varlığı ve icra takibinin başlamasından sonra borçlunun kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsiline imkan bırakmamak ya da engel olmak kastıyla malvarlığından bir kısmının veya tamamının madde metninde belirtilen icra hareketleri sonucunda malvarlığını yok etmesi veya azaltması ve borçlunun geriye kalan malı varsa bu malların kamu alacağını karşılamaya yetmemesi gereklidir. Maddeye göre, borçlu tarafından malları üzerinde giriştiği azaltma veya yok etme eylemine rağmen kalan mallarından kamu alacağının tahsilinin mümkün olması durumunda, suç oluşmayacaktır (Parlar ve Hatipoğlu, 2005: 837).

Madde hükmünde belirtilen suç, takibi şikayete bağlı suçlardan değildir. 6183 Sayılı Kanun' un 115. maddesi hükmü gereğince kamu alacaklısının o yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine veya Cumhuriyet Savcılığı tarafından kendiliğinden soruş-

turma yapılabilecektir. Kovuşturma sonucunda açılacak dava, Asliye Ceza Mahkemesinde görülür.

Davanın zamanaşımı, Türk Ceza Kanunu' nun 66. maddesine göre sekiz yıllık süreye tabidir. Yani, borçlu hakkında ceza davasının açılmasından sonra sekiz yıl içinde yargılamanın sonuçlanmaması halinde kamu davası düşer.

Suçun cezası, altı aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

İptal davasına konu tasarruf yönünden suçun unsurlarını açıklamak yerinde olacaktır. Suçun maddi unsurlarının ilki, kesinleşmiş bir kamu alacağının mevcudiyetidir. Borçlu hakkında tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil aşamasına gelmemiş bir kamu alacağı varsa, suçun maddi unsuru yoktur.

Suçun ikinci maddi unsuru, borçlu hakkında icra takibi işlemlerine başlanmış olmasıdır. Henüz borçlu hakkında başlanmış bir icra takibi yoksa borçlunun yaptığı malvarlığını kasten yok etmesi veya azaltmasına dair eylemleri, cezalandırılmayacaktır.

Suçun başka bir maddi unsuru, borçlunun yaptığı eylemler sonrasında kalan malvarlığından kamu alacağının tahsil edilememesidir. Borçlunun malvarlığından alacağın tahsili mümkün ise maddede sayılan eylemler sabit olsa dahi suç oluşmaz.

Borçlunun malvarlığını yok etmesi veya azaltması da suçun bir diğer unsuru olarak ortaya çıkmaktadır.

Suçun manevi unsuru ise, kasıttır. Borçlunun yaptığı eylemlerde kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsiline engel olma niyeti ve kararı ile hareket etmesidir (Toktaş, 2009: 149-152).

Son olarak, tasarrufu iptali davasının açılması halinde borçlunun iptale tabi tasarrufunun 6183 Sayılı Kanunu' un 110. maddesinde belirtilen suç unsurlarını da içermesi durumunda kamu alacaklısı tarafından suç duyurusunda bulunması zorunludur. Aksi durum, Türk Ceza Kanunu' na göre suçu bildirmeme suçunu oluşturabilecektir.

3.8. İflasta Tasarrufun İptali Davası

Çalışmamızın buraya kadar olan bölümünde tasarrufun iptali davasının haciz yolu ile yapılan icra takibi aşamasında açılmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu kısımda, borçlunun iflas etmesi halinde, tasarrufun iptali davasına ilişkin düzenleme ve değerlendirmeler üzerinde durulacaktır.

Genel anlamıyla iflas, borçlunun mali olanaklarının kaybetmesi ve tüm malvarlığını kısmen veya tamamen tüketmesi halidir.

Takip hukuku açısından ise, cüzi takip yolundan farklı olarak para alacakları ve teminat verilmesi hakkında söz konusu olan külli bir takip yoludur. Bu nedenle, iflas durumunda, hakkında takip yapmış olsun olmasın tüm alacaklılar, alacakları oranında ve kanunla belirlenen sıralarda borçlunun haczi kabil malvarlığı ile hak ve alacakları üzerinde muhatap olmaktadır (Günel, 2006: 13).

6183 Sayılı Kanun' da borçlunun iflası durumunda, kamu alacaklısı tarafından açılacak olan tasarrufun iptali davalarında ne şekilde işlem yapılması gerektiği hususunda kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nun konuya ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Kamu borçlusunun tasarrufun iptali davası açılmadan önce iflas etmiş olması halinde, iptal davası iflas idaresi tarafından açılacaktır. Borçlunun iflası ile tüm malvarlığı iflas masasına dahil olduğundan borçlunun iflasından önce alacaklılarından mal kaçırma amacı ile yaptığı tasarrufların iptali, iflas idaresi tarafından istenebilecektir (İİK. md. 187).

İflas idaresinin bu davayı açmak için aciz belgesi ibraz etmesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü borçlunun iflası ile borçlarını ödeyemediği dolayısıyla aciz halinde olduğu açıktır. Yargıtay' ın görüşü de aynı yöndedir. 6183 Sayılı Kanun uyarınca açılacak tasarrufun iptali davalarında kamu alacaklısından, aciz belgesi ibraz etme şartı bulunmamaktadır.

İflas idaresi tarafından bu davanın açılmasının istenmemesi halinde, tasarrufun iptali davasının açılmasına dair yetki, İİK.' nin 245. maddesi uyarınca alacaklıya devredilebilir. Bu durumda iptal davası, dava hakkı kendisine devir olunan alacaklı tarafından açılarak yürütülecektir.

Davanın devamı sırasında borçlunun iflasına karar verilmesi halinde ise dava hakkı iflas masasına geçeceğinden davaya iflas idaresi tarafından devam edilir. Ancak iflas idaresi, bu hakkını kullanmazsa davacı, şahsi hakkına istinaden davayı kendisi yürütebilir (Güneren, 2004: 1210).

Borçlu hakkındaki iflasın kapanması kararından sonra, İİK.' nın 255. maddesi uyarınca iptal davası ancak iflas idaresi tarafından açılabilir. Elinde aciz belgesi bulunan bir alacaklı tarafından iptal davası açılmaz. Ancak, alacaklıya bu dava hakkının İİK.' nın 245, 255/III maddesi uyarınca devredilmiş olması halinde, alacaklının tasarrufun iptali davasını açabilmesi mümkündür

Bunun yanında, bir alacaklı iflasta düzenlenen sıra cetveline kabul edilmiş başka bir alacaklının alacağına iptale tabi bir tasarrufa dayandığı iddiasında ise o alacaklıya karşı tasarrufun iptalini davasını (sıra cetveline itiraz yolu ile) açabilme hakkına sahiptir (Uyar vd, 2008: 835).

İflasta tasarrufun iptali davasında borçlunun davalı olarak gösterilmesine gerek yoktur. Çünkü borçlu iflas etmiştir. Bu durumda iptal davasının iptal konusu tasarruftan yararlanan kişiler ve bunların mirasçıları ile kötüniyetli üçüncü kişiler ve bunların mirasçıları aleyhine açılması gerekmektedir.

