



T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINDA HÜKÜMSÜZ
SAYILAN TASARRUFLAR VE TASARRUFUN İPTALİ DAVASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Abdullah DURAN

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Semra ALTINGÖZ ZARPLI

Bilecik, 2019

10290583

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINDA HÜKÜMSÜZ
SAYILAN TASARRUFLAR VE TASARRUFUN İPTALİ DAVASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Abdullah DURAN

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Semra ALTINGÖZ ZARPLI

Bilecik, 2019

10290583



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAVI
JÜRİ ONAY FORMU

BŞEÜ-KAYSİS Belge No	DFR-172
İlk Yayın Tarihi/Sayısı	03.01.2017 / 28
Revizyon Tarihi	
Revizyon No'su	00
Toplam Sayfa	1

Öğrencinin Adı Soyadı: Abdullah DURAN
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Maliye
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Semra Altıngöz Zorpli
Tezin Özgün Adı : Kamu Alacaklarının Korunmasında Hükümsüz Sayılan Tasarruflar ve Tasarrufun iptali Davası
Tezin İngilizce Adı : Non-Legal Savings in Protection of Public Receivables and Cancellation of Savings

Tez Savunma Sınavı Tarihi: 20/05/2019

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışması ilgili EYK kararıyla oluşturulan jüri tarafından OY BİRLİĞİ /OY ÇOKLUĞU ileAnabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Semra Altıngöz Zorpli

[Signature]

Üye : Doç. Dr. Filiz EKİNCİ

Üye : Prof. Dr. Selmi SEĞİN

Üye :

Üye :

[Signature]

ONAY

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun / / 20.... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

BEYAN

“Kamu Alacaklarının Korunmasında Hükümsüz Sayılan Tasarruflar Ve Tasarrufun İptali Davası” adlı yüksek lisan tezinin hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel ahlak kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı tezin herhangi bir kısmını Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı beyan ederim.

Abdullah DURAN

29.07.2019

İMZA

ÖN SÖZ

Lisansüstü eğitimimde ve tez aşamasında fikirleriyle yeni ufuklar açan çok değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Semra ALTINGÖZ ZARPLI'ya tez çalışmamı titizlikle inceleyip hatalarımın düzeltilmesinde yardımcı olan saygı değer Dr. Öğr. Üyesi Şebnem ERYILMAZ'a bölüm başkanımız Doç. Dr. Filiz EKİNCİ; Prof. Dr. Selami SEZGİN; Dr. Öğr. Üyesi Yasin ACAR; lisans dönemindeki tüm saygı değer hocamlarıma; Yüksek lisans sürecinde fikir alışverişi yaptığım saygı değer abilerim ve arkadaşlarım; Akademisyen Raşit Fikret YILMAZ; Stenograf Seyit SAAT; Sayıştay Denetçisi Sadullah AYARLI; Üniversitemizin ülkemize kazandırdığı Kaymakam Ahmet Nuri DEMİR'e; dostum Avukat Hakan SESLİ'ye; Turgut AYKIZ; Ebülfez TAŞDEMİR; İhsan DEMİRBAĞ; Ekrem DOĞAN; Yağmur KURT'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Bu günlere gelmemde her türlü maddi manevi destekleri olan ve haklarımı hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, babam Osman DURAN' a, annem Memnune DURAN 'a değerli eğitimci ablam Havva DURAN D.'ye, PDR öğrencisi kardeşim Fatma Nur DURAN' a sonsuz şükranlarımı sunarım.

Tez çalışmamı bu günlere gelmemi sağlayan aileme, değerli hocalarıma ve ülkemizin gelişmesi için çalışan tüm vatan ve millet sevdalısı olup emek verenlere ithaf ediyorum.

ÖZET

Kamu alacaklarının tahsilinde egemenlik gücünü kullanan devlet, kamu alacaklarını hızlı ve etkin bir şekilde tahsil etmek için bir takım önlemler almaktadır. Bu önlemlerden birisi de 6183 Sayılı AATUHK kanunda da açıklandığı gibi bazı tasarrufların hükümsüz sayılmasını içermektedir. Kamu alacağının koruma yöntemlerinden biri olan bu yöntem, kamu alacağının tahsilinde cebren uygulanabileceği gibi yine alacağın tahsilinde bu alacağı müşkül kılacak özelliği bulunan bazı tasarruf edinişlerini de göz önüne alarak geçersiz sayabilmektedir.

Kamu alacakları tahsil edilirken bir koruma metodu olarak kullanılan bu yöntem, diğer koruma yöntemlerinde olduğu gibi ortak amaca hizmet etmekte; borçluların alacaklılardan mal kaçırmalarını engellemek ve kötü niyetli olarak yapmış oldukları hukuki işlemlerin hükümsüz sayılarak, alacağın temin edilmesini sağlamaktır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu alacakları ile ilgili genel açıklamalara yer verilmiştir. İkinci bölümde kamu alacaklarını korumaya yönelik metotlar incelenmiştir. Üçüncü bölümde tasarrufun iptali davası ele alınmış olup iptal davasında taraf sıfatı, kanun yolları, yargılama harç ve giderleri tasarrufun iptali davasının sonuçları incelenip mahkeme kararları örnekleri ile sonuçlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Alacakları, Tasarrufun İptali Davası, Rüçhan Hakkı, Kamu Alacaklarının Tahsili, Diğer Koruma Yöntemleri

ABSTRACT

The state, which uses sovereign power in the collection of public receivables, takes some measures for the rapid and effective collection of public receivables. One of these measures includes the deprivation of certain savings as explained in the Law No. 6183 of the AATUHK. This method, which is one of the protection methods of the public receivable, may be applied by force in the collection of the public receivable, and may also be deemed invalid by taking into account some of the savings acquisitions that may make this receivable in the collection of the receivable.

This method, which is used as a protection method when collecting public receivables, serves the same purpose as other protection methods; to prevent the borrowers from smuggling goods and to ensure that the receivables are deemed null and void.

This study consists of three parts. In the first part, general explanations about public receivables are given. In the second part, methods for protecting public receivables are examined. In the third section, the cancellation of the case was discussed and in the case of cancellation, the title of party, the remedies, the court fees and expenses were examined and the results of the cancellation of the case were examined and finalized with examples of court decisions.

Key Words: Public Receivables, Lawsuit For Cancellation Of Savings, Right Of Rüchan, Collection Of Public Receivables, Other Protection Methods

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	x
TABLOLAR.....	xii
ŞEKİLLER.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

1.1.KAMU ALACAKLARININ TANIMI	2
1.2.KAMU ALACAKLARININ ÖNEMİ	3
1.3.ÜLKEMİZDE KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	4
1.4.KAMU HİZMETİ.....	5
1.5.KAMU HARCAMALARI	6
1.6.KAMU ALACAĞI VE ÖZEL ALACAK AYRIMI	7
1.7.KAMU ALACAĞI KAPSAMI	8
1.8.NİTELİĞİ YÖNÜNDEN KAMU ALACAKLARI	9
1.8.1.ASLİ KAMU ALACAKLARI	9
1.8.1.1.Vergi.....	9
1.8.1.2.Resim	10

1.8.1.3.Harçlar	10
1.8.1.4.Adli ve idari Para Cezaları	11
1.8.1.5.Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları	11
1.8.2.FER' İ KAMU ALACAKLARI	12
1.8.2.1.Gecikme Zammı	13
1.8.2.2.Gecikme Faizi	14
1.8.2.3.Tecil Faizi	15
1.8.2.4.Haksız Çıkma Zammı	15
1.8.2.5.Pişmanlık Zammı	16
1.8.2.6.Parafiskal Gelirler	17
1.8.2.7.Ecrimisiller	17
1.8.2.8.Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Alacakları	18
1.8.2.9.Şerefiyeler ve Harcamalara Katılma Payı	18
1.8.2.10.Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Alacakları	19
1.9.KAMU HİZMETLERİNDEN DOĞAN KAMU ALACAKLARI	19
1.10.TAKİP GİDERLERİ SONUCU OLUŞAN KAMU ALACAKLARI	20
1.11.TAHSİLİ EMVAL KANUNUNDA BELİRTİLEN USULLERE GÖRE TAHSİL EDİLMESİ GEREKEN ALACAKLAR.....	21
1.12.6183 SAYILI KANUN KAPSAMI DIŞINDA KALAN KAMU ALACAKLARI	21
1.13.KAMU ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	22
1.14.6183 SAYILI KANUNUN VERGİ HUKUKU İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ	23
1.15.KAMU ALACAĞININ TARAFLARI	23
1.15.1.Kamu Alacaklısı	23
1.15.2.Kamu Borçlusı	24

1.16.KAMU ALACAKLARINDA SORUMLULUK HALLERİ.....	25
1.16.1.Sorumluluğun Tanımı, Kapsamı Hukuki Niteliği.....	25
1.16.2.Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri	27
1.16.3.Kamu Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanların Sorumluluğu.....	27
1.16.4.Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu.....	28
1.16.5.Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu	29
1.16.6.Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu	31
1.16.7.Mirasçılarının Sorumluluğu.....	31
1.16.8.Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu	32
1.16.9.Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASININ GEREKÇELERİ, KORUMAYA YÖNELİK METODLAR VE VERGİ HASILATI İLE İLİŞKİSİNİN İNCELENMESİ

2.1.KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI.....	34
2.2.KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI GEREKÇESİ VE NEDENLERİ	35
2.3.KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ	35
2.3.1.Mal Bildiriminde Bulunulması Zorunluluğu	36
2.3.2.Teminat	37
2.3.2.1.Teminat istenmesinin nedenleri	37
2.3.3.İhtiyati Haciz	38
2.3.4.İhtiyati Tahakkuk	39
2.3.5.Rüçhan Hakkı	39
2.3.6.Ortaklığın Feshini İsteme	40

2.3.7.Takas	41
2.3.8. Şekil Değişirme, Devir, Birleşme Ve Bölünme Halleri	42
2.3.9.Yurt Dışına Çıkış Yasağı	42
2.3.10. Şahsi Kefalet	43
2.4.Diğer Korunma Yöntemleri	43
2.4.1.Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	44
2.4.2.Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	45
2.4.3.Limited Şirketlerinin Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu	46
2.4.4.Tasarrufun İptali Davası.....	46
2.5.KAMU ALACAKLARININ KORUNMA METOTLARI İLE VERGİ HASILATI İLİŞKİSİ.....	47
2.6.TÜRKİYEDEKİ VERGİ TAHSİLATININ GENEL DURUMU	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TASARRUFUN İPTALİ DAVASI VE İPTAL DAVASINDA TARAF SIFATI

3.1.TASARRUFUN İPTAL DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ	49
3.2.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ KONUSU	50
3.3.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ MUHATTABI	51
3.4.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININDA SÜRE	52
3.5.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA HÜKÜMSÜZ SAYILAN TASARRUFLAR.....	52
3.6.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ KOŞULLARI.....	53
3.6.1-Kamu Alacağının Kesinleşmiş Olması	53
3.6.2-Alacağın Tahsil Olanığının Kalmaması.....	54
3.6.3-İvazsız Tasarrufların Geriye Doğru 2 Yıl İçinde Yapılmış Olması	54
3.7.TASARRUFUN İPTALİ DAVASI AÇILABİLECEK DURUMLAR	55
3.7.1.Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması.....	55

3.7.1.1.İvazsız Tasarruflar Kavramı.....	56
3.7.1.2.ivazsız tasarruflar.....	56
3.7.2. Bağışlama	57
3.7.2.1.Bağışlama Sayılan Tasarruflar	58
3.7.2.1.Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar	59
3.7.3.Kamu Alacağıın Tahsiline İmkân Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarrufların Bulunması.....	60
3.8.ACİZ HALİNDE İKEN YAPILAN TASARRUFLAR	60
3.9.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA İSPAT VE DELİLLER.....	61
3.9.1.Bağışlama ve Karşılıksız Tasarruflarda ispat ve Deliller.....	61
3.9.2.Borca Batık Durumda Yapılan Tasarruflarda ispat ve Deliller	62
3.9.4.Tasarrufun iptali Davalarında Senete Karşı Senetle ispat Kuralı	62
3.9.3.Alacaklılara Zarar Verme Kastıyla Yapılan Tasarruflarda ispat ve Deliller	63
3.10.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME	63
3.11.İPTAL DAVASINDA TARAF SIFATI	64
3.11.1.DAVACI SIFATI	64
3.11.1.1.Haciz Yoluyla Takipte	64
3.11.1.2.İflas Yoluyla Takipte	65
3.11.2.DAVALI SIFATI.....	65
3.11.2.1.Borçlu Ve Mirasçıları	65
3.11.2.2.İptal Konusu Tasarruftan Yararlanan Üçüncü Kişiler Veya Mirasçıları..	66
3.11.2.2.Kötü Niyetli Üçüncü Kişiler	66
3.12. TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ 6183 SAYILI AATUHK İLE İİK' NUN DA YER ALMASINDAKİ FARKLILIK SEBEBİ.....	66
3.13.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA KANUN YOLLARI	67