İflasta tasarrufun iptali davasının yapılan yargılama sonucunda kabulüne karar verilmesi halinde kararda dava konusu tasarrufun iptaline karar verilmekle yetinilir. Dava kabul edildiği takdirde dava konusu mal, sanki iflas eden borçlunun malı gibi iflas masasına geçer. İflas idaresi tarafından satılarak satış bedeli, iflas alacaklılarına paylaştırılır.

İflas idaresinden dava hakkını devralan alacaklı tarafından davanın sonuçlandırılması durumunda, malı satış bedelinden öncelikle davayı yürüten alacaklıya ödeme yapılır. Malın satış bedelinden artan para kalırsa, iflas masasına verilir ve diğer alacaklılara dağıtılır.

İflas eden borçlu ile arasında yapılan tasarruftan yararlanan kişinin iktisap ettiği malı veya hakkı iyiniyetli bir üçüncü kişiye devretmek suretiyle elinden çıkarmış olması halinde, mahkeme tarafından tasarruftan yararlanan davalının elinden çıkardığı mal ya da hakkın değeri oranında tazminatın iflas masasına ödenmesine karar verilir (Kuru, 1997: 1580).

Son yıllarda borçlarını ödeme güçlüğü içine giren ve malvarlığının aktifi pasifi ni karşılamaya yetmeyen dolayısıyla iflasın eşğine gelmiş olan ticaret şirketleri tarafından iflasın ertelenmesi yoluna başvurulması sıklıkla görülmeye başlanmıştır. Bu neden-

le, iflasın ertelenmesi kurumu ve iflasın ertelenmesinin tasarrufun iptali davası üzerindeki etkileri üzerinde durulması uygun olacaktır.

İflasın ertelenmesi kurumu, Türk Hukuk sistemine Türk Ticaret Kanunu' nun 324. maddesi ile girmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 324. maddesinde, anonim şirketlerde şirketin mali yapısının bozulması durumunda, genel kurul veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme tarafından iflasın ertelenmesine karar verilebileceğini düzenlemektedir. Bu maddeye göre, şirketin borca batık olması halinde, yönetim kurulu tarafından bu durumun mahkemeye bildirilmesi zorunludur. Bu durumda mahkemece şirketin iflasına karar verilebileceği gibi, genel kurul veya şirket alacaklılarından birinin talebi ve şirketin durumunun düzeltilmesinin mümkün olması halinde, mahkemece iflasın ertelenmesine karar verilebilir. Mahkeme iflasın ertelenmesine karar verirse şirketin mallarının korunması yönünde gerekli gördüğü tedbirleri alır (Çavdar vd, 2006: 71).

Türk Ticaret Kanunu' nda yer alan bu düzenlemenin yetersiz kalması nedeniyle daha sonra 4949 Sayılı Kanun ile sermaye şirketleri ve kooperatiflerin borca batıklık nedeniyle iflasına ilişkin İcra ve İflas Kanunu'nun 179. maddesinde, şirket borçlarının aktifinden fazla olması halinde, şirketin iflasına karar verilebileceği ancak, mali durumun iyileştirilmesi imkanı mevcut ise, talep üzerine iflasın ertelenmesi yoluna gidilebileceği açıkça düzenlenmiştir. Devam eden 179/a ve 179/b maddelerinde iflas ertelenmesinin etkileri üzerinde durulmuştur.

İflasın ertelenmesi, aktifi pasifini karşılamayan, diğer bir deyişle borca batık durumda olan bir anonim şirketin belli koşullarla geçici olarak iflasına karar verilmesini önlemek, iflas kararı verilmesini gerektiren borca batıklığı ortadan kaldırmak, şirketin durumunun düzeltilmesi ve şirketin bir tüzel kişi olarak varlığını sürdürmesi ve faaliyetlerine devam etmesini sağlamak amacını güden bir kurumdur. İflasın ertelenmesi, şirketin ve pay sahiplerinin çıkarlarını korumaya hizmet etmenin yanında şirket alacaklılarının da korunmasına hizmet eder. Böylelikle, hem şirketin hem de şirketin alacaklıların menfaatleri korunmuş olur (Özkan, 2008: 107). İflasın ertelenmesi ile mali açıdan güçlük içinde bulunan ve iflas etmek üzere olan sermaye şirketine durumunu düzeltebilmek için son bir kez süre verilmesi sözkonusu olmaktadır (Öztek, 2006: 40).

Borçlu hakkında verilen iflasın ertelenmesi kararının en önemli etkisi; hakkında iflâsın ertelenmesi kararı verilen şirket ya da kooperatife karşı yeni takip yapılamaması

ve daha önce başlamış olan takiplerin durmasıdır. Bu husus, İcra ve İflas Kanunu' nun 179/b maddesinde “iflasın ertelenmesi kararı üzerine, borçlu aleyhine 6183 Sayılı Kanun' a göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamayacağı ve evvelce başlamış olan takiplerin duracağı” şeklinde belirtilmiştir. Maddede belirtilen takip kavramı, her türlü takip işlemlerin kapsar. Buna göre, hakkında iflasın ertelenmesi kararı verilen borçlu hakkında erteleme süresi içinde ödeme emri gönderilemeyeceği gibi haciz yapılamaz ve satış istenemez. Hatta alacaklı tarafından icra işlemi sayılmayan ihtiyati haciz ve takip talebinde bulunulması da mümkün değildir.

Yine iflasın ertelenmesi süresince bir takip işlemi ile kesilen zamanaşımı ve hak düşürücü süreler işlemez (İİK. md. 179/1). Bu hükme göre, tasarrufun iptali davasındaki İİK.' nin 278 ile 284. maddelerinde belirtilen süreler de iflasın ertelenmesi süresinin sonuna kadar uzayacaktır. Aynı şekilde, kamu alacakları hakkında açılan tasarrufun iptali davaları için 6183 Sayılı Kanun' da yazılı sürelerin de iflasın ertelenmesi süresince işlemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Burada çalışmamızı ilgilendiren husus, iflasın ertelenmesinin tasarrufun iptali davasına etkisidir.

İcra ve İflas Kanunu' nun 179/b maddesinde, borçlu hakkında takip yapılamayacağından bahsedilmektedir. Bu halde, iflasın ertelenmesi süresi içinde dava açılabileceği gibi daha önce açılmış davalara da devam edilecektir (Öztek; 2007: 102).

İflasın ertelenmesi kararından önce açılan tasarrufun iptali davalarına iflasın ertelenmesi süresince de devam edilecektir. Kamu alacaklısı tarafından açılan tasarrufun iptali davasında, borçlu hakkında yapılan icra takibi kesinleşmiş ve borçlu tarafından kamu borcu ödenmemiştir. Dolayısıyla, şartlarının bulunması halinde tasarrufun iptaline karar verilecektir.