3.13.1.Temyiz.....	68
3.13.2.İstinaf.....	69
3.13.3.Yargılanmanın Yenilenmesi.....	70
3.14.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA YARGILAMA HARÇ VE GİDERLERİ	71
3.14.1.İptal Davalarında Yargılama Gideri	71
3.14.2.İptal davasında harç	72
3.14.3.İptal davasında vekalet ücreti	73
3.15.TASARRUFUN İPTAL DAVASINA İLİŞKİN BAZI YARGI KARARLARININ İNCELENMESİ	74
3.16.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ YILLAR İTİBARIYLA SEYRİNİN İNCELENMESİ.....	78
3.17.MAHKEME KARARLARI ÖRNEKLERİ.....	81
3.18.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ SONUÇLARI.....	93
SONUÇ	95
KAYNAKÇA	100

KISALTMALAR

AATUHK.	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
BK.	: Borçlar Kanunu
bkz.	: Bakınız
bs.	: Baskı
D.	: Daire
Dş.	: Danıştay
DVK.	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas Numarası HMUK. : Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
İİK.	: İcra ve İflas Kanunu
K.	: Karar Numarası
KDV.	: Katma Değer Vergisi
KDVK.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
Koop. K.	: Kooperatifler Kanunu
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
mük.	: Mükerrer
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa

S.K. : Sayılı Kanun
TCK. : Türk Ceza Kanunu
TMK. : Türk Medeni Kanunu
TTK. :Türk Ticaret Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo1: Tasarrufun İptali Davasının Yıllar İtibariyle Seyrinin İncelenmesi	79
---	----

ŞEKİLLERLİSTESİ

Şekil1: Tasarrufun iptali davalarının yıllar itibariyle seyri	80
---	----

GİRİŞ

Egemenlik gücünü kullanan devletin elde edeceği kamu alacaklarının öneminin artan ihtiyaçlara göre daha da artması, bu alacakların önemini arttırdığı gibi, özel hukuk kurallarına nazaran daha ağır yaptırımlarla da donatılmasına sebep olmuştur. Devlet alacaklarının korunmasına yönelik tedbirler çoğunlukla Tahsili Emval Kanunu'nu örnek alarak hazırlanmıştır. Bu nedenle 6183 Sayılı Kanun da devletin egemenliğini ve üstünlüğünü sert tedbirlerle yansıtan bir mekanizmaya sahiptir.

Kamu harcamalarının finansmanı için yaşamsal öneme sahip olan kamu alacaklarının öneminin gün geçtikçe daha da arttığını görmekteyiz. Kamu alacaklarının tahsilinde egemenlik gücünü kullanan devlet, sahip olduğu kamu alacaklarının tahsilini gerçekleştirilmek istendiğinde en hızlı ve en az maliyetle etkin bir şekilde tahsilat yapabilecek şekilde bir takım koruyucu önlemler alması gerekmektedir. Bu önlemlerden birisi de, kanunda da açıklandığı gibi bazı tasarrufların hükümsüz sayılmasını içermektedir. Kamu alacağının korunma yöntemlerinden biri olan bu yöntem, kamu alacağının tahsilinde cebri içerebileceği gibi, yine alacağın tahsilinde bu alacağı müşkül kılacak özellik bulunan bazı tasarruf edinişlerini de göz önüne alarak geçersiz sayabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında devletin kamu alacaklarının tahsilinde titiz davranış sergilediği göze çarpmaktadır.

Kamu alacakları tahsil edilirken bir koruma yöntemi olarak kullanılan bu yöntem, diğer koruma yöntemlerinde olduğu gibi ortak amaca hizmet etmekte; borçluların alacaklılardan mal kaçırmasını engellemek ve kötü niyetli olarak yapmış oldukları hukuki işlemlerin hükümsüz sayılarak, alacağın temin edilmesini sağlamaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

Devletin yapmakla yükümlü olduğu kamu hizmetlerini karşılayabilmek amacı ile elde edebileceği birçok çeşide sahip farklı kaynakları bulunmakta ve farklı kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilen kamu alacağını genel bir ifadeyle; devletin egemenlik hakkından dolayı ortaya çıkan, yapmakla yükümlü olduğu birtakım hizmetleri yerine getirebilme adına ihtiyaç duyduğu alacak olarak tanımlanmaktadır.

1.1. KAMU ALACAKLARININ TANIMI

Kamu (amme) alacaklarının taşıdığı önemi, bu alacaklara imtiyaz tanınmasının gereklerini ortaya koyabilmek için öncelikle kamu alacaklarının tanımının yapılması gerekmektedir. Kamu alacakları her şeyden önce kamu gelirlerinin içinde yer almaktadır. Kamu geliri kamu alacağını da kapsayan geniş bir kavramdır. Amme geliri veya amme varidatı olarak da adlandırılan kamu gelirleri esas itibarıyla devletin yerine getirmek zorunda olduğu kamu harcamalarının karşılanması için elde ettiği gelirleri ifade etmektedir. Kamu gelirleri içerdiği unsurları da kapsayacak şekilde şöyle tanımlanabilir: Devletin yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirmek ve dolayısıyla kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirildiği, birçok çeşide sahip ve farklı kaynaklardan elde ettiği tüm gelirlere kamu geliri denir (Üstün, 2013: 5).

Devletin kamu gücünü kullanması durumunda ortaya çıkacak olan alacağı Kamu alacağı denilmektedir. Kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağlayacağı kamu gelirleridir. Kuşkusuz, devlet dışında bir kısım kamu otoritelerinin gelirleri de bu kavrama dahildir. Vergi icra hukukunun ilkelerini düzenleyen 6183 sayılı yasa 1 inci maddesinde kapsam saptarken kamu alacağı kavramını şöyle niteliyor: "*Devlete, vilâyet hususî idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asil, gecikme zammı, faiz gibi ferî 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.” Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1985: 186-187).

Kamu alacakları, devletin egemenlik hakkına dayanmak suretiyle elde ettiği gelirler olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un “Kanunun şümulü” 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 ferî 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 bahse konu olan 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 (Demirtaşoğlu, 2011: 4-5).

1.2. KAMU ALACAKLARININ ÖNEMİ

On dokuzuncu yüzyıla bakıldığında dünyaya liberal devlet düşüncesi hakimdi. Liberal devlet anlayışına göre devletin görevleri; ülkeyi dışardan gelecek tehlikelere karşı korumak ve ülke içinde dirlik ve düzeni sağlayarak, güvenliği tesis etmektir. Bu anlayışa göre devletin ekonomik hayata müdahalesi gereksiz ve ekonominin doğal kanunlarına terstir. Devletin görevi sadece iç ve dış güvenliği sağlamaya yönelik olup, devlet ekonomik hayata müdahale etmez. Devlet anlayışında yirminci yüzyıla gelindiğinde çok büyük öneme sahip mesafeler katedilmiştir. Kamu hizmetlerine olan talep gün geçtikçe artmıştır. Talebin artması devletin ürettiği kamu hizmetlerinin artmasına neden olmuştur. Siyasal, ekonomik ve toplumsal nedenlerle artan kamu hizmetleri kamu giderlerini de arttırmıştır. Sonuç olarak devletin ekonomiye yaptığı müdahale artmış, geçen yüzyılın liberal devlet anlayışı zaman içinde terk edilmiştir. Sosyal devlet, klasik devlet düşüncesinden farklı olarak devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamasını amaçlamaktadır (Yiğit, 2005: 4-5).

Devlet anlayışının yirminci yüzyılda önemli aşamalar geçirdiği görülmektedir. Budu kamu hizmetlerine olan talebi büyütme, kamu hizmetleri ve giderleri, ekonomik siyasal nedenler veya toplumsal nedenlerle artmaktadır. Geçen yüzyılın jandarma devlet anlayışı devletin ekonomiye müdahalesini artırması sonucunda terk edilmiş bulunmaktadır. Batı demokrasilerinde yirminci yüzyılda ortaya çıkmış olan refah devleti veya sosyal devlet anlayışı ise devletin sosyal adaleti ve sosyal barışı sağlayabilmek amacıyla ekonomik ve de sosyal hayatta aktif müdahalesini meşru ve gerekli görmektedir (Çelik, 2002: 21).

Görülüyor ki ekonomik ve sosyal şartların değişmesi sonucunda birbirine çok yakın iki dönemde birbirinden çok farklı anlayışlar ortaya çıkmıştır. Yani önemli olan husus hangi şartlar geçerli olursa olsun kamusal hizmetlerin zamanında ve etkin bir şekilde yerine getirilmesidir ki bunun için de kamu alacağı zamanında ve doğru miktarda tahsil edilmelidir.

1.3.ÜLKEMİZDE KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Ülkemizde kamu alacaklarının zorla tahsilinde uygulanan ilk düzenleme olarak 1880 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesi görülür. Bu nizamname 1909 tarihine kadar yürürlükte kaldıktan sonra meşrutiyetin ilanıyla birlikte 5 Ağustos 1909 tarihinde Tahsili Emval Kanunu yürürlüğe girmiştir. Tahsili Emval Kanunu ilk hazırlandığı zaman emlak, akar ve arazi vergilerinin tahsilini düzenlemiştir. Ancak, kanun yürürlüğe girdikten kısa bir süre sonra birkaç kez değişikliğe uğramıştır. Ayrıca sonradan çıkan kanunlarda da bu kanuna atıflar yapılarak devletten başka özel idarelere ve belediyelere ait bir takım alacaklar da kanun kapsamına dahil edilmiştir (Sağır, 2011: 24-25).

Tahsili Emval Kanununun, hükümlerinin eskimesi ve çağdışı kalması sebebiyle, hazırlanan yeni tasarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabulü üzerine 6183 sayılı AATUH' ki 118 maddeden oluşan yeni Kanun 01.01.1954 tarihinden geçerli olacak şekilde yürürlüğe konulmuştur.. Bu Yasa önce “amme alacağı” diye tartışmalara konu olan yeni bir kavram yaratmış ve sonra da bu alacağın korunması, tahsili ve kovuşturması ile ilgili yeni hükümler getirmiştir (Sağır, 2011: 25).

Yasa'nın 1 ve 2'nci maddelerinde hangi alacakların kamu alacağı sayılacağı belirtilmiştir. Burada temel ilke Devletin, il özel idarelerinin, belediyelerin vergi, resim, harç, vergi cezası, para cezası, bunlara bağlı gecikme zammı ve faizleri en önemli kamu alacağı örnekleri olarak sayılmıştır.

1.4. KAMU HİZMETİ.

İdare topluma kamu hizmeti götürerek kamu yararı sağlamayı amaçlar. Kamu hizmetinin görülmesinde uyulması gereken bir takım ilkeler vardır. Bu ilkeler süreklilik, uyumluluk, eşitlik ve tarafsızlıktır. Bu ilkeler aynı zamanda kamu hizmetini özel mal ve hizmetlerden ayırır. Toplumun müşterek niteliğe sahip ihtiyaçlarının karşılanabilmesi bakımından devletin yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerinin çoğu ortak tüketim hizmetleridir. Hizmet toplumun bir üyesi için üretildiğinde sadece o kişiye değil toplumun tümüne sunulmuş olur. Hizmetin yapısı, yararının sadece yararlanana özgülenmesine müsait değildir (Yiğit, 2005: 5).

Siyasal iktidar tarafından kamu hizmetlerinin neleri kapsayacağı ve bunların hangi boyutta yürütülüp yürütülemeyeceği sahip olunan ekonomik ve de mali koşullara göre belirlenmektedir. Herhangi bir işin kamu hizmetleri arasına alınıp alınmayacağı veya kamu hizmeti niteliğinden çıkarılıp çıkarılmayacağı temsil ettiği toplum adına siyasi iktidarın yetkisinde bulunmaktadır. Şüphesiz bu keyfi bir uygulama olmadığı gibi anayasal ilke ve koşulların ışığı altında gerçekleştirilir (Akdoğan, 1999: 37).

Devlet kamusal mal ve hizmet üretiminin yanı sıra, fiyat kontrolünü sağlamak, tekelleşmenin önüne geçmek, yatırımcı ya da sermaye eksikliğini giderebilmek adına özel nitelikli mal ve hizmet üretimine girmesi de mümkündür. Ancak bunlar istisnai durumlar olup gerek duyulduğunda kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılmaktadır. Kamusal hizmetlerin kapsamı, büyüklüğü, yöntemi ve sınırları konusunda karar alma mekanizması siyasi iktidardadır. Şüphesiz ki kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirilmesinde siyasi iktidarın keyfi uygulamalar içine girmesi düşünülemez. Kamusal hizmetler ancak ve ancak anayasal çerçeve içerisinde kurallara uygun olarak gerçekleştirilebilir. Sonuç olarak kamu kesiminin giderek büyümesi ve bunun doğal bir sonucu olarak kamu harcamalarının artış göstermesi kamu

hizmetlerinin finansmanı açısından kamu alacağının tahsil konusunu daha da önemli bir noktaya getirmektedir. Bu yüzden kamusal hizmetlerin sürekliliği ve verimliliği ile kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi gibi konular arasında paralel bir ilişkinin varlığından söz etmek yanlış olmayacaktır (Ertürk, 2014: 5).