Nitekim, Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin 03.06.2004 tarihli, 2003/9771-6618 sayılı kararında; “...Mahkemece bilirkişi incelemesi yapılarak pasifin aktiften fazla olduğunun saptanması halinde ortaklığın iflasına karar verilir. Ancak “iflas isteyen anonim şirketin borca batık durumda olmadığı, muvazaalı işlemler nedeniyle borca batık hale geldiğine” yönelik alacaklıların itirazı mevcutsa, bu itirazlar da mahkemece incelenir. Somut olayda; borca batıklık bildiriminde bulunan davacı şirketin MMC Ltd. Şti.’

ne borcun gerçek olup olmadığı üzerinde durulup, tasarrufun iptali davalarının da sonucu beklenerek, aktiflerin satış fiyatı üzerinden tespit edilmesi sonucu, şirketin borca batık durumda olup olmadığı saptanmalıdır” şeklinde karar verilmiştir (Kayar, 2009: 26). Söz konusu kararda, iflasın ertelenmesi istemi üzerine yapılan yargılama sırasında borçlu hakkında açılan tasarrufun iptali davalarının sonuçlarının beklenmesi gerektiği belirtilmiştir.

İflasın ertelenmesi süresi içinde borçlunun malvarlığına ilişkin bir değer borçlu tarafından tasarrufta bulunması ve bu durumun tespiti halinde, kamu alacaklısı tarafından tasarrufun iptali davası açılması mümkündür. Hakkında iflasın ertelenmesi karar verilen borçlu hakkında yapılan icra takibi kesinleşmemiş ise iflasın ertelenmesi süresi içinde icra takibine devam edilemeyeceğinden iptal davasına bakan mahkemenin, şartları oluşmadığından davanın reddine karar vermesi gerekecektir.

Konu ile ilgili olarak Yargıtay 17. Hukuk Dairesinin 26.05.2009 tarihli, 2009/2648-3632 sayılı kararında özetle; “ Dava İİK 277 ve devamı maddeleri gereğince açılmış tasarrufun iptali istemine ilişkindir. Bu tür davaların dinlenebilmesi için davada önce başlatılmış bir icra takibinin varlığı, iptali istenen tasarrufun borcun doğumundan sonra yapılmış olması ve borçlu hakkında alınmış bir aciz belgesinin bulunması gereklidir.

İİK.’ nin 179/6 maddesi hükmü gereğince açılan iflasın ertelenmesi davası nedeniyle verilen tedbir kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 Sayılı Kanun’ a göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler de durur.

Somut olayda, Ankara 1. Asliye Ticaret Mahkemesinin 2007/728 Esas, 2009/160 Karar sayılı iflasın ertelenmesi davasında verilen 07.01.2008 tarihli ihtiyati tedbir kararı ile takiplerin durdurulmasına karar verildiği, alacaklının ise 26.12.2007 tarihinde icra takibine başladığı ve ödeme emrinin borçluya 04.01.2008 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda iflasın ertelenmesi davasında verilen ihtiyati tedbir kararının tasarrufun iptali davasına etkileri yönünden değerlendirme yapılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken eksik incelemeye dayalı hüküm tesisi isabetli görülmemiştir.” şek-

linde karar verilmiştir (<http://www.murathaznedar.av.tr/ictihat.html>, 11.09.2011). Yargıtay kararı uyarınca, tasarrufun iptali davasının şartlarının bulunup bulunmadığının tartışılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Son olarak, açılan tasarrufun iptali davasında mahkeme, alacaklının lehine yapılan tasarrufun hükümsüzlüğüne ve iptal konusu mal üzerinde cebri icra yapma hakkı tanınmasına şeklinde karar verilecektir. Alacaklı tarafından bu kararın uygulanması, iptal konusu malın cebri icra yolu ile satışını talep etmesi anlamına gelecektir. Ancak, borçlu hakkında iflas ertelenmesi süresi içinde bu malın satışının alacaklı tarafından talep edilmesi, İİK. nın 179/b maddesine göre mümkün olmayacaktır.

SONUÇ

Ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin hükümler, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Anılan kanun, özel hukuk borç ilişkilerinden kaynaklanan alacakların takip ve tahsiline ilişkin hükümleri içeren 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'ndan farklı hükümler içermektedir. Bunun nedeni, alacaklı durumda bulunan devletin, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak olan vergi ve diğer gelirlerden oluşan kamu alacaklarının hızlı ve etkili olarak tahsil edilmesinin istenmesidir. Kanun koyucu, bu gerekçe ile kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin özel hükümler koyarak kamu alacaklısı sıfatını taşıyan tahsil dairesine önemli avantajlar sağlamıştır. 6183 Sayılı Kanun hükümleri ele alındığında en dikkat çeken husus, kamu alacağının, borçlusundan rızaen veya cebren tahsilinden önce tehlikeye girmesini önlemek ve bu yolla kamu alacaklısının haklarının korunmasına yönelik yöntemlerin yer alması ve genellikle kamu alacaklarının korunması yöntemlerinin doğrudan kamu alacaklısı tarafından uygulanmasıdır.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'ndan en önemli farklarından biri kamu alacaklarının korunması yöntemlerinin belirtildiği hükümleridir. Özel kişiler arasındaki alacakların takip ve tahsilini düzenleyen 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda, kamu alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen 6183 Sayılı Kanun' da yer alan ve kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alınmasına yönelik hükümler bulunmamaktadır. Özel hukuk alacaklarından farklı olarak, kamu alacakları için konulmuş bu hükümler devletin alacaklı konumda olmasından kaynaklanmaktadır. Özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakların takip ve tahsilinde de alacaklı, borçlunun borcunu ödememesi halinde, devletin cebri icra organları vasıtasıyla alacağını tahsil etmektedir. Ancak, kamu alacaklarının tahsilinde kamu alacaklısına teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk gibi alacağının ödenmesini güvence altına alan önlemleri uygulama yetkisi verilmiştir.

6183 Sayılı Kanun' un 9 ile 36. maddelerinde kamu alacaklarının korunması ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler ile tahakkuk ederek borçlusu hakkında cebri icra yoluna başvuru veya henüz tahakkuk etmediğinden istenebilir hale gelmemiş olan kamu alacaklarının tahsilinin tehlikeye girmesi halinde kamu alacaklarının tahsilinin önceden güvence altına alınması amaçlanmıştır.

6183 Sayılı Kanun' da kamu alacaklarının korunma yöntemleri; teminat isteme (md. 9-12), ihtiyati haciz (md. 13-16), ihtiyati tahakkuk (md. 17-20), rüçhan hakkı (md. 21), kamu alacaklarını kesip ödemek zorunda olanlar (md. 22-23), iptal davaları (md. 24-31), limited şirketlerin kamu borçları (md. 35), kanuni temsilcilerin sorumluluğu (Md. Mükerrer 35) ve yurt dışına çıkış tahdidi (md. 36/A) başlıkları altında düzenlenmiştir.

Kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biri de tasarrufun iptali davalarıdır.

6183 Sayılı Kanun' un 24 ile 31. maddelerinde hüküm altına alınan iptal davaları, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanun' un 277 ve devamı maddelerinde düzenlenen tasarrufun iptali davalarına yönelik hükümler esas alınmak suretiyle kamu alacakları yönünden düzenlenmiştir. Bu nedenle, biz de iptal davası yerine tasarrufun iptali davası deyimini kullanmayı uygun gördük.

Kamu alacağının kesinleşmesinden sonra kamu borçlusu aleyhine yapılan icra takibinin semeresiz kalması başka bir deyişle kamu alacağının borçlunun mevcut malvarlığından tahsil edilememesi gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bazen bu durumlara, kamu borçlusunun, kamu alacağının tahsiline imkan vermemek amacıyla üçüncü kişiler lehine önceden yaptığı tek taraflı veya iki taraflı hukuki işlemler neden olmaktadır. Kanun Koyucu kamu alacaklısına, kamu alacağını ödemeyen, haczi kabil malı mevcut olmayan veya mevcut malvarlığı kamu alacağını karşılamaya yetmeyen borçlunun kamu alacağının tahsiline imkan vermemek amacıyla yaptığı tasarrufların iptali için dava açma hakkını tanımıştır.

Tasarrufun iptali davasının amacı, kamu alacaklısının, borçlarını ödemeyen, malvarlığı borçlarını karşılamaya yetmeyen borçlunun, borçlarını ödememe ve alacaklısına zarar verme amacıyla malvarlığından çıkardığı değerler üzerinde giriştiği tasarrufları, mahkeme hükmü ile davanın tarafı olan kamu alacaklısı yönünden geçersizliğini tespit ettirmek ve dava konusu değerler üzerinden kamu alacaklarının tahsilini sağlamaktır.

Tasarrufun iptali davaları, şahsi nitelikte eda davalarıdır. Dolayısıyla, eşyanın doğrudan doğruya aynına yönelik değildir. Davayı kazanan alacaklıya sadece iptal edilen tasarrufa konu olan malların değeri üzerinden alacağını tahsil etmek yetkisini verir. Başka bir deyişle, iptal konusu malın mülkiyetini dava sonunda borçlunun uhdesine geri

dönmez. Borçlunun iptale tabi bir tasarrufla elinden çıkardığı mal, bu tasarruf sonunda mal sahibi durumunda olan kişinin malvarlığında kalmaya devam eder. Ancak, tasarrufun iptali davasının kazanan kamu alacaklısı, o malı sanki borçlunun malvarlığında imiş gibi haczettirmek ve paraya çevirmek suretiyle alacağına kavuşmak imkanını elde eder.

Borçlunun, alacaklılardan mal kaçırmak amacı ile yaptığı ve bu nedenle iptal davasına konu olan işlemlerin hukuki niteliği, öğretide tartışma konusu olmuştur. Ortaya konulan teoriler içinde unsurları kanunda düzenlenen bir borca dayandığı görüşünü temel alan yasal borç teorisi, tasarrufun iptali davasının amacına, konusuna ve alacaklı ve borçlu yönünden ortaya çıkan sonuçlarına ilişkin tatmin edici açıklamalar getirmesi nedeniyle en uygun teoridir. Butlan teorisinde savunulduğu gibi genel hukuk kuralları çerçevesinde geçerli olan bir işlemin mutlak ve nispi manada hükümsüz kılınması mümkün değildir. Tasarrufun iptali davasında, borçlunun her davranışı kusura dayalı haksız bir fiil olarak nitelendirilemeyeceği için haksız fiil teorisi, tasarrufun iptal davasının niteliğini açıklamaktan uzaktır. Borçlunun malvarlığını, buna dahil mallar zamanla değişse bile alacaklılarına karşı sorumlu bir obje olduğu, bu sorumluluk dolayısıyla borçlunun malvarlığına dahil bir malın elden çıkartılmasının, alacaklının zararına haksız bir kazanç olarak düşünüldüğü sebepsiz zenginleşme teorisi de, zenginleşen kişinin sonuçta fakirleşene malı iade zorunluluğu bulunduğundan tasarrufun iptali davasının niteliğini tam olarak açıklayamamaktadır.

Tasarrufun iptali davasının konusu, borçlunun tek taraflı veya iki taraflı yaptığı tasarruf işlemleri ve muameleleridir. Hangi tasarruf ve işlemlerin iptal davasının konusunu oluşturacağı hususlarının açıklanması gerekmektedir.

Borçlar Kanunu' nun 18. maddesinde tanımlanan muvazaalı işlemlerin iptali ile tasarrufun iptali davaları, amaçlanan sonuç bakımından birbirine benzese de nitelikleri farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar nedeniyle muvazaalı işlemlerin iptalini teminen 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca tasarrufun iptali davası açılıp açılmayacağı hususu tartışmalıdır. Öğretide, muvazaalı işlemler için tasarrufun iptali davası açılmayacağı yönünde görüşler olduğu gibi muvazaalı bir işleme karşı tasarrufun iptali davasının da açılmasının mümkün olduğu yönde görüşler de bulunmaktadır. Borçlunun alacaklılarına zarar verme ve aldatma kastı ile muvazaalı işlemler yapılmak suretiyle malvarlığını eksiltmesi söz konusu olduğunda, alacaklının semeresiz kalan icra takibine konu alacağını tahsil edebilmek için eldeki delil durumu, dava açma süresi ve yargılama sürecine

göre muvazaalı işlemin iptali ya da tasarrufun iptali davası açma konusunda alacaklının seçimlik hakkının olması gerektiği kanaatindeyiz.

Sosyal ve ekonomik hayatta bazen sözleşme yapmak isteyen bir kimsenin, çeşitli düşüncelerle sözleşmenin tarafı olarak gözükmeyi istememesi ve sözleşmede kendisi yerine bir başkasının yer almasını sağladığı durumlarda, sözleşmede yer almak istemeyen kişi hesabına ve fakat kendi adına işlem yapması nam-ı müstear olarak tanımlanmaktadır. Borçlunun nam-ı müstear kullanmak suretiyle üçüncü kişi lehine yapılmış olan tasarrufların iptali için dava açılabilir.

Kanunun öngördüğü şartlara uyulmadan yapılan ve bu nedenle geçersiz olup hukuki sonuç doğurmayan hukuki işlemler, tasarrufun iptali davasına konu olmazlar.

Takip ehliyeti bulunmayan kişinin yaptığı icra takibi gibi takip hukuk bakımından geçersiz işlemler karşı tasarrufun iptali davası açılmasına gerek bulunmamaktadır.

Borçlunun alacaklılarından mal kaçıрма niyeti ile üçüncü kişilere lehine yaptığı satış işlemleri, tasarrufun iptaline konu olduğu halde, cebri icra yolu ile yapılan satışların tasarrufun iptali davasına konu olması mümkün değildir. Ancak, borçlu hakkında anlaşma yolu ile yapılan icra takibinin ve bu takipte yapılan işlemlerle ilgili tasarrufun iptali davası açılabilir.