1.5. KAMU HARCAMALARI

Kamu harcamaları kısaca, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi adına devletin yapmış olduğu harcamalar bütünü şeklinde tanımlanabilir. Kamu harcamaları Bütçe Kanunu çerçevesinde yapılmaktadır. Kamu görevlilerine ödenen aylık ücretler ile eğitim ve sağlık harcamaları kamu harcamalarının başlıca örnekleri olarak gösterilebilir. Kamu hizmetlerinin sınırlarının gün geçtikçe genişlemesi kamu harcamalarında da kaçınılmaz bir artış meydana getirmiştir. Bu artış görünürde, sözde bir artış olabileceği gibi gerçek bir artış da olabilir. Görünüşte bir artış söz konusu olduğunda kamusal hizmetlerin miktar ve niteliğinde bir artma söz konusu olmamasına rağmen kamu giderlerinde artış meydana gelir. Yani bu kağıt üzerinde bir artıştır. Ancak, kamu giderleri kamusal hizmet miktarı ve niteliğinde bir artışa bağlı olarak artıyorsa böyle bir durumda gerçek bir artıştan söz edilir. Görünüşte artış sebepleri arasında nüfus artışı ve enflasyon gibi kavramlar karşımıza çıkarken, gerçek artış sebepleri arasında ise sanayileşme, teknolojik gelişmelerin artması ve kentleşmenin artması gibi kavramlarla karşılaşırız. Buradan; ekonomik açıdan yeterince güçlü olmayan ülkelerde görünüşte bir artış, ekonomik açıdan güçlü olan gelişmiş ülkelerde ise gerçek artışların meydana geleceği şeklinde bir çıkarım yapmak mümkündür (Ertürk, 2014: 6).

Kamu alacağı, devletin kamu gücü sonucu ortaya çıkan alacağıdır. Devletin kamu gücü egemenliğinin sonucu olarak ortaya çıkan kamu alacakları diğer bir tanımda, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkını kullanması sonucu ortaya çıkan ayrıcalıklı ve özelliği alacaklar olarak da ifade edilebilir. Kamu alacakları 6183 Sayılı AATUHK hükümlerine göre takip edilmektedir (Yiğit, 2005: 3).

1.6. KAMU ALACAĞI İLE ÖZEL ALACAK AYRIMI

Kamu alacakları özel alacaklardan farklı niteliklere sahiptir. Bunun temel sebeplerinden birini devletin üstlenmiş olduğu görevlerin ve bu bağlamda kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için kamu alacaklarına duyulan ihtiyaç oluşturmaktadır. Kamu hizmetlerinin aksamaması düzenli ve istikrarlı bir şekilde sunulabilmesi için kamu alacaklarının hızlı, kolay ve etkin süreçler içinde tahsil edilmesi zarureti doğmaktadır. Bu ihtiyaçlar dolayısıyla İİK. Yanında kamu alacaklarındaha etkin tahsilini içeren ayrı bir kanun olan AATUHK kabul edilmiştir (Üstün, 2013: 53).

Kamu alacakları, kamu hukuku ilişkisinden doğar ve kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla tahsil edilirler. Bu bakımdan, kamu alacakları tahsil edilirken kar amacı yerine kamu yararı düşüncesi hakim olmakta ve bunlar kamu hukukundan doğdukları için imtiyazlı alacak sayılmaktadır. Bu nedenle, kamu alacaklarının tahsiline öncelik ve ayrıcalık tanınmaktadır. Oysa özel borç-alacak ilişkisinden kişiler çıkar ve kar beklemektedir. Kamu alacaklarının hukuki niteliğindeki farklılık, bu alacakları özel alacaklar karşısında üstün ve ayrıcalıklı bir konuma kavuşturmaktadır (Gerçek, 2015: 20).

Kamu alacağı ile özel alacaklar; amaçları, sonuçları, kaynakları, tarafları, ödenmediği takdirde takip ve tahsil usulleri, takibi yapacak icra dairesi bakımından birbirinden ayrılmaktadır. Kamu alacaklarında taraf, devlet, il özel idareleri veya belediyelerdir. Ayrıca özel kanunlarında alacaklarını 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 tahsilini, bazı özel ve ayrıcalıklı hükümlere tabi tutulmuştur. 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. Örneğin vatandaş A, B Belediyesi'ne emlak vergisi borcunu ödeyememiştir. Bu durumda B Belediyesi kamu alacaklısı, A ise kamu borçlusudur. Mamafih, C bir bono tanzim edip D'ye verse ve bu borcunu vadesi gelmesine rağmen ödemeseyse, C özel hukuk alacaklısı, D ise özel hukuk borçlusudur. Bu durumda alacaklı C icra veya iflas müdürlüğüne başvurarak alacağını cebri icra yoluyla tahsili cihetine gitmelidir. 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. Özel alacaklar ise taraflar arasında yapılan sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme gibi borç doğuran hukuki işlemler ve fiillerin sonucu olarak ortaya çıkarlar (Akn, 2016: 2).

1.7. KAMU ALACAĞI KAPSAMI

Kamu alacaklarının takip ve tahsili edilmesinde ülkemizde 28.07.1953 tarih 8469 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK'a göre gerçekleştirilmektedir. Kanunun 1'inci maddesinde bu kanunu uygulayacak alacaklı kamu idareleri ismen belirtilmiş ve bu idarelerin hangi tür alacaklarının bu Kanun hükümlerine göre tahsil ve takibinin yapılacağı sayılmak suretiyle kapsama giren alacaklar açıklanmıştır (Sağır, 2011: 6).

Devletin sahip olduğu kamu alacakları kamu hukukundan doğmaktadır ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı gelirlere ise kamu gelirleri denmektedir. Bunlar; devletin fertler gibi piyasa kurallarına uyması sonucu elde ettiği gelirlerdir. Başka bir ifadeyle devletin piyasa ekonomisi kuralları içinde ve özel hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerden sağlamış olduğu gelirlere denilmektedir. Bu gelirlere örnek vermek gerekirse mülk ve teşebbüs gelirlerini gösterebiliriz. Devlet sahibi olduğu malları kırıya verebilmekte veya bazılarını satabilmektedir. Bunların yanı sıra İktisadi işletmeler kurdurabilir ya da kendisi bizzat kurabilmektedir (Çelik, 2002: 24).

Kamu alacak kapsamını değerlendirirken devletin özel ekonomideki yerine de kısaca değinmek yerinde olacaktır. Öncelikle devletin özel ekonomi içerisinde yer alması hususunda herhangi bir engel söz konusu değildir. Bu bağlamda devlet gerekli şartların var olması halinde yani ihtiyaç duyulduğunda, iktisadi işletmeler kurarak piyasa ekonomisi içerisindeki yerini alır ve ekonomik birtakım faaliyetler yürütebilir. Kamu alacağı kapsamı 6183 sayılı AATUHK'nın birinci maddesinde açık olarak belirtilmiştir. Bu kanun maddesine göre; alacağın kamu alacağı niteliği kazanabilmesi için, devlete, il özel idarelerine ya da belediyelere ait olması gerekir. Bunun yanı sıra asli ve ferî alacaklar kamusal hizmetlerin bir sonucu olmalıdır. Ayrıca borç alacak ilişkisinde alacağın tahsil edilmesine dek geçen süreçteki takip giderlerinin de 6183

sayılı kanun çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Buradan hareketle, kanunda sayılan devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan kurum ve kuruluşlara ait olan alacaklar kamu alacağı kapsamında değerlendirilemez ancak ve ancak kendi özel mevzuatlarında 6183 sayılı yasaya herhangi bir atıf söz konusu ise kamu alacağı kapsamında değerlendirilmeleri mümkün olacaktır (Ertürk, 2014: 7-8).

1.8. NİTELİĞİ YÖNÜNDEN KAMU ALACAKLARI

AATUHK'un 1. maddesinde kamu alacakları belirlenirken asli ve fer'i kamu alacakları şeklinde ayrıma gidilmiş, kamu hizmetlerinden doğan alacakların ve takip giderlerinin de kamu alacağı sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca diğer bazı kanunlarda da, ilgili alacaklarının tahsilinin AATUHK hükümlerine göre gerçekleştirileceğine dair düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre kamu alacakları şu başlıklar altında incelenebilir (Üstün, 2013: 25-26).

1.8.1. ASLİ KAMU ALACAKLARI

6183 sayılı AATUHK'un 1. maddesinde vergi resim harç ceza tatkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları vergi cezası para cezası gibi asli kamu alacaklarından bahsedilmiştir. Buna göre vergi resim ve harçların yanı sıra vergi ve para cezaları ile ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları da asli kamu alacakları arasında sayılmaktadır. Bunların genel olarak kamu hizmetlerinin niteliğine ve gereklerine dayandığı kabul edilmektedir. Cezalar ise doğrudan kamu hizmetlerine ilişkin olmasalar da nihayeti itibariyle bunlarda kamu güzüne dayanmaktadır. Vergi resim harçlar yükümlülük ilişkisinden doğan kamu geliri niteliğindedir (Üstün, 2013: 26).

Asli kamu alacakları; VUK, GK veya İYUK kapsamında belirtilen vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ilişkin muhakeme giderleri, vergi ve para cezalarıdır (Gerçek, 2010: 5).

1.8.1.1. Vergi

Vergiler çağdaş devlet anlayışı içerisinde devlet gelirlerinin en önemlilerindedir. Kaynağını milli gelir ve servet oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin en önemli özellikleri arasında cebri ve karşılıksız olarak tahsilinin gerçekleştirilmesi

yatmaktadır. Piyasa ekonomisi düzeninde bulunun ülkelerin elde ettiği devlet gelirlerinin %70-90 arasındaki büyük bir kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 192).

Diğer bir şekilde tanımlayacak olursak vergi, devletin kamu giderlerini finanse edebilmek için egemenlik gücüne kullanarak gerçek ve tüzel kişilerden, mali güçleri oranında karşılıksız, kesin zora dayalı olarak topladığı parasal değerlerdir.

Bu vurgulanan hususları şöyle sıralayabiliriz (Ak, 2013: 6).

- Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınır.
- Verginin alınma nedeni kamu harcamalarını finanse etmektir. Bu aynı zamanda vergilerin mali amacını da ifade etmektedir.
- Vergi zorunlu bir ödemedir.
- Vergi karşılıksızdır. Hizmet bedeli değildir.
- Vergi nihai bir kamu geliri olup geçici değildir.
- Vergi parasal bir yükümlülüktür.

1.8.1.2. Resim

Kamu kuruluşlarının belirli bir hizmetin veya işin yapılmasına yetki ve izin verilmesi sonucu bu işi ya da hizmet üstlenenlerden alınan paralara resim denir. Örneğin avlanma ruhsatı resmi bir hakkın elde edilmesi karşılığında ödenen bir bedeldir. Eğlence resminde ise bir izin karşılığında ödenen bedel söz konusudur. Resim bazen harç bazen de vergi anlamında kullanılabilir. Ancak resim harçla aynı şey olmadığı bilinmelidir. Harç bir hizmet karşılığı alınan bedel ikendir. Resim ise belirli bir hakkın elde edilmesi veya izin karşılığı ödenmektedir (Ak, 2013: 7).

1.8.1.3. Harçlar

Harçlar genel yararlanmaya sunulan kamu hizmetinden özel olarak yararlananların bu hizmetlerden yararlananların karşılığında ödedikleri bedellerdir. 492 sayılı harçlar kanununa göre harca tabi işlemlere ilişkin tarife şöyledir (Şahan, 2016: 57).

- Noter harcı
- Yargı harcı

- Tapu ve kadastro harcı
- Konsolosluk harcı
- Trafik harcı vb.

Kamu gelirlerinin temelini oluşturan vergi, resim ve harçların vadesinde ödenmemesi durumunda hızlı ve kolay bir şekilde tahsilinin gerçekleştirilmesi kamu hizmetlerinin görülmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

1.8.1.4. Adli ve İdari Para Cezaları

Vergi cezaları, vergi mükelleflerinin yapmakla yükümlü olduğu hem maddi hem şekli ödevlerini gereğine uygun bir şekilde zamanında ve tam olarak yerine getirilmelerini sağlamaya yönelik olarak uygulanmaktadır. Para cezalarının tahsilinin gerçekleştirilmesi ise esas olarak kamu düzenini sağlamaya yönelik yaptırımları kapsamaktadır. Vergi cezaları VUK ve GK’unda düzenlenen cezaları ifade etmektedir. Bu kapsamda belirtilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük ile gümrük kanununda yer alan vergi aslına bağlı para cezaları ile usulsüzlük cezaları kamu alacağı niteliği taşımaktadır (Üstün, 2013: 35).

Kanunlarımızda bahsi geçen yükümlülüklerin ihlal edilmesi durumunda uygulanacak olan adli ve idari para cezalarının tahsilinde de 6183 sayılı AATUHK’un kapsamı içerisinde bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun’un tanımları içeren 3. maddesinde para cezaları deyimiyle anlaşılması gereken adli ve idari para cezalarını ifade ettiği belirtilmiştir (Kaplan, 2013: 200).

1.8.1.5. Ceza Takiplerine ve Tahkikine Ait Muhakeme Masrafları

AATUHK’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 (Demirtaşoğlu, 2011: 9).

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. Burada, kanun metninin açık ve anlaşılır olmadığını söylemek mümkündür (Demirtaşoğlu, 2011: 9).

1.8.2. FER' İ KAMU ALACAKLARI

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 VUK'nun da geçen pişmanlık zammı fer'i kamu alacaklarını oluşturmaktadır (Demirtaşoğlu, 2011: 12).