Borçlandırıcı işlemler, tasarruf işlemlerden önce yapıldığından ve sonucunda bir malın borçlunun malvarlığından çıkmadığı, dolayısıyla alacaklısı tarafından haczedilmesi ve cebri icra yoluyla satışı mümkün olduğundan, borçlandırıcı işlemlerle ilgili tasarrufun iptali davası açılmasına gerek bulunmaktadır.

Vergi hukukçuları tarafından literatüre kazandırılmış olan peçeleme sözleşmeleri veya işlemleri hakkında tasarrufun iptali davası açılacağı öğretide bazı yazarlar tarafından savunulmaktadır. Peçeleme işlemleri, özel hukuk kurallarına uygun bir sözleşme halinde olmasına rağmen vergi hukuku kuralları yönünden geçersiz sayıldığından bir peçeleme işleminin tespiti halinde; vergi dairesi tarafından yapılacak olan, peçeleme işlemine konu işlem hiç yapılmamış kabul edilerek ekonomik sonucu itibarıyla değerlendirme yapılması ve yapılan işlemin vergilendirilmesidir. Peçeleme işlemlerinde, borçlu tarafından yapılan işlemin vergiyi doğuran olayla ilişkisinin kesilmesi söz konusudur ve henüz bir alacak doğmamıştır. Dolayısıyla, doğmuş ve yapılan icra takibi sonucunda kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığından borçlunun yaptığı peçeleme

sözleşmesi veya işlemine karşı tasarrufun iptali davasının dinlenebilir olmadığı görüşündeyiz.

Tasarrufun iptali davalarının açılabilmesi için, kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığı ve sonrasında ödenebilir hale gelen alacağın tahsili için asıl borçlu nezdinde yapılan icra takibinin semeresiz kalmış yani alacağın tahsil edilemediği olgusunun takip dosyası ile tespit edilmiş olması durumlarının bulunması gereklidir. Bu koşullar bulunmadıkça, kamu alacaklısının iptal davası açması halinde davanın dava koşulu yokluğundan reddine karar verilecektir.

İptal davasının mahkemece dinlenebilmesi için ön şart, kamu borçlusundan tahsili istenen alacağın, iptal davasına konu tasarruf işleminden önce doğmuş olmasıdır. Öğretide bir kısım yazar tarafından, alacağın iptali istenen tasarruftan önce doğması gerektiği vurgulanmıştır. Yargıtay uygulaması da bu yöndedir. Ancak bir kısım yazar ise kamu alacağının doğum tarihi ne olursa olsun, borçlunun tasarruflarının iptali için alacaklının iptal davası açabileceğini ileri sürmektedir. Bize göre, alacaklının (bu alacaklı, kamu alacaklısı da olsa) borçlusu tarafından alacağın doğum tarihinden önce yapmış olduğu bir tasarrufun iptalini isteme hakkının bulunduğu kabul edilmesi, borçlu ile muamelede bulunan üçüncü kişilerin işlem güvenliğine aykırılık teşkil edecek ve adalet duygusunu zedeleyecektir. Bu gerekçe ile alacağın, iptali istenen tasarruf tarihinden önce doğmuş olmasının tasarrufun iptali davasının dinlenebilmesinin ön koşulu olduğu görüşündeyiz.

6183 Sayılı Kanun' da kamu alacaklısının açacağı tasarrufun iptali davalarında, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu düzenlemesinden farklı olarak davacı kamu alacaklısının elinde borçlu hakkında alınan kesin veya geçici aciz belgesinin olması şartı öngörülmemiştir. Kamu alacaklısının mahkeme önünde borçlunun aciz halinde bulunduğu hususunu ispat etmesi yeterli görülmektedir. Tasarrufun iptali davalarında amaç, borçlunun malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili olduğundan kamu alacaklısının bu hususta borçlunun malvarlığından alacağını tahsil edemediğini göstermesi gerekmektedir. Bu nedenle, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu düzenlemesine paralel olarak, davacı kamu alacaklısının elinde borçlu hakkında alınan kesin veya geçici aciz belgesinin olmasının davanın ön şartı olması yönünde düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Anılan Kanun' un 24. maddesinde iptale konu olan tasarruflar; bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar, ivazsız sayılarak hükümsüz olan tasarruflar ve geçersiz sayılan diğer tasarruflar olmak üzere üç grupta toplanmıştır.

Kanunun 27. maddesinde, kamu alacağını ödememiş borçluların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların hükümsüz olduğu belirtilmiştir. Bağışlama veya ivazsız tasarruftan faydalanan kimselerin iyiniyetli olması da durumu değiştirmez. Mutad hediyeler hakkında iptal davası açılmayacağı yönünde 6183 Sayılı Kanun' da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte borçluya verilen ve mutad hediye kabilinden malların tasarrufun iptali davasına konu olup olmayacağı hususu her somut olaya değerlendirilmelidir.

Kanun' un 28. maddesinde, borçlu tarafından yapılan bir kısım tasarrufların ivazlı oldukları halde ivazsız tasarruflar olarak kabul edilerek iptale tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre, borçlu ile arasında belirli kan veya civar hısımlığı bulunan kişiler arasında yapılan ivazlı tasarruflar, tasarrufun yapıldığı sırada borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler ve kamu borçlusunun gerek kendisi ve gerekse üçüncü kişiler lehine yapmış olduğu kaydı hayat şartıyla irat veya intifa hakkı tesis eden sözleşmeler, bağışlama hükmünde sayılmaktadır.

6183 Sayılı Kanun' un 29. maddesinde, borçlunun alacaklısına ekonomik değeri olan bir taşınır ve taşınmaz malını rehin vermesi, para borcunu para ile ödeme yerine mal temlikinde bulunarak ödeme yapması, henüz vadesi gelmemiş bir borcu vadeden önce ödemesine ilişkin tasarruflar, hükümsüz sayılmıştır. Ancak, bu tasarrufların kamu alacağının ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıllık süre içinde yapılmış olmaları gereklidir. Bu madde uyarınca açılacak davalarda, kamu alacağının iptali istenen tasarruftan önce doğmuş olmasının gerekip gerekmediği hususunda öğretilerde farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bizim görüşümüz, borçlunun kamu alacağının doğum tarihinden önce ve fakat aciz halinde yaptığı tasarruflar da iptale tabi olması gerektiği yönündedir.

Borçlu tarafından “Kişisel hakların güçlendirilmesi için tapuya verilen şerhler” in de hükümsüz sayılması, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu' nda yer almasına rağmen 6183 Sayılı Kanun' da bu yönde bir düzenleme mevcut değildir. 6183 Sayılı Kanun' un 29. maddesinde aynı konuda düzenleme yapılması gereklidir.

Kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amaç ve kastıyla yapılan tasarruflar, 6183 Sayılı Kanunun 30. maddesine göre hükümsüzdür. Anılan madde, genel nitelikli bir hüküm olup önceki maddelere göre dava açılması mümkün olmadığı durumlarda uygulama alanı bulacaktır. Bu maddeye göre, kamu borçlusunun kötünietli olup olmadığına bakılmayacak ancak kamu borçlusunun tasarruf tarihinde içinde bulunduğu mali durumu ve alacaklısını zarara uğratma kastı, üçüncü kişi tarafından biliniyor olması gerekecektir. Tasarrufun iptali, borçlu ile işlem yapan üçüncü kişinin kötünietli olması şartına bağlanmıştır.

Tasarrufun iptali davası, genel mahkemeler tarafından görülür. Alacağın veya iptali istenen tasarrufa konu malın değerinin hangisi az ise bu değere göre sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemelerinde açılır. Ancak 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6100 Sayılı Hukuk Mahkemeleri Kanunu hükümleri uyarınca iptal davaları, artık değere bakılmaksızın asliye hukuk mahkemelerine açılacaktır. İptal davasının bağımsız bir dava olarak açılması esas olmakla birlikte haczedilen bir mal ile ilgili borçlu ya da üçüncü kişi tarafından açılan istihkak davasında, davalı durumda olan kamu alacaklısı tarafından karşı dava olarak açılması da mümkündür.

6183 Sayılı Kanun' a göre tasarrufun iptali davası, tasarrufların vukuu tarihinden beş yıl içinde açılabilir. Bu süre, hak düşürücü süre olup bu sürenin geçirilmesinden sonra açılan davanın süre yönünden reddine karar verilmesi gerekecektir.

6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca açılacak bir iptal davasında, kanunun öngördüğü koşulların gerçekleştiğini kamu alacaklısı ispat etmek durumundadır.

Tasarrufun iptali davasının amacı, borçlunun yaptığı tasarrufların iptali ile dava konusu malın borçluya ait imiş gibi haciz ve satışının istenmesi hakkının elde edilmesidir. İptal davası sonucunda elde edilmesi istenilen amaç, ancak dava ile birlikte dava konusu mal üzerine ihtiyati haciz konulması ile mümkün olabilecektir. Bu nedenle, iptal davalarında ihtiyati haczin uygulanması çok önemlidir. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu uyarınca açılan tasarrufun iptali davalarında, alacaklı tarafın talebi üzerine dava konusu mal üzerine davaya bakan mahkeme tarafından ihtiyati haciz kararı verilebilmektedir. Davanın sonuçlanması üzerine, daha önce mal üzerine tesis edilen ihtiyati haciz kesin hacze dönüşmekte ve hacizli mal satılarak paraya çevrilmektedir. Bun karşın borçlunun tasarrufun iptali davası açılmasını gerektiren tasarruflarının varlığı, kamu alacaklısı tarafından tespit edildiğinde 6183 Sayılı Kanun' un 13.

maddesine göre mahallin en büyük mülki amiri kararı ile kamu alacaklısı dava konusu mal üzerine ihtiyati haciz uygulayacaktır. Ancak uygulanan ihtiyati haczin kesin hacze dönüşmesine ilişkin bir usulün bulunmaması, bu esnada dava konusu mal üzerine konulan başkaca takyidatların konulması durumunda dava kazanılsa bile iptal davası ile istenilen amaca ulaşmak mümkün olmayacaktır. H.U.M.K. 101 ve devamı maddeleri uyarınca dava konusu mal üzerine üçüncü kişilere devir ve temlikinin önlenmesi yönünde konulacak ihtiyati tedbirin de davanın amacına hizmet etmediği görülmektedir. 6183 Sayılı Kanun uyarınca açılan tasarrufun iptali davalarında sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, tasarrufun iptali davasına özel olarak 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan usul doğrultusunda 6183 Sayılı Kanun' da yasal düzenleme yapılmasının gerekli olduğu görüşüdeyiz.

Genel olarak iptal davasında davacı, alacaklı kamu idaresi veya alacağın tahsilini üstlenen tahsil dairesidir. Davalı tarafta ise kamu borçlusu, borçlu ile hukuki muamele yapan ya da borçlunun ödeme yaptığı kişiler, bu kişilerin mirasçıları ve kötü niyetli üçüncü kişiler yer alacaktır. 6183 Sayılı Kanunda kamu alacağı nedeniyle açılan iptal davalarında davalı olarak gösterilmesi gereken kişiler arasında "borçlu" sayılmamışsa da 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 282. maddesinin kıyasen uygulanması suretiyle borçlu da davalı olarak gösterilmelidir.

Açılan tasarrufun iptali davasının kabulü halinde, davaya konu edilen tasarrufun kamu alacaklısı yönünden geçersizliğine karar verilir. Kamu alacaklısı, dava konusu mal üzerinde cebri icra yolu ile malın haczini ve satışını talep ederek alacağına kavuşma imkanını elde eder. Davanın ispat edilememesi halinde ise davanın reddine karar verilir. Mahkemenin verdiği karara karşı taraflardan biri tarafın temyiz ve karar düzeltme yoluna başvurulması mümkündür.

Tasarrufun iptali davasında verilen hüküm, kamu alacaklısı ve borçlusu bakımından hukuki ve cezai sonuçlar doğuracaktır. İptal davasının kazanılması halinde, kamu alacaklısı dava konusu mal üzerinden alacağını tahsil edebilecektir. Borçlu tarafından yapılan iptale tabi tasarruf hakkında kamu alacaklısı tarafından yapılan şikayet üzerine, 6183 Sayılı Kanun'un 110. maddesi hükmü uyarınca borçlunun cezalandırılmasına karar verilebilecektir.

Tasarrufun iptali davası, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da belirtilen kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden biridir. Bu yön-

temin uygulanması, kamu alacaklısı tarafından genel mahkemelerde dava açılmasını ve davada kanuni hükümlerde belirtilen durumların ispat edilmesini gerekli kılmaktadır. Oysa, anılan kanunda düzenlenen diğer koruma yöntemlerinin bizzat kamu alacaklısı tarafından idari işlem yoluyla uygulanması söz konusudur. Tasarrufun iptali davasının, kamu alacaklarının korunmasından etkili bir yöntem olarak uygulanması hem uygulayıcıların bu konuda yeterli bilgi ve donanıma sahip olmasını ve hem de çalışmamızda belirtilen kanuni eksikliklerin giderilmesini gerektirmektedir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku. Uygulama Örnekleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akkaya, T. (2006). İcra ve İflas Hukukunda İptale Tabi Tasarruflar, *Eskişehir Barosu Dergisi*, Sayı:11, s.13-49.
- Aktan, C. C. (1990). A.A.T.U.H.K. Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 112.
- Alaybeyoğlu, C. Ü. (2008). *Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hasılatının Artırılması Üzerindeki Etkileri* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Alpaslan, M., Şentürk, A. G. (2009). Gelir İdaresinin Mükelleflerden Teminat İstemesi ve Bu Yazıların Dava Konusu Yapılabilirliği, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:196, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090414278.htm, (10.08.2011).
- Arslan, C. B. (2010). Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurt Dışı Çıkış Yasağı, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, s. 448-463.
- Arslaner, H. (2010). *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Batun, M. (2010). Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 341, s.86-93.
- Baykara, B. (2008). Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğunun Anayasaya Aykırılığı, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 324.
- Bayraklı, H. H. (2000), *Vergi İcra Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın: 22, Afyon.
- Baysal, F. E. (2008). Yurtdışı Çıkış Yasağı Davalarında Görevli Mahkeme ve Daha Önce Açılan Davaların Akibeti, *Mali Pusula Dergisi*, Sayı: 44.
- Beyazkılıç, R., Kaplan M. (2008). İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 323.
- Bıyan, Ö. (2005). Vergi Hukukunda Takas, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 28, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2005117360.htm, (09.05.2011).
- Bozdoğan, M. N. (2004). Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 269. <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3251>, (21.07.2011).
- Bozdoğan, M. N. (2004). Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 269, Ocak 2004.
- Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- Çavdar, S., Biçkin İ. (2006). *İflas ve İflasın Ertelenmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çelik, B. (2000). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Çelik, B. (2000). Takas - Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri, *Mevzuat Dergisi*, Sayı:27, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>, (25.07.2011).
- Çelik, B. (1999). Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:2, Sayı: 22, <http://www.mevzuatdergisi.com/1999/10a/03.htm>, (22.07.2011).
- Çelik, B. (2000). “İptal Davası ve Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Önemi,” *Yaklaşım Dergisi*, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000031978.htm, (15.05.2011).
- Danıştay, (29.01.2009), Danıştay 2007/4659 E. ve 2009/321 K. Sayılı kararı, *Resmi Gazete*.
- Demirdağ, L., Dilek S. (2009). Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi, *Mali Çözüm Dergisi*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/27MaliCozum/06-LeventDemirdag21.doc>, (25.05.2011).
- Dinçer, H. (2009). “*Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi*”, *Vergi Dünyası Dergisi*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5460>, (07.03.2011).
- Dönmezer, S. ve Sahir E. (1999). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Eren, F. (1998). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta, 6.Bası, İstanbul.
- Gerçek, A. (2010). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Göktaş, Göktaş (2005). Pişmanlık Zammının Hesaplanmasında Vade ve Ödeme Tarihi Arasındaki İlişki, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086845.htm, *Yaklaşım Dergisi*, (19.07.2011).
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınları, Bursa.
- Güler, M. A. (2011). *Teminat Mektuplarının Paraya Çevrilmesi* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Günel, Y.M. (2006). *İflas Davaları ve İflasın Ertelenmesi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Güneren, A. (2004). *İcra ve İflas Kanununda İstihkak Davaları ile Tasarrufun İptali Davaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara.
- Gündoğdu, B. (2009). Muvazaa ve Peçeleme, *Yaklaşım Dergisi*, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090113541.htm,k\(22.04.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090113541.htm,k(22.04.2011)).
- Irmak, R., Hanedan T. (2007). Vergi İncelemeleri Sonucunda Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Gecikme Faizi Mükelleflerin Kabusu Oldu, *Yaklaşım Dergisi*, <http://www.yaklasim.com> (15.07.2011).
- İnam, B. (2005). Vergi Alacağıın Cebren Tahsili İle İlgili Diğer Korunma Yöntemleri: Rüşhan Hakkının Kullanılması, İptal Davası Açılması vs., Sayı: 5, www.vergidegundem.com/documents/10156/14657/MAkale4_MAY05.doc, (31.10.2009).

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü (2008). *İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulama Rehberi*, İstanbul.
- Kaneti, S. (1987). *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kaplan, R. (2005). *Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Bursa.
- Karahasan, M. R. (1992). *Türk Borçlar Hukuku*, Beta, 4.Cilt, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2004). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara.
- Karataş, İ., Ertekin E. (1998). *Tasarrufun İptali Davaları*, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Kartal, Zihni (2010). Oran Değişikliğinde Gecikme Zammı Hesabı, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20101218247.htm, *Yaklaşım Dergisi*, (27.05.2011).
- Kartal, Zihni (2011). Tecil Faizinde Değişiklik, <http://www.yaklasim.com>, *Yaklaşım Dergisi*, (17.07.2011).
- Kayar, İ. (2009). İflas Ertelenmesinde Borca Batıklık İyileştirme Projesi İle İlgili Yargıtay Kararlarının Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:33, s.19-45.
- Kızılot, Ş., Kızılot Z. (2005). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2010). Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz ca-
ğı, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 207, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090113541.htm, (26.04.2011).
- Kızılot, Ş. (2009). Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 198.
- Kiper, O. (1995). *Hukuk Davalarında Kanıtlar*, Adil Yayınevi, Ankara.
- Kostakoğlu, C. (1991). 6183 Sayılı Kanuna Göre Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden Tasarrufun İptali Davası, *Yargıtay Dergisi*, Cilt:17, Sayı 1-2, s.5-21.
- Kuru, B. (1997). *İcra ve İflas Hukuku*, Alfa Basın Yayım Dağıtım, 4.Cilt, İstanbul.
- Kuru, B. vd, (2000). *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kuru, B. (1995). *Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Küçük, Ş. (2005). Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza mı, Paranın Zaman Değermi?, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005016092.htm, *Yaklaşım Dergisi*, (03.07.2011).
- Maliye Bakanlığı, (29.06.2008), Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 2, 26921 Sayılı kararı, *Resmi Gazete*.

- Maliye Bakanlığı, Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliği-A1.pdf, s.10, (26.01.2011).
- Nadaroğlu, H. (2002). *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Kurtiş Matbaası, İstanbul.
- Odyakmaz, Z. (1998). Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1-2, http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/2_12.pdf, (19.07.2011).
- Oğuzman, M. K., Öz M. T. (2000). *Borçlar Hukuku – Genel Hükümler*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Oğuzman, M. K., Seliçi Ö. (2001). *Eşya Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Yenilenmiş 8. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Oktar, S. A. (2010). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M. vd, (2008). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özay, İ. (1992). *İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Özbalcı, Y. (2003). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbalcı, Y. (1998). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özekes, M. (1999). *İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Özkan, Ö. (2008). İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Açısından Etkileri, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:69, s. 107-114, Ankara.
- Öztek, S. (2006). İflasın Ertelenmesi, *Bankacılar Dergisi*, Sayı:59, s. 39-83, İstanbul.
- Öztek, S. (2007). *İflasın Ertelenmesi*, Arıkan Basım ve Yayım, İstanbul.
- Parlar, A., Hatipoğlu M. (2005). *Açıklamalı-İçtihatlı Özel Ceza Yasaları Uygulamasında Ekonomik ve Ticari Suçlar*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık., Trabzon.
- Poroy, R. vd, (2000). *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Reisoğlu, S. (2004). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta, Onaltıncı Bası, İstanbul.
- Reisoğlu, S. (1997). *Banka Teminat Mektupları ve Kontrgarantiler*, Genişletilmiş 3. Baskı, Doğu Matbaacılık ve Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Reisoğlu, S. (1992). *Türk Hukukunda ve Bankacılık Uygulamasında Kefalet*, Ayyıldız Matbaası A.Ş., Ankara.
- Sağbaş, İ. (2008). *Vergi Teorisi*, Ece Matbaası, Ankara.