Fer'i kamu alacakları esas, itibariyle asıl olan kamu alacağının vadesinde ödenmemesinden veya zamanında tahakkuk ettirilmemesinden kaynaklanan, asıl kamu alacağına bağlı olarak hesaplanan alacaklardandır (Üstün, 2013: 37).

Fer'i kamu alacakları bir diğer tanımda ise gecikme faizi, gecikme zammı, haksız çıkma zammı, pişmanlık zammı gibi asli kamu alacaklarını zamanında ödemeyenler hakkında uygulanan mali yaptırımlardır. Bunların kapsamına AATUHK'un 51. maddesindeki "gecikme zammı", aynı kanunun 48. maddesine göre "tecil faizi" ve yine aynı kanunun 58. maddesindeki ödeme emrine itirazda "haksız

çıkma zammı”, Vergi Usul Kanunu’un 112/3.maddesinde yer alan “gecikme faizi” ve aynı kanunun 371. maddesinde belirtilen “pişmanlık zammı” girmektedir. Bu alacaklar devletin uğradığı ekonomik kaybı karşılamaya yönelik olup, asıl kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanırlar. Dolayısıyla asıl kamu alacağı doğmadan fer’i kamu alacağı doğmaz. Aynı zamanda asıl kamu alacaklarının tahsili hangi hukuki rejime tabi ise fer’ilerinin tahsili de aynı hukuki rejime tabi olurlar (Akın, 2016: 5).

1.8.2.1.Gecikme Zammı

Kamu hukukunda vergide dahil olmak üzere her türlü kamu alacağı için uygulanan gecikme zammı, 6183 sayılı yasanın 51.maddesinde düzenlenmiştir. Gecikme zammı hem geniş kapsamlı olarak, tüm kamu alacaklarına uygulanmaktadır. 6183 sayılı AATUHK da düzenlenmiş olan gecikme zammı sadece vergiler için değil anılan yasanın ilk iki maddesinde açıklanmış olan vergi de dahil olmak üzere diğer her türlü kamu alacağı için de uygulanmaktadır (Sonsuzoğlu, 2013: 37).

AATUHK’un 1 ve 2. maddesi kapsamında olan kamu alacaklarının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına uygulanan, fer” i nitelikte bir kamu alacağı olan gecikme zammı uygulanır. Gecikme zammı kamu borcunun geç ödenmesinin bir yaptırımını olmakla birlikte yalnızca hukuki bir yaptırım olup cezai niteliği yoktur. bu nedenle gecikme zammı fer’i bir kamu alacağı niteliğindedir. Nitekim gecikme zammı asıl kamu alacağına eklenen doğumu devamı ve sona ermesi asıl alacağa bağlı olan ikincil bir alacak durumundadır. Gecikme zammının önden kamu borçlusuna bildirilmesi gerekmez (AATUHK md.52) Gecikme zammının uygulanabilmesi için şu 2 şartın bulunması gerekir;

- Kamu alacağının tahakkuk etmiş olmalıdır
- Kamu alacağının vadesi gelmiş ve de ödemenin yapılmamış olması gerekmektedir (Gerçek, 2015: 79).

Kanunda belirtilen kamu alacaklarında gecikme zammı oranı şu şekildedir:

Gecikme zammı oranı kanunda %4 olarak belirtilmiştir.(AATUHK md.51/1) Cumhurbaşkanı gecikme zammı oranını yüzde onuna kadar indirmeye ve iki katına

kadar artırmaya yetkilidir. Nitekim bu oranı 19.10.2010 tarihinden itibaren aylık %2 olacak şekilde yeniden tespit etmiştir.

6183 sayılı AATUHK'un 51. Maddesinde belirtildiği gibi, kamu alacağının ödeme süresi içerisinde ödenmemesi durumunda ödenmemiş kısma ödeme süresinin bitim tarihinden yani vadesinden itibaren uygulanan alacağı ifade eden gecikme zammının tahsili 6183 sayılı Kanun kapsamı içinde yer almaktadır (Kaplan, 2013: 204).

1.8.2.2.Gecikme Faizi

Kanuna dayanan faiz türlerinden biride gecikme faizidir. temerrüt faizi veya gecikme 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).

VUK' 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 bilgilerin ve belgelerin tamamlanması tarihinden başlayarak üç ay içinde verginin 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, Anayasamızda yer alan adalet ve eşitlik ilkesine açıkça aykırılığa sebebiyet vermektedir. 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).

1.8.2.3. Tecil Faizi

Tecil kamu borçlusunun vadesinde ödemesi, borçlunun malların haczedilmesi ve ya hacizli malların paraya çevrilmesinin borçluyu müşkül duruma sokacağı hallerde kamu borcunun tahsilinin tehlikeye düşmemesini sağlamak üzere faiz alınmak suretiyle borcun ertelenmesidir (Sonsuzoğlu, 2013: 74).

Tecil uygulamasında amaç mükelleflerin çok zor durumda kamu borcu ödemelerinden tepki duymalarını ve suçlu duruma düşmelerini hatta bu duruma alışmalarını önlemektedir. Ayrıca kaynaklarını korumak ve sürekliliğini sağlamak da tecilin amaçları arasındadır. Vergi idaresi de tecil yolu ile gecikmeden haberdar olmakta ve geciken ödemeleri teminat altına alıp, taksitlere başlayarak disipline etmek olanağına kavuşmaktadır (Çelik,2002: 159).

Şu sebeble, 6183 AATUHK" un 48. md. tecil kelimesi yer almaktadır. Tecil, kökü Arapça bir sözcük olup sözlükte ertelemek anlamında kullanılmaktadır (Nadaroğlu, 2002:612). Muaccel bir kamu alacağının tecil edilebilmesi için belli şartların varlığı gerekmektedir. Bu şartlardan birincisi, kamu borçlusunun çok zor duruma düşme ihtimalinin bulunmasıdır. ikincisi ise 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. 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 (Demirtaşoğlu, 2011: 15-16).

1.8.2.4. Haksız Çıkma Zammı

Kamu alacağının ilgili mevzuat çerçevesinde belirlenen sürelerde ödenmemesi durumunda, alacağın 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 AATUHK'un 55. maddesine göre, ödeme emri düzenlenmesi ve kamu borçlusuna tebliğ edilmesidir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen olunan borçlu, aynı Kanun" un 58. maddesi uyarınca tebliğ tarihinden

itibaren on beş 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 durumunda kalacaktır. İşte 6183 Sayılı AATUHK’un 58. maddesinde hüküm altına alınan “haksız çıkma zammı”, açtığı davada kısmen ya da tamamen haksız çıkan kamu borçlusunun, haksız çıktığı miktar üzerinden ödemek zorunda kaldığı miktar anlamına gelmektedir (Demirtaşoğlu, 2011: 16-17).

Kesinleşmiş olan karar sonucu tahsilat aşamasına gelmiş kamu alacağının % 10 oranında haksız çıkma zammı ile birlikte tahsil edileceğine dair konulan hükmün amacı; kötü niyetli borçluların gereksiz yere yargı mercilerini meşgul ederek borcun ödenmesini geciktirmelerini önlemeye yöneliktir (Kızılot, 2005: 493).

1.8.2.5. 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 VUK’ nun 374. maddesinde “pişmanlık ve ıslah” müessesesine yer verilmiştir (Akdoğan, 2009: 158). Bunun yanında Pişmanlık müessesesinin, emlak vergisi hariç olmak üzere beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde uygulanmaktadır.

VUK ’nun 371. maddesinde yer verilen hükme göre; mükellefler, anılan maddede belirtilen şartlara uyararak eksik veya yanlış vermiş oldukları beyanlarını kendiliğinden düzeltmekte veya hiç bildirmedığı bir beyanı bildirmektedir. Mükelleflerin kendiliğinden beyanname vermeleri durumunda mükellefler, vergi ziyayı

cezasına muhatap olmamakta; yalnızca anılan maddede belirtilen gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ödemek zorunda kalmaktadır. Ancak bu maddeden bir mükellefin yararlanabilmesi için, VUK 'nun 371. maddesinde belirtilen bazı koşulları yerine getirmesi ve vergisini, pişmanlık zammı ile birlikte beyannamenin verilmesinden itibaren 15 gün içerisinde ödemesi gerekmektedir (Demirtaşıoğlu, 2011: 17).

Belirtilen bu koşulların yerine getirilmesi durumunda, vergi mükellefine vergi ziyai cezası ve/veya kaçakçılık cezası hükümleri uygulanmayacaktır (Karakoç, 2009: 369- 373).

1.8.2.6. Parafiskal Gelirler

Parafiskal gelirler, iktisadi sosyal veya mesleki amaçlı kamu kuruluşlarının finansmanlarını karşılamak amacıyla bunların sunduğu hizmetlerden yararlananlardan zora dayanılarak çeşitli adlarla alınan paralar biçiminde tanımlanabilir kuruluşlar sundukları hizmetler için gerekli olan gelirlerinin hizmetlerinden yararlananlardan tahsil ederler. Kurumların amaçlarını gerçekleştirecek finansmanını hizmetlerden yararlananlardan karşılamak durumunda olması kurum gelirlerini karşılıklılık ilkesine göre tahsil edilen gelirler haline getirmektedir (Şenyüz, 2013: 74).

Parafiskal 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.

1.8.2.7. Ecrimisiller

Ecrimisil alacakları kamu alacağı niteliğinde sayılmaktadır. Ecrimisilden doğan alacaklar idari işlemle tahsili gerçekleşmektedir (Karakoç, 1996:37). Ecrimisil Türk Hukuk Lügatı" nda ise Bir malın kullanılması sonucu ortaya çıkan menfaatin para ölçüleriyle takdir edilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Örnek olarak, kira bedeli tayini yapılmadan bir yerin kullanılması halinde, vasıf, mevki ve kullanma tarzı bakımlarından kiralanan yere benzeyen yerlerin kira bedelleri o yerin de ecrimisili olur.

Devletin sebepsiz iktisap sonucu ortaya çıkan alacakları olarak kabul edilen ecrimisiller kamu alacağı sayılabilir mi? Ecrimisilleri, Tahsili Emval Kanunu kapsamı

içine almaktaydı. 6183 sayılı kanunun yukarıya aldığımız birinci maddesi dışında sayılması doğru olmakla birlikte, başka bir özel hüküm nedeniyle ecrimisiller de bu kanuna göre tahsil edilir. 2490 sayılı Arttırma Eksiltme ve İhale Kanununun 67 nci maddesi ecrimisillerin Tahsili Emval Kanununa göre tahsilini öngörmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1985: 187-188).

1.8.2.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Alacakları

Sosyal sigortaların mali kaynağı pirimlerdir. Bu pirimlerden bir kısmını sigortalı ve işveren birlikte öderken bir kısmı sadece işverene yüklenmektedir. Devletin herhangi bir ödeme yapması söz konusu değildir (Öner, 1981: 222).

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 gelirlere 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).

1.8.2.9. Şerefiyeler ve Harcamalara Katılma Payı

Şerefiye devletçe yapılan giderlerin tamamının dağıtılması demektir. Kamu tüzel kişilerinin ve özellikle belediyelerin, yapmış oldukları çeşitli alt yapı ve bayındırlık hizmetleri nedeniyle bazı kişilerin bina ve arsalar şeklinde mülklerin değerinde artışlar meydana gelir. Örneğin yeni yolların açılması ve yapımı kanalizasyon sisteminin kurulması, elektrik ve su hizmetlerinin götürülmesi nin mülklerin değerinde artışlar meydana getirdiği ve bunların çoğu zaman rant kaynağı olduğu bilinir. İşte şerefiye kamu hizmeti karşılığında mülklerinin değeri artan kişilerden mülklerin değeri artan

kamu hizmetlerinin maliyetine bire bir olmasa bile kısmen de olsa katılmalarının sağlanması karşılığı alınan parasal tutarlar olmaktadır. Şerefiye alınabilmesi için mal sahibinin taşınmazın değerinde artışa yol açan kamu hizmetini arzulayıp arzulamadığının hiçbir önemi yoktur (Şenyüz, 2013: 73).

Katılma payları şerefiyeye çok benzese de bu ikisi her zaman tam olarak aynı şeyi ifade etmez. Katılma payları yapılan kamu hizmetinin (yol, köprü, elektrik, su vb. alt yapı) maliyetinin mülkün değerinde bir artış meydana gelip gelmemesi ile bir bağlantı kurulmaksızın mülk sahiplerine paylaşılması suretiyle kamu hizmetinin maliyetine katılma karşılığını ifade eder. O halde katılma payında mülk sahibi mülkün değer artışı olmasa da kamu hizmetinin maliyetine belirli hesaplamalara göre bulunan tutarda katılmak zorunda kalırken şerefiyede yapılan harcamaların tamamının paylaşılması değil bir kısmının paylaşılması esastır (Şenyüz, 2013: 73).

1.8.2.10. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Alacakları

TMSF devredilen bankalar ile fon ve bankaların iflas idarelerince açılacak tasarruf iptal davaları 4389 sayılı B.K'nun değişik 14 maddesi 5.fıkrasının d bendi uyarınca asliye ticaret mahkemesinde bakılır. Bir yerde birden çok asliye ticaret mahkemesi olması durumunda ise bu davalara 1 numaralı asliye ticaret mahkemesinde bakılmaktadır (Güneren, 2004: 1224).

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).

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu hükümleri uyarınca TMSF, gerek bankaların fon için ödemek zorunda olduğu mutad gelirlerini gerekse fona devredilen bankaların alacaklarını, 6183 Sayılı AATUHK hükümleri uyarınca takip ve tahsil etmektedir (Arslaner, 2010: 71)

1.9.KAMU HİZMETLERİNDEN DOĞAN KAMU ALACAKLAR

Kamu hizmeti kavramı kamu yararına ilişkin bir ihtiyacı tatmin etmek için idarenin doğrudan veya dolaylı bir şekilde yüklenmiş olduğu sürekli ve düzenli bir etkinliği ifade etmektedir. Bununla birlikte kamu yararına ilişkin bir yükümlülüğün bir

kamu tüzel kişiliği aracılığıyla yerine getirilmesi ya da aynı anlamdaki bir yükümlülüğün yine kamu yararına ilişkin bir ihtiyacın giderilmesi amacıyla birtakım kamusal ayrıcalık ve üstünlükle donatılıp yükümlülükler altına sokularak bir özel kişiye verilmesinde durumunda da kamu hizmetinde bulunma söz konusudur (Atay, 2009: 585-586).

Kanunda kamu hizmetleri geniş olarak açıklanmamakla birlikte “akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan alacaklar” ifadesi ile istisnalar belirtilmiştir. Ancak kamunun yapacağı akitlerden bazıları, örneğin yap-işlet-devret sözleşmeleri, idare hukuku kapsamına girer ki bunların kamu alacağı olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklara katılma payları, su bedelleri, imha giderleri, madenlerde devlet hakkı örnek olarak sayılabilir. Danıştay, “izinsiz açılan bir jeotermal kaynaktan akan suyun bedelinin, kamu hizmetinden kaynaklanan kamu alacağı olduğu ve AATUHK’ya göre takip ve tahsil edileceği” hükmünü vermiştir (Polat, 2014: 7).

1.10. TAKİP GİDERLERİ SONUCU OLUŞAN KAMU ALACAKLARI

Kamu hizmetlerinden doğan alacakların tahsili yapılırken birtakım cebri yollara başvurmak mümkün olabilmektedir. Bu doğrultuda alacağın tahsili için yapılan ilan, haciz, taşıma ve muhafaza etme giderleri ile satış giderleri 6183 sayılı AATUHK’da takip giderleri kapsamında değerlendirilmiştir. Takibat giderlerine ilişkin usul ve esaslar AATUHK’da belirtilmiş olup yasanın koymuş olduğu sınırlar çerçevesinde takibat yapılabilecektir.

Takibin yapılacağına ilişkin oluşacak olan giderlerin takip yada tahsilini 6183 sayılı AATUHK’dan ayrı bir durumda değerlendirmek alacaklı sıfatında olan kamu idaresini aynı borçlu hakkında bu defa icrayı gerçekleştirecek mercilerce takibine sevkî gerçekleşecektir. Söz konusu alacaklar sahip olunan bir kamu alacağının takip ve tahsili esnasında ortaya çıkacağına göre bunlarında kamu alacağı sayılabilmeleri ve asıl alacağın tabi olacağı şekle göre takip ve tahsil edilmeleri yararlı olmasının yanında bir zorunluluk olacaktır (Çelik, 2002: 29).

1.11. TAHSİLİ EMVAL KANUNUNDA BELİRTİLEN USULLERE GÖRE TAHSİL EDİLMESİ GEREKEN ALACAKLAR

Tahsili Emval kanununa göre tahsil edilmesi gereken alacaklar için 6183 sayılı AATUHK' nun 2. maddesindeki hüküm uygulanmaktadır. Bu madde uyarınca herhangi bir durumda tahsili emval kanununa bir atıf yapılmışsa, alacağın mahiyetine bakılmaksızın 6183 sayılı kanun hükümleri geçerli olacaktır. Kanun hükmü ne kadar açık olsa da bu tip alacaklardan bazıları 6183 sayılı kanunun 1. maddesi çerçevesinde ele alındığında amme alacağı kapsamında değerlendirilmesi pek de mümkün olmayan alacaklardır (Ertürk, 2014: 12).

1.12.6183 SAYILI KANUN KAPSAMI DIŞINDA KALAN KAMU ALACAKLARI

Kamusal hizmetlerin sürekliliği adına başvuru yollarından biri de borçlanma hususudur. Devlet borçlanma işlemini iki farklı şekilde gerçekleştirebilir. Bunlar zorunlu ve zorunlu olmayan borçlanma şeklinde sınıflandırılabilir. Devlet zorunlu olmayan borçlanma yolunu seçerse, borçlu ve alacaklı olarak her iki tarafında rızası söz konusu olduğundan ve devletin herhangi bir yaptırım söz konusu olmadığından bu tür bir borç alacak ilişkisi 6183 sayılı AATUHK kapsamında değerlendirilemez. Zorunlu borçlanma yoluna gidildiğinde ise, tarafların eşitliği söz konusu değildir. Çünkü devlet bu tür bir borç alacak ilişkisinde otoritesinden kaynaklanan yaptırım gücünü uygulayacağı için bu yolla elde edilen gelir esas olarak 6183 sayılı yasa kapsamında değerlendirilebilecektir. Fakat böyle bir durum AATUHK'nın 1. Maddesi kapsamı dışında kaldığından AATUHK hükümleri uygulanamayacaktır. Borçlanma dışında başvuru alternatif gelir kaynaklarından bir tanesi de parafiskal gelirlerdir. Parafiskal gelirler, sosyal devlet anlayışının hakim olması ile birlikte kamusal hizmetler ve buna bağlı olarak kamusal harcamaların artış göstermesi ile beraber, bu harcamaları finanse edebilme adına bu hizmetlerden yararlananlardan elde edilen bütçe dışı gelirlerdir. Bu gelirlerde 6183 sayılı AATUHK kapsamında değerlendirilemez (Ertürk, 2014: 13-14).

6183 Sayılı Kanun kapsamı dışında kalan kamu alacaklarından en önemlilerinden birisi de borçlanma işleminden doğmaktadır. 6183 sayılı Kanun kapsamı dışındaki bir başka kamu geliri çeşidi de parafiskal gelirlerdir (Akın, 2016: 9).

Köy gelirlerinde 6183 sayılı kanun dışında tutulmuştur. 6183 sayılı kanunun 1.maddesinde kamu alacaklarını aidati itibariyle belirlerken devlet il özel idari ve belediyelerin gelirlerini kapsamına almış köy gelirlerine değinmemiştir. Oysa tüzel kişiliğe sahip olan köylerin salma adı verilen kamusal niteliğe sahip gelirleri bulunmaktadır. Bunların tahsilatının yapılmasında 442 sayılı köy kanununa göre yürütülür. Ancak 6183 sayılı kanunun 1.maddesine köyde tahsili söz konusu olan bir kamu alacağına bu kanun hükümlerinin uygulanacağı ortadadır. Burada 6183 sayılı kanunun dışında kalan gelirlere kast olunanlar köy tüzel kişiliğine özgü gelirlerdir (Çelik, 2002: 33).

1.13.KAMU ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Osmanlı maliye sisteminde ilk başlarda kamu alacakları iltizam sistemine göre tahsil ediliyordu. Zamanla değişen şartlara bağlı olarak bazı değişiklikler yapıldı. Örneğin: Tanzimat'tan sonra 1861 yılında düzenlenen nizamname ile vergi tahsilatına dair birtakım düzenlemelere gidildi. Ayrıca 1865 yılında vergi borçları için zorla hapis ve bunun yanında makbuz sistemine geçildi. 1880 yılında Tahsili Emval Nizamnamesi oluşturularak akabinde 1909 yılında Tahsili Emval Kanunu oluşturuldu. Ülkemizde gerçekleşen kamu alacaklarının takip ve tahsilatı 6183 sayılı AATUHK' nundan önce Tahsili Emval Kanununa göre yapılmaktaydı. Bu kanun dört bölüm ve 23 maddeden oluşuyordu. Bu durum göz önüne alındığında Tahsili Emval kanununun kamu alacaklarının takip ve tahsilatı açısından pek de yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Buna rağmen 35 yıl gibi uzunca bir süre birtakım yenilikler ve eklemeler yapılarak yürürlükte kalmıştır. Zaman içerisinde değişen sosyal ve ekonomik yapıya paralel olarak 1953'de başlatılan çalışma sonucunda, kamu alacaklarının takip ve tahsilatına ilişkin olarak Amme Alacaklarının Takip ve Tahsilatı Hakkındaki Kanun hazırlanmış ve 1954 yılında yürürlüğe girmiştir (Ertürk, 2014: 14-15).

Tahsili Emval Kanunu'na göre borcunu zamanında ödemeyen borçlular 10 gün süre ile ilan edilir. Bu süre içerisinde borçlu borcunu öderse alacak ortadan kalkar. Ancak ödemezse borçlu hakkında haciz uygulamasına gidilir. Bu doğrultuda borçlunun menkul ve gayrimenkul malları tespit edilerek haciz başlatılır. Ancak herhangi bir malı tespit edilemeyen borçlunun borçtan kaçınması durumunda, borcunu nakit olarak

ödeyebileceği sonradan tespit edilirse bu kişi hakkında hazırlanan tutanakla bir ay süre ile hapis cezasına çarptırılırdı (Serim, 2007: 4).

1.14.6183 SAYILI KANUNUN VERGİ HUKUKU İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

6183 sayılı AATUHK'nın hukuk sistemimiz içerisindeki önemine değinmeden önce Vergi Hukuku kapsamında yer aldığı için vergiye ve vergi hukukuna dair birtakım açıklamalar yapmak yerinde olacaktır. Bu doğrultuda vergi hukuku kavramından önce hukuk kavramı üzerinde durulması gerekir. Hukuk arapça kökenli bir kelime olup, toplumsal hayata geçilmesi ile beraber ortaya çıkmış bir kavramdır. Zira toplum halinde yaşayan bireylerin birbirleri ile olan ilişkileri birtakım düzenlemelere tabi olmalıdır. Aksi takdirde aynı olayların farklı sonuçlar doğurması mümkün olacaktır ki bu durum eşitlik üzerine kurulu olan hukuk kavramına aykırı olacaktır. Buradan hareketle hukuk kavramı için; insanlar arasındaki ilişkiyi düzenleyen ve uyulmadığı takdirde birtakım yaptırımları olan kurallar bütünü şeklinde bir tanım yapmak mümkündür. Hukuk kuralları ise her toplumun ekonomik, sosyal ve kültürel yapısına göre değişiklik gösterir. Bir toplum için doğru olarak kabul edilen bir değer yargısı başka bir toplumda yanlış olarak kabul edilebilir. Dolayısıyla evrensel bir bütünlük arz eden hukuk sistemi söz konusu değildir. Amaç toplumsal yaşam içerisinde bireyin korunması ve olası karışıklıkların önlenmesidir (Ertürk, 2014: 17).

1.15.KAMU ALACAĞININ TARAFLARI

Diğer bütün alacak ilişkilerinde olduğu gibi kamu alacağı söz konusu olduğunda da bu borç alacak ilişkisinin borçlu ve alacaklı olmak üzere iki tarafı vardır. Ancak kamu borç alacak ilişkisinde durum diğer alacak türlerine göre farklılık gösterir. Zira bu ilişkinin alacaklı kısmında devlet yer almaktadır.

1.15.1.Kamu Alacaklısı

6183 sayılı kanunun 3.maddesinde kamu alacaklılarının devlet, il özel idareleri ve belediyeler oldukları belirtilmiştir. Bu hükme göre köy tüzel kişileri kamu alacaklısı sıfatına sahip değildir. Devletin il özel idarelerin ve belediyelerin tahsil işlemleri, tahsil daireleri tarafından yürütülür. Kanun, tahsil dairelerin, alacaklı kamu idarelerinin 6183

sayılı AATUHK'nu uygulamasıyla görevlileri daireleri, servisleri, memurları olarak tanımlamıştır. Bu tanım ile servis veya memurlara kadar inilerek bunlara da tahsil dairesi sıfatı verilmiştir. Başka bir deyişle tahsil dairesi olmak için 6183 sayılı kanunu uygulamakla görevli bulunmak yeterli görülmüştür. Bunların görevlerini ve sorumluluklarını tahsil dairesinin kuruluş ve görevleri hakkındaki kanunlar, tüzükler veya talimatnameler belirlemektedir (Çelik, 2002: 43).

Özel Hukukta eşitlik ilkesi esastır. Çünkü özel hukukta taraflar yani borçlu ve alacaklı aynı statüdedir. Vergi Hukuku açısından durumu değerlendirdiğimizde ise eşitlik ilkesinden söz etmek pek mümkün değildir. Çünkü burada alacaklı tarafta devlet yer alır. Amme alacaklısına dair açıklama AATUHK'nın 3. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre mali birtakım yükümlülükler koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisine sahip olan devlet, İl Özel İdaresi ve Belediyeler kamu alacaklısı konumundadır. AATUHK'yı uygulama ve tahsilat sorumluluğu ise tahsil dairelerine verilmiştir. Tahsil dairelerinin yetkileri buldukları alanla sınırlıdır. Ancak kamu alacaklarının zamanında ve etkin bir şekilde tahsil edilebilmesi için farklı yerlerde bulunan tahsil daireleri arasında işbirliğinin yapılması da mümkündür. Fakat böyle bir durum için borçlunun kendisinin ya da mallarının başka bir yerde olma şartı vardır. Mevzuatta bu durum yetki devri olarak nitelendirilmektedir. Yetki devri ancak denk iki kurum arasında yapılabilir. Yani belediyeler ile il özel idareleri arasında yetki devri söz konusu değildir (Ertürk, 2014: 19).

1.15.2.Kamu Borçlusu

Kamu borçlusu, 6183 sayılı kanunun 3.maddesinde kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler bunları kanuni temsilcisi veya mirasçıları veya vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı şahıs veya kurumların temsilcileri olarak belirtilmiştir. Kanunda belirtilen kamu alacağını ödemek zorunda kalan gerçek veya tüzel kişiler ifadesi aslında tüm kamu borçlarını kapsayacak nitelikte olduğu anlaşılmaktadır. Kanunda belirtilen durumlar belirlerken kamu borçlarını sadece gerçek ve tüzel kişilerden bahsetmiş bulunmaktadır. Fakat hem gerçek hem de tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıkların veya mal topluluklarının da kamu borçlusu olabildikleri durumlar bulunmaktadır. Kanunda belirtilen gerçek kişi kamu borçlarının kanuni temsilciler, mirasçılar, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefiller, yabancı

şahıs ve kurumların temsilcileri olduğu açıkça belirtilmiş bulunmaktadır (Çelik, 2002: 38).

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

Tüzel kişilere ait düzenleme ise Medeni Kanun’da yapılmıştır. Gerçek kişilerde olduğu gibi tüzel kişiliklerinde hak ehliyetine sahip olması gerekir. Tüzel kişiler için gerçek kişilerin oluşturduğu örgütsel bir yapı tanımlaması yapılabilir. Tüzel kişilerin hak ve sorumlulukları tüzel kişiliği oluşturan gerçek kişilerin hak ve sorumluluklarından bağımsız olup farklılık arz eder. Ülkemizde tüzel kişilik kavramı kamu hukuku tüzel kişiliği ve özel hukuk tüzel kişiliği olmak üzere iki farklı başlık altında incelenir. Kamu hukuku tüzel kişiliğinde amaç kamu yararı olup, ancak kanunla veya kanunun vermiş olduğu yetki ile kurulabilirler. Devlet, belediyeler ve köyler kamu hukuku tüzel kişiliğine örnek teşkil ederler (Ertürk, 2014: 20).

1.16.KAMU ALACAKLARINDA SORUMLULUK HALLERİ

Sorumluluk tabiri yalnız vergiler açısından değil, bütün kamu alacakları için önem arz etmektedir. Bu sebeple AATUHK’ da çeşitli sorumluluklarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Tüm kamu alacaklarının güvenliği açısından getirilen sorumluluk müessesesi, kamu borcunun doğmasına neden olan olayla ilgisi bulunmayan bir kişinin, kanunlarda öngörülen bazı şekle ve usule yönelik ödevleri yerine getirmesi ve kamuya olan borcu ödemesi bakımından görevlendirilmesini ifade eder (Çelik, 2000: 122).

1.16.1.Sorumluluğun Tanımı, Kapsamı Hukuki Niteliği

Vergi sorumluluğu kurumunun oluşturulmasındaki temel amaçlar, vergi alacağını güvence altına almak, idarenin alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplanmasını sağlamak ve vergi kayıplarını azaltmaktır. Bu amaçlarla, vergi idaresi çok sayıda mükellef yerine onlarla belli bir ilişki içinde olan daha az sayıdaki kişiler aracılığıyla verginin ödenmesini gerçekleştirmekte ya da işin niteliği gereği vergi

mükellefinin vergi borcunu bizzat ödemesinin mümkün olmadığı durumlarda onun yerine geçen kişilere vergi ile ilgili çeşitli ödevler vermektedir (Sağır, 2011: 20).

Sorumluluk müessesesi kamu alacağının doğru tespit edilip hesaplanmasının da zamanında yapılıp tahsil edilmesinde ve denetlenmesinde etkili bir müessese olup, kamu alacaklarının korunması açısından büyük öneme sahiptir. (Sağır, 2011:104). Mükellefler açısından ağır sonuçlar doğuran bir düzenleme olması nedeniyle kimlerin kanuni temsilci ya da sorumlu kişiler olarak kabul edileceği ve bu kişilerin sorumluluklarının tespit edilmesi önemli bir meseledir.

Genel anlamda bir değerlendirme yapılacak olursa; tüzel kişiliği olan kuruluşlarda yönetim kurulu ya da yetkili müdürler, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda ise yönetim kurulu tarafından kendisine yetki verilen kimseler mükerrer 35. madde kapsamında sorumlu kimseler olarak değerlendirilir. Sorumluluk ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken önemli noktalardan biri de sorumluluk kapsamında yetki verilen kimselerin tam yetkiye sahip olmaları gerekir. Nitekim yapılan bazı işlem ve tasarruflarda kanuni temsilci veya yetkili kimseler yetki devri ile bazı sorumluluklardan kurtulma yoluna gidebilmektedir. Bu durumun kamu alacağını tehlikeye sokabileceği için yapılan işlemlerde kısmen de olsa yetki devri söz konusu olsa dahi kanuni temsilciler yapılan işlemlerden sorumlu tutulacaktır (Ertürk, 2014: 102).

Devletin kamu alacağını koruma altına alma amacına yönelik sorumluluk kurumu, bir kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Yükümlülükte olduğu gibi, kanunlarla kabul edilen durumlar dışında sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamamaktadır(VUK Md. 8/3).

Bu sebeple kanunda aksine bir hüküm olmadıkça sözleşme ile sorumluluk yaratılamaz, ortadan kaldırılamaz ya da değiştirilemez. Kişilerin bu konu üzerine yapılan sözleşmelerin geçersiz sayılması, kamu alacağının korunması amacıyla kabul görmektedir.

Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye zorunlu olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumlu tutulmuştur (Demirtaşoğlu, 2011: 75).

1.16.2.Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri

Vergi Usul Kanununda Vergi sorumlularının kimler oldukları ve diğer vergi kanunlarında belirtilmiştir. Kendi borcunun ödenmesinden Her vergi borçlusu sorumluluk altında olduğu bilinmektedir. Vergi sorumlusu konumundaki kişilerin durumuna göre sorumluluk hallerini incelersek;

V.U.K da sorumluluk, vergiyi doğuran olayla herhangi bir ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilerin vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek bakımından kanunlarla vergi dairesine karşı muhatap tutulmalarıdır. Buna göre başkasının vergi borcu ile ilgili maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle görevlendirilen üçüncü kişilere de vergi sorumlusu adı verilmektedir. Vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunu birbirinden ayıran husus, vergiyi doğuran olaydır. Bir kimsenin yükümlü olabilmesi için vergiyi doğuran olayı mutlaka kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olması gerekir. Vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan kişiler vergi yükümlüsü olamazlar. Buna karşılık vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla bir ilgisi yoktur. sorumluluk sadece, yükümlü ile olan ilişkisinden dolayı, onun vergi borcundan doğan görevlerin yerine getirilmesi için vergi dairesine karşı muhatap tutulmuştur (Atar, 1991: 42-43).

1.16.3.Kamu Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanların Sorumluluğu

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 22'nci md. göre Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur (AATUHK md. 22).

Vergi Usul Kanununun 11'nci md. göre Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz (VUK Md. 11) Kanunda yer alan bu unsurlarda kamu alacağının korunması bakımından büyük bir öneme sahiptir.

Bu kişiler nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden(avanslar dahil) gelir veya kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapmak mecburiyetindedirler. Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumlara ödemede bulunanlar, yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmakla sorumludurlar (KVK, Md. 30).

Veraset ve intikal Vergisi Kanununun 17'ci maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahibi mirasçılara yaptıkları ödemelerden, veraset ve intikal vergisine mahsuben vergi kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Damga Vergisi Kanununun 192'uncu md. göre, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri ve bankalar damga vergisine tabi ödemeler yaparken, vergiyi kesinti yoluyla tahsil etmekle sorumlu tutulmuşlardır.

Aynı şekilde, Belediye Gelirleri Kanununun 13 ve 35'nci md. de vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeleri de kapsamaktadır. Kanunda elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşlar ile ilan ve reklam işi yapanlar bu kapsamda ki vergileri belediyeye yatırmakla yükümlüdür.

1.16.4.Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde, kamu alacağının tahsil edilememiş olması ile tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması kavramlarının iyi anlaşılması çok önemlidir. Kamu alacağının tahsil edilememiş olması için cebri icra sürecinin takip edilmesi ve bu sürecin sonunda kamu alacağının tahsil edilememiş olması şarttır. Bu süreç, asıl borçlu ya da üçüncü şahıslar tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi sonucunda elde edilen miktarın alacağa karşılık gelmemiş olması, kefalet durumu söz konusu ise kefil hakkında yapılan takibatın sonuç vermemiş olması, haciz yoluna başvurulması halinde haczedilen mallardan elde edilen miktarın kamu alacağını karşılamaması veya haczedilebilecek türde bir malın bulunmaması ve son olarak borçlunun iflasının istenmesi şeklinde gerçekleşen bir süreçtir (Ertürk, 2014: 104).

Kanuni temsilcilerin tahsil edilemeyen vergi borcundan sorumlu tutulması, vergi alacağının korunması açısından büyük önem arz etmektedir. şöyle ki, kanuni temsilci

ödediği vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda kalacağından, temsil ettiği kişi veya kurumun vergi borcunu öncelikle ödeme yoluna gidecektir. Her ne kadar ödediği vergi borcu için asıl mükellefe rücu etmek imkanı bulursa da hazır parayı elden çıkarıp, tekrar elde etmek için mükellefe başvurusu bazen olumsuz sonuçlara da neden olabilecektir. Bu nedenle kanuni temsilci öncelikle temsil ettiği kişinin vergi borcunu ödeme gayreti içinde olacaktır. Bu durum da vergi alacağı için büyük güvence oluşturacaktır (Sağır, 2011:108).

Vergisel bakımdan kanuni temsilcinin sorumluluğu, temsil ettiği kişinin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklılık arz etmektedir. Bu sebeple konu gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin temsilinde kanuni temsilcinin sorumluluğu olarak iki ana başlık altında irdelemek yerinde olacaktır.

1.16.5.Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu

Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri ile ilgili hükümler Türk Medeni Kanununda yer almaktadır. TMK'nın 335'nci maddesine göre *ergin olmayan çocuk ana babasının velâyeti altındadır. Yasal sebep olmadıkça velâyet ana ve babadan alınamaz. Hâkim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velâyeti altında kalırlar. Ana ve baba, velâyetleri devam ettikçe çocuğun mallarını yönetmekle yükümlüdür.*(TMK Md. 352)

Bu yükümlülük veliye çocuğun kanuni temsilcisi olma vasfını da kazandırmaktadır. Küçüğün evlat edinilmesi durumunda, ana babaya ait hak ve yükümlülükler evlat edinene geçtiğinden bu durumdaki küçüklerin kanuni temsilcileri evlat edinenler olmaktadır (TMK Md. 314).

Küçüklük ve kısıtlılık hallerinde vasi ve kayyım atanması da mümkündür. Vasi, vesayet altındaki küçüğü veya kısıtlıyı hukuki işlemlerde temsil eder. Kayyım ise, belirli işleri görmek veya mal varlığını idare etmek için atanır.(TMK Md. 403) Vasi ve kayyım da kanuni temsilci sıfatını haiz olmaktadır.

Kanuni temsilcinin kanunun kendisine yüklediği ödevleri yerine getirme konusundaki sorumluluğu vergi aslı ve cezalar açısından farklı düzenlenmiştir. Küçük veya kısıtlının

vergi dairesine ödenmeyen “vergi aslı” birinci derecede küçük veya kısıtlının mal varlığından alınır.

Ancak, verginin kısmen veya tamamen alınamaması halinde bu defa vergi aslı için kanuni temsilciye başvurulur. Vergi aslı bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğu fer’i, düzeydedir. Kanuni temsilci kendi mal varlığından ödediği veya ödemek zorunda kaldığı vergi aslı için küçük veya kısıtlıya rücu edebilecektir (VUK Md. 10/f-3).

Gecikme zammı ve gecikme faizi de bir cezadan ziyade bir mali yaptırım olduğundan asıl mükellefe rücu hakkı saklıdır.

Verginin aslının kanuni temsilcilerin mal varlıklarından alınabilmesi için, aşağıdaki iki koşulun birlikte gerçekleşmelidir.

- ✓ Verginin asıl mükellefin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olması gerekmekte
- ✓ Bu sebeblere kanuni temsilcinin kasten ve ihmalen ileri sürmüş olması gerekmektedir

Konu cezalar açısından ele alındığında vergi aslına göre farklılık arz etmektedir. şöyle ki; velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma bırakılmış olanlar veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır (VUK, Md. 332).

Bu hüküm küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı ortaya çıkacak cezalardan doğrudan doğruya sorumlu olduğunu hükme bağlamaktadır. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi cezasının kanuni temsilcinin mal varlığından alınabilmesi için, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali aranmamakta; yalnızca vergi yasalarına aykırı hareket etmiş olması yeterli görülmektedir. Diğer bir ifade ile alacaklı kamu idaresi cezaları tahsil etmek için sadece kanuni temsilcilerin mal varlığına başvurabilecektir (Sağır, 2011:110).

Vergi cezaları gibi, hapis gerektiren kaçakçılık suçu cezası ve ceza mahkemelerince hükmolunacak diğer cezaların muhatabı da Küçük ve kısıtlıların temsilinde kanuni temsilcilerdir.

1.16.6.Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu

Tüzel kişilerin idare zamanında kamu borçlarından sorumluluğu, tüzel kişiliği temsile yetkili olan kanuni temsilcilere aittir. Tüzel kişi işletmeleri bakımından kanuni temsilcilerin durumları 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir.

Gerçek kişilerde olduğu gibi tüzel kişiliklerinde hak ehliyetine sahip olması gerekir. Tüzel kişiler için gerçek kişilerin oluşturduğu örgütsel bir yapı tanımlaması yapılabilir. Tüzel kişilerin hak ve sorumlulukları tüzel kişiliği oluşturan gerçek kişilerin hak ve sorumluluklarından bağımsız olup farklılık arz eder. Ülkemizde tüzel kişilik kavramı kamu hukuku tüzel kişiliği ve özel hukuk tüzel kişiliği olmak üzere iki farklı başlık altında incelenir. Kamu hukuku tüzel kişiliğinde amaç kamu yararı olup, ancak kanunla veya kanunun vermiş olduğu yetki ile kurulabilirler. Devlet, belediyeler ve köyler kamu hukuku tüzel kişiliğine örnek teşkil ederler. Özel hukuk tüzel kişilikleri ise, özel hukuk çerçevesinde düzenlenen hukuki işlemler ile kurulurlar. Dernek, vakıf ve şirketler özel hukuk tüzel kişiliğine sahiptirler (Ertürk, 2014: 20).

Anonim şirketler yönetim kurulu tarafından temsil ve idare olunmaktadır (TTK Md. 317). Yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin; esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla murahhas üyelere veya şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere devredebilirler (TTK Md. 319).

Temsil organını oluşturan kişilerin tüzel kişiye ait vergi ödevlerini yerine getirmemeleri ve bu yüzden yükümlü tüzel kişinin mal varlığından vergi ve buna bağlı alacakların kısmen ya da tamamen alınmaması durumunda, alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, ödevlerini yerine getirmemiş olan temsilcilerin kişisel mal varlığından alınmaktadır (VUK Md. 10).

1.16.7.Mirasçılarının Sorumluluğu

Mirasçılarının vergilere yönelik sorumluluğunu düzenleyen VUK.' un 12. maddesi, ölüm halinde mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceğini, mirasçılardan her birinin ölenin vergi borçlarından miras

hisseleri oranında sorumlu olacaklarını hükme bağlamıştır. Bu hüküm ile, hem ölüm halinde mükellefin ödevlerinden kimlerin sorumlu olduğu, hem de vergi borçlarından sorumluluğun sınırı belirtilmiştir. Ölüm halinde mükellefin ödevlerinden mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıları miras hisseleri oranında sorumludur. Mirasçıların sorumluluğu ölenin tüm kamu borçları için geçerli olduğuna göre bu borçlar; henüz tahakkuk etmemiş, tahakkuk etmiş fakat vadesi dolmamış, tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş fakat ödenmemiş kamu borçları olabilir. Dolayısıyla mirasçı ölenin her aşamadaki borçlarından sorumlu tutulmaktadır. Sonuç olarak mirasçıların sorumluluğu ile alacaklı tahsil dairesi ölen kişinin hem tahakkuk etmemiş hem de tahakkuk etmiş kamu alacaklarını güvence altına almaktadır (Yiğit, 2005: 95).

VUK'un 372'nci maddesi cezaların kişiselliği ilkesine uygun olarak ölüm halinde cezaların düşeceğini hükme bağlamaktadır. Bu durumda, vergi cezalarından dolayı mirasçıların sorumlu tutulması söz konusu değildir. Cezalar suçu işleyen ve suçun unsurlarını bilen kişi için uygulanır. Ceza hukukunda cezaların şahsiliği prensibinden dolayı 372'nci madde gereğince düşmesi gereken cezalar, sadece ölen kişinin fiilinden doğan suçlara ilgili cezalardır. Mirasçıların sorumlu sıfatıyla yapmaları gereken ödevleri tam olarak yapmamaları nedeniyle işlemiş oldukları fiillerden dolayı kesilecek cezaların düşmesi söz konusu değildir. Bununla birlikte, gecikme zammı ve faizi vergi cezası niteliğinde olmadığından ölüm halinde düşmesi söz konusu olmayıp, mirasçılar gecikme zam ve faizinden vergi aslında olduğu gibi hisseleri oranında sorumlu olurlar (Sağır, 2011: 117).

1.16.8.Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecbur tutulmuşlardır (VUK Md. 251).

İşveren ödediği vergi için mükellefe rücu edebilir (VUK. md.251/a,b). Görüldüğü gibi, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranlar, yanlarında çalıştırdıkları kişilerin vergilerinden ve cezalarından kendi mal varlıkları ile doğrudan sorumlu olmaktadır. Alacaklı kamu idaresi, belirtilen alacakları tahsil etmek amacıyla mükellefin mal

varlığına başvurmadan doğrudan doğruya işverenin mal varlığına gidecektir (Yiğit, 2005: 97).

1.16.9.Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

AATUHK'nın 32'nci maddesinde, tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu buldukları kamu alacaklarını ödeme görevinin, tasfiye memurlarına geçeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, tasfiye halindeki kurumun kamu borçlarını ödeme yükümlülüğü tasfiye memuruna geçmektedir. Buradaki kamu borcu, tasfiye halindeki kurumun tasfiyeye girmeden önceki zamanlarda ortaya çıkan kamu borçları olabileceği gibi tasfiye döneminde ve tasfiye memurunun görevli olduğu dönemde ortaya çıkan kamu borçları da olabilir. İster tasfiyeden önceki dönemlerde ister tasfiye döneminde ortaya çıkan tüzel kişiye ait kamu borçlarını tasfiye memuru ödemekle mükelleftir (Ertürk, 2014: 97).

6183 Sayılı Kanun'un 33. maddesinde, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemediği veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamayacakları veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamayacakları hükme bağlanmıştır. Aksi durumda, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar (Akın, 2016: 25-26).

Diğer taraftan KVK'nın 17. Maddesi İle AATUHK'NIN 33.maddesi uyarınca tasfiye memurları tasfiye edilen kurumun tahakkuk etmiş veya tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan kamu alacaklarını ödemediği veya bunlarla ilgili karşılık ayırmadan icra ve iflas kanunu'nun 206. Maddesinin 4.sirasında yazılı imtiyazlar alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamaz. Aksi takdirde bu kamu alacaklarının asıl zam ve cezalarından tüm mal varlıkları ile şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Tasfiye memurları sorumluluk kapsamında şahsi malvarlıklarından ödedikleri kamu alacakları asılları için tasfiyeden pay alan ortaklara veya paydaşlara yapılmış olmak ve ortak tasfiye payları kamu borcunu karşılamaya yetmemek kaydıyla, tasfiye edilen şirketten alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara da rücu edebilmektedir. Ancak gecikme zammı veya faizleri ile vergi cezaları için tasfiye memurlarının rücu hakkı yoktur (Gerçek, 2015: 46).

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASININ GEREKÇELERİ, KORUMAYA YÖNELİK METODLAR VE VERGİ HASILATI İLE İLİŞKİSİNİN İNCELENMESİ

Kamu alacağının korunması ve tahsilatın kolaylaştırılması amacıyla bir takım tedbirler getirilmiştir. Bunların başında teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gelmektedir. Ayrıca kanunda belirtilen diğer koruma önlemlerinin başında ise yurt dışı çıkış yasağı, iptal davası, rüçhan hakkı ve kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler gelmektedir.

2.1 KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI

6183 sayılı AATUHK' nun en önemli görevlerinden biri kamu alacaklarının korunmasını sağlamaktır. Kamu hizmetlerinin finanse edilmesinde Kamu gelirleri kullanılmaktadırlar ve yapılan bu hizmetlerin kesintiye uğramadan yapılabilmesi için kamu alacağının zamanında tahsili büyük önem arz etmektedir. Kamu borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayıcı bir faktördür. Kamu alacaklısının, kamu alacaklarını koruyabilmek ve de tahsil edebilmek için, alacağının doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu durumda bulunan hükümlerle bu alacağını korumalı ve gerekli önlemleri almalıdır. Böylece kamu alacağına sahip olan devlet alacağını tahsil ederken kayba uğramasını önlemiş olacak yapacağı hizmetler sonucunda da bunların finansmanında güçlük çekmemiş olacak ve sunduğu kamu hizmetlerinde aksama olmayıp süreklilik sağlanacaktır (Alaybeyoğlu, 2008: 22).

2.2. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI GEREKÇESİ VE NEDENLERİ

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. Gerçekten de vadesi gelmiş bir kamu alacağının zamanında ödenmesi, hem kamu alacaklısı, hem de borcunu zamanında ödeyen kamu borçluları bakımından önemli sonuçlar doğurur. Örneğin, kamu borcunu zamanında ödeyen kamu borçlusunu, hiç borcunu ödemeyen diğer bir kamu borçlusuna karşı hiçbir tedbir alınmadığını görse, borçlarını zamanında ödeyen kamu borçlusunu bundan sonraki borçlarını gereği gibi ifa etmeyecektir. Alacaklı olan devletin, kamu hizmetlerini arzu ettiği şekilde yerine getirebilmesi, bunların finanse edilmesinde kullanılan kaynakların zamanında temin edilip edilmemesine bağlanmaktadır.. Aksi halde tüm kamu hizmetleri aksayacaktır (Akın, 2016: 11-12).

Kamu alacaklarının korunması yolları, kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin imkansızlaşması ihtimaline karşı bu alacağı güvence altına alıp ödenebilmesini sağlamak suretiyle hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere geliştirilmiştir. Kamu alacaklısının alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasını bekleyip tahsil gerçekleştirmediği takdirde cebri icra yoluna gitmesi yerine, kamu alacağının koruyucu onun tahsilini garantiye alan bazı yolların bulunması, büyük önem taşımaktadır. Ayrıca kamu alacağının koruyan yolların olduğunun bilinmesi kamu borçlusunun borcunu zamanında ve tam olarak ödemesini sağlayan bir etkide oluşturmaktadır (Üstün, 2013: 55).

2.3. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ

Kamu hizmetlerinin artması, sosyal bir devlet anlayışının gerekliliği olarak kamu harcamalarının da artmasına sebebiyet vermektedir. Ve bu durum sonucuna bağlı olarak kamu harcamalarının artmasına sonucun olarak kamu gelirlerinin de artırılması gerekmektedir. Bu durum ise kamu alacaklarının önemini ortaya koymaktadır. Kamu alacağının korunması ile ilgili hükümler, 6183 Sayılı AATUHK'un da kamu alacaklarının korunması başlığı altında 9 ila 36.maddeler arasında düzenlenmiştir. Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk genel koruma tedbirleri; rüçhan hakkı, takas,

iptal davası gibi diğer koruma yöntemleri ise özel koruma tedbirleri olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanında; teminat, ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk gibi önlemler, henüz tahakkuku gerçekleşmemiş kamu alacaklarının korunmasına yöneliktir (Akın, 2016: 11-12).

Kamu gelirleri kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılırlar. Kamu hizmetlerinin aralıksız yerine getirilmesi gereği kamu alacaklarının süreleri içinde tahsil konusunun önemini ortaya çıkarmaktadır. Alacağın tehlikeye girmesi halinde kamu alacaklısı açısından tahsil edilebilir aşamaya gelmesini bekleyip tahsilini gerçekleştirmez ise cebri bir icra yolu tercih etmesi yerine, sahip olduğu kamu alacağını kamu alacağını koruyucu birtakım yollara başvurması, alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak tahsilini sağlayacak ve bu alacak tahsil edilirken belli başlı bazı avantajlar elde etme imkanı doğacaktır. Kamu borçlusu açısından değerlendirecek olursak kamu alacaklısının alacağını koruyucu olanakların olduğunun bilinmesi kamu borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlayacak bir uygulamadır. Kamu alacaklısının sahip olduğu kamu alacaklarını korumak ve tahsilini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirebilmek için alacağının doğumundan itibaren tahsiline kadar her aşamada sahip olunan alacağı koruyucu hükümlerle donatılması gerekliliği büyük önem arz etmektedir (Çelik, 2002: 47).

2.3.1.Mal Bildiriminde Bulunulması Zorunluluğu

6183 Sayılı Kanun'un 59.maddesi, borçlunun kamu alacağını karşılayacak miktardaki- kendisinde veya üçüncü kişi elindeki mal, alacak ve hakları hakkında bilgi vermesi gereğini düzenlemiştir. Sahip olunan malvarlığını bildirme zorunluluğu eski önemini yitirmiştir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu, yedi günlük süre içerisinde borcunu ödemez ve mal bildiriminde de bulunmazsa, 6183 Sayılı Kanun'un 60.maddesi mucibince mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapisle cezalandırılır. Mal bildiriminde bulunulmaması, tazyik hapsi cezasının yanı sıra ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve tasarrufun iptali davası açılmasına da neden olabilmektedir (Akın, 2016: 11-12).

Alacaklı kamu idaresi tarafından, borçlulardan mal bildiriminde bulunulmasının istenmesi, borca karşılık olabilecek mal varlığının öğrenilmesi ve borcun takibini

kolaylaştıran bir yoldur. Diğer taraftan vergi idaresi borç karşılığında haczedilecek malları mümkün olduğu kadar borçluya beyan ettirmek suretiyle tespit ederek haciz sırasında ortaya çıkabilecek olumsuzluklardan da borçluyu mümkün olduğu kadar koruyarak itibarının zedelenmesini engellemektir (Özvatan,2014: 56).

2.3.2 Teminat

Teminat, bir borcun yerine getirilmesini sağlayan güvence bedeli olarak tanımlanmaktadır. 213 sayılı V.U.K'nun 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezayı kesilmesini öngören durumlar ile 359. maddesinde belirtilen durumlarla ilişkilendirilen bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması halinde vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince bir teminat bedeli istenir. Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa tahsil dairesi bu doğrultuda resen teminat isteyebilmektedir (AATUHK, md.9).

Kanununun 11.maddesi, teminat sağlayamayanların kefil gösterebileceklerini düzenlemiştir. Gösterilecek şahsi kefil, saygın bir kişi olmalıdır. *Ve de Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme, bu yerlerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmündedir* (AATUHK, md.12).

2.3.2.1.Teminat istenmesinin nedenleri

Teminat istenmesini gerektiren haller aşağıdaki gibidir;

Birincisi vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken haller (VUK., md. 344), ikincisi kaçakçılık suçlarını oluşturan hallerdir. (VUK., md. 359). Bu hallerde teminat istenebilmesi için ortak bir koşul gerekmektedir. Bu da kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olmasıdır. Burada bahsedilen “gerekli işlemler” den kasıt verginin tarhına ilişkin ön işlemler olup, tarhiyatın tamamlanması şart değildir. Teminat istenmesine yol açan üçüncü hal ise, Türkiye’ de ikametgahı bulunmayan bir kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilini tehlikeye soktuğunu göstermesidir. Birinci ve ikinci durumda belirtilen haller VUK.’ un kapsamına giren kamu alacakları

için geçerli iken, bu hal her türlü kamu alacağının teminata alınması için geçerlidir. Yapılan düzenleme ile tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının koruma altına alındığı görülmektedir (Yiğit, 2005: 40-41).

2.3.3. İhtiyati Haciz

Kamu alacağını güvence altına alabilme adına en önemli yöntemlerden biri olan ihtiyati haczin uygulanabilmesi için öncelikle bir kamu alacağının var olması gerekir. Kamu alacağının varlığının yanında kanunda belirtilmiş olan ihtiyati haciz sebeplerinin herhangi birinin meydana gelmiş olması ve idare tarafından ihtiyati haciz uygulama kararının olması da şarttır (Ertürk,2014: 45).

6183 Sayılı Kanun'un 13.maddesi ile düzenlenen ihtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacaklarının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacizdir. 6183 Sayılı Kanun'un 13.maddesi, ihtiyati haciz yoluna gidilebilecek halleri ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

Bunun nedenleri ise aşağıdaki gibidir;

- Teminat istenmesini gerektiren durumların olması.
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar elden çıkarılmış ise haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

2.3.4. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyari tahakkuk, ileride tahakkuk edecek olan kamu alacağının daha önceden korunmasını sağlayan bir uygulamadır. V.U.K'na göre verginin tahakkuk etmesi için tarh ve tebliğ edilmiş ve itiraz yollarından geçmiş olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde vergi tahakkuk etmiş başka bir deyimle ödemesi gereken bir aşamaya gelmiş olmaktadır. İhtiyati tahakkukta ise kamu alacağının normal tahakkuk aşamasından geçirilmeksizin tahakkuku yapılmaktadır. İhtiyati tahakkuk uygulaması icrai bir karara idari bir tasarrufa dayanır. Bu uygulama defterdarın yazılı emriyle yapılır. Ayrıca ihtiyati tahakkuk kanunda belirtilen kamu alacakları hakkında ve yine kanunda belirtilen hallerin bulunması durumunda uygulanabilir. İhtiyati tahakkukta ortaya çıkan kamu alacağı gerçek ve son tahakkuk infisahı koşuluna bağlı geçici bir özellik taşır. Son tahakkuktan sonra ihtiyati tahakkuk buna uydurulur (Çelik,2002: 81).

İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarının, bir güvenlik önlemi olarak, başka bir işlem yapmaya gerek kalmadan geçici olarak tahakkuk ettirilmesidir. Vergi dairesi müdürü bu emri derhal tatbik edebilmektedir. 6183 Sayılı Kanun'un 17.maddesine göre, yükümlünün henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ve ilan edilenler ve bunların zam ve cezaları ihtiyati tahakkuk kapsamına alınacaktır.

- Borçlunun teminat istemesini gerektirecek hallerin olması,
- Borçlunun belli bir ikametgahının olmaması,
- Mal bildirimine çağrılan borçlunun mal bildiriminde bulunmaması,
- Borçlunun malları gizleme devretme yoluna gitmesi,
- İşletmenin muvazaalı olduğu ve başkasına olduğuna dair deliller elde edilirse ihtiyati tahakkuk ettirilir (Akın, 2016 14-15).

2.3.5.Rüçhan Hakkı

6183 Sayılı Kanunla ilgili olarak düzeltilmesi gereken temel noktalardan bir tanesi borçlu ile alacaklı hakları arasındaki dengesizliğin giderilmesidir. Çünkü 6183 Sayılı Kanun incelendiğinde açıkça görülecektir ki kamu alacağının üstünlüğü tezi temel alınarak alacaklı idareye çok büyük ayrıcalıklar tanınmıştır ki bu durumun borçluların ticari faaliyetlerinin devamlılığını tehlikeye düşüren bir durum olduğu

tartışılmaz bir gerçektir. Zira unutulmaması gereken nokta, aynı kanunun temel dayanaklarından bir tanesi de mükellefin ticari faaliyetlerinin devamlılığını tehlikeye atacak uygulamalardan kaçınılmasıdır. Durum bu şekilde düşünüldüğünde ortada bir tutarsızlığın olduğu açıkça görülmektedir. Zira ilgili kanunda alacağı tehlikeye atmayacak ancak borçlu lehine olacak birtakım yeni düzenlemelerle giderilmesi gerekmektedir (Ertürk, 2014: 124).

Borçlu ile bir kişinin alacaklısı bir kişi ise, alacağın takibinde bir öncelikten söz edilemez. Ancak, birden fazla alacaklı varsa ve borçlunun malvarlığı tüm borçlarını karşılamaya yetmiyorsa, bazı alacakları diğerlerine göre öncelikle tatmin etmek gündeme gelmektedir. Özel hukukta veya kamu hukukunda bir alacağın diğerine göre öncelikli olmasına rüçhan hakkı denir. 6183 sayılı AATUHK'nın 21.maddesinde haciz ve iflasta vergi idaresine alacağın taksili bakımından rüçhan hakkı adı verilen bir ayrıcalık tanınmıştır. Rüçhan hakkı bir hakkın aynı derece ve nitelikteki diğer haklardan üstün tutulmasını ifade etmektedir.. Böylece kamu alacaklarının korunması açısından kendisine önemli bir avantaj sağlamıştır (Gerçek, 2015: 189-190).

2.3.6.Ortaklığın Feshini İsteme

183 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 borçlusu 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 (Demirtaşoğlu, 2011: 79-80).

Bahse konu olan bu maddeden anlaşılacağı gibi, şahsi borcu nedeniyle ortağın ortaklık payı üzerine haciz veya ihtiyati haciz uygulanması yerinde olmayacaktır. Kamu alacaklısının ortağın borcundan dolayı ortaklığa yönelmesi sadece, genel hükümler durumunda ortaklığın feshini isteme imkanını doğurmaktadır.

2.3.7. Takas

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirler arasında sayılabilecek tedbirlerden biri olan takas müessesesinden 6183 sayılı AATUHK’da doğrudan takasa ilişkin düzenlemelere yer almamaktadır. Ancak kanunun 23. maddesini takasa yönelik bir hüküm olarak değerlendirmek de yerinde olacaktır. İlgili maddede, mükelleften tahsil edilmiş ancak herhangi bir sebepten ötürü iade edilmesi gereken bir tutarın var olması halinde buna karşılık olarak mükellefinde idareye ödemesi gerektiği muaccel nitelikli bir borcu varsa, iade edilecek olan tutarın alacağa karşılık olarak mahsup edilmesi hasebiyle ret olunacağına hükmolunmuştur.

İlgili kanun hükmünde yer alan mahsup kavramından yola çıkılarak birbirine karıştırılabilmesi mümkün olan takas ve mahsup kavramlarının aynı anlamı taşımadığının da altını çizmek gerekir. Nitekim mahsup tarh aşaması, takas ise ödeme aşaması ile ilgilidir. Takas karşılık esasına dayanırken mahsupta böyle bir durum söz konusu değildir. Mahsup indirimle ilgili olup takas da indirim gibi bir durum yoktur. Bu çerçevede değerlendirilecek olursa, 6183 sayılı yasanın 23. maddesinde mahsup kavramı geçmesine rağmen aslında takas kavramı ile daha çok ilgili bir hüküm niteliğindedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1985: 105).

Takas Borçlar Kanunu kapsamında ele alınıp değerlendirilmiştir. Borçlar Kanunu 139. madde uyarınca, takasın gerçekleştirilebilmesi için öncelikle iki farklı kişinin birbirlerine benzer nitelikte ve muaccel hale gelmiş borçlarının olması gerekmektedir. Ve de takasa konu edilecek borcun kesinleşmiş olması gerekir. Kesinleşmemiş olan borçlarla ilgili olarak takas uygulamasına gidilmesi yerinde olmamaktadır. Borç tutarı hususu da diğer önemli bir husustur. Borç tutarlarının eşit olduğu durumlarda herhangi bir sorun yoktur borca karşı alacak takas edilir. Fakat borç tutarlarının farklı olduğu durumlarda, küçük olan tutardaki borç tutarında takas gerçekleşmektedir.

Sonuç olarak takasın gerçekleştirilebilmesi için muaccel ve karşılıklı niteliğe sahip alacakların var olmasının yanında tarafların arasında kamu hukukundan doğan bir borç ilişkisi olmalı ve iadeyi gerçekleştirecek idare ile mükellefin borcu olan idarenin aynı olması gerektiği belirtilmektedir.

2.3.8. Şekil Değiştirme, Devir, Birleşme Ve Bölünme Halleri

Birleşen, devir alınan ve şekil değiştirmiş olan tüzel kişinin yerine geçer. Bu tüzel kişiler eski teşekküllerin amme alacağından olan borçlarından aynı şekilde sorumlu olurlar dolayısıyla, bu tüzel kişiler amme alacağından olan borçlarını ödeme müddeti içinde ödemeye mecburdurlar. Ödemede bulunulmadığı takdirde, tahsil dairesince haklarında 6183 sayılı kanunun bütün hükümleri tatbik edilecektir (Ünlü, 1995: 318).

6183 Sayılı Kanun'un 36.maddesi, tüzel kişilerin birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde tahsil ve takip işinin hangi tüzel kişi hakkında uygulanacağını göstermektedir. Bu Kanunun tatbiki bakımından;

- İki veya daha fazla hükmi şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmi şahıs,
- Devir durumunda devir alan hükmi şahıs,
- Bölünme durumunda bölünen hükmi şahsın varlıklarını devralan hükmi şahıslar,
- Şekil değiştirme halinde yeni hükmi şahıs eski şekildeki hükmi şahısların yerine geçer. Bu tüzel kişiler, eski şekildeki tüzel kişi veya kişilerin kamusal borçlarından sorumludurlar (Akın, 2016: 20).

2.3.9.Yurt Dışına Çıkış Yasağı

Yurt dışı çıkma yasağı, birçok suça yönelik uygulanmakla beraber kamu borçlarına kamu alacaklarını korumak ve tahsil imkanını kolaylaştırmak amacıyla uygulanmaktadır. 6183 sayılı Kanun uyarınca, cumhurbaşkanı tarafından günün koşullarına uygun olacak şekilde belirlenen ve parasal sınırlar dahilinde de uygulanan yurtdışına çıkış yasağının amacı kamu borç yükü altında bulunan yükümlülerinin borcun ifasının tehlikeye düşürebilme ihtimallerine karşı yurtdışı seyahatlerini kanunen öngörülen çerçeveye sabit kalmasını içermektedir. Yasak yükümlüye pasaport istemenin reddi pasaport veya vesika almış bulunan kişiler içinde seyahatlerinin

engellenmesi içinde uygulanmaktadır böyle bir uygulamaya pozitif hukuk içerisinde yer verilmesinde ki amaç iyi niyetli olmayan yükümlülerin kamu