- Sağlam, E. (2002). Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Konulması 1, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 248.
- Saldırım, M. (1997). *Öğretide ve Uygulamada Bütün Yönleriyle İhtiyati Haciz*, AB Ofset Basın Yayın Matbaacılık, Ankara.
- Sarıcan, B. (2011). Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerinin İncelenmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 357, s. 83-93.
- Sarılı, M. A. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Matbaacılık Sanayi A.Ş., İstanbul.
- Savaş, H.H. (2001). “Kamu Alacaklarında İptal Davası”, <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-12/a/01.htm>,
- Sekdur, M., Altun M. (2001). *Mali Hukuk Ansiklopedisi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Seviğ, Veysi (2009). İhtiyati Haciz ve Başvuru Yolları, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 204, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091215865.htm,k\(10.05.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091215865.htm,k(10.05.2011)).
- Sezer, Y. (2004). Kamu Mallarında Ecrimisil, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 108, s.5-22.
- Sezgin, B. (2010). Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 99.
- Şener, Esat (1998). *İçtihatlı Açıklamalı Türk Medeni Kanunu*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Şenyüz, D. (2002). *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, Yaklaşım, Ankara.
- Şenyüz, D. vd, (2011). *Vergi Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şimşek, E. (1996). *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, Alfa Basın Yayın Dağıtım, 2.Bası, İstanbul.
- Şirin, Ş. (1996). *Hukukumuzda Faizi Aşan Munzam Zarar ve Faiz*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Taze, M. (2007). *Tasarrufun İptali Davası* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Toktaş, M. (2009). *Kamu Alacağının Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tombaloğlu, M. L. (2011). *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tosuner, M., Arıkan Z. (2007). *Vergi Usul Hukuku*, İlkem Ofset, İzmir.
- Tuncer, S. (2006), Kamu Gelir Türü Olarak Ecrimisil, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006037876.htm, *Yaklaşım Dergisi*,(20.07.2011).
- Tutumlu, M. A. (2000). *Medeni Yargılama Hukukunda Delillerin İleri Sürülmesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü, (www.tdk.gov.tr), (03.03.2011).
- Türk Hukuk Kurumu (1998). *Türk Hukuk Lügati*, , Başbakanlık Basımevi, 4.Basım, Ankara.

- Ufuk, M. T. (2007). Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:178, (28.08.2011).
- Ulusoy, A., Akdemir T. (2007). *Mahalli İdareler-Teori-Uygulama-Maliye*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Uyar, T. vd, (1998). *İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Uyar, T. (1992). *İcra Hukukunda Rehnin Paraya Çevrilmesi*, Feryal Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Manisa.
- Uyar, T. (2008). Tasarrufun İptali Davalarının Konusu, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:78, Sayfa: 287-313, Ankara.
- Ünlü, M. C. (1995). *Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Yavuz, N. (2001). *Uygulamada ve Öğretide Muvazaa, İnançlı İşlem, Nam-ı Müstear ve Kanuna Karşı Hile Davaları*, Yetkin, Ankara.
- Yeşilkaya, S. C. (2009). *Tahvil, Bono ve Borsa Kazançlarının Vergilendirilmesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Finansman Ana Bilim Dalı, Ankara.
- Yıldırım, K. (2010). Tasarrufun İptali Davasının İşlevi Bakımından Aciz Vesikası İle İlişkisi Hakkında Düşünceler, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:11, s.973-982.
- Yılmaz, K. (2004). Kamu Alacaklarının Tahsiline Engel Olma Suçu ve Cezası, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 143.
- Yılmaz, M. (2011). Türk Borçlar Kanununda Takas, *Adalet Dergisi*, Sayı. 40, s. 128-129, Ankara.
- Yılmaz, E. (1996). *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, N. (2008). Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:71.
- Yiğit, Y. (2005). *Kamu Alacaklarının Korunması*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yumuşak, A. (2006). “Vergilendirme Süreci”, http://www.turkhukuk sitesi. com/ makale_264.htm, (07.03.2011).
- Yücel, T. (2010). *Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul.
- http://www.tmsf.org.tr/index.cfm?fuseaction=public.dsp_menu_content&menu_id=13,k21.07.2011).
- <http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=224961&ara=tasarrufun iptali>, (01.09.2011).
- <http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=620734&ara=amme alacakları tasarrufun iptali>, (05.09.2011).
- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/hgk-2008-15-244.htm>, (12.09.2011).

- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/17hd-2007-5645.htm>, (12.09.2011).
- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/15hd-2003-5014.htm>, (13.09.2011).
- [http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=620569&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=620569&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), (16.09.2011).
- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/10hd-2008-2457.htm>, (20.09.2011).
- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/15hd-2003-1643.htm>, (01.10.2011).
- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/15hd-2002-1363.htm>, (02.10.2011).
- [http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610908&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610908&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), (02.10.2011).
- ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=580814&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=580814&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali)), (03.10.2011).
- ([http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491551&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491551&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali)), (10.09.2011).
- [http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491560&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491560&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), 15.09.2011).
- [http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491479&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=491479&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), 18.09.2011).
- [http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610936&ara=amme alacakları tasarrufun iptali](http://www.legalbank.net/belge.aspx?id=610936&ara=amme%20alacaklar%C4%B1%20tasarrufun%20iptali), 10.09.2011).
- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4hd-1977-10609.htm>, (11.09.2011).
- <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/19hd-2004-6608.htm>, (19.09.2011).
- <http://www.murathaznedar.av.tr/ictihat.html>, (11.09.2011).

ÖZGEÇMİŞ

11.09.1970 tarihinde Ödemiş’ te doğdu. İlkokulu Ödemiş Zafer İlkokulu’nda, ortaokulu Ödemiş Ortaokulu’ nda ve liseyi Ödemiş Lisesi’nde 1987 yılında tamamladı. Aynı yıl Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde üniversite eğitimine başladı. 1991 yılında üniversiteden mezun oldu. 1992 yılı Kasım ayında avukatlık stajını tamamladı. 1993 yılının Haziran ayında kısa dönem askerlik hizmetini bitirdi. 1993 yılında serbest avukatlık yapmaya başladı. 1994 yılında Türkiye İş Bankası A.Ş. Denizli Hukuk Birimi’ nde kurum avukatı olarak çalışmaya başladı. 1995-1996 öğretim yılında başladığı Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü’ nden 30.06.1999 tarihinde lisans diplomasını aldı. 2007 yılında Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans eğitimine başladı. Halen Türkiye İş Bankası A.Ş. Denizli Hukuk Birimi’ nde avukat olarak çalışan Bülent Demirtaşoğlu, evli ve iki çocuk babasıdır. Orta düzeyde İngilizce bilmektedir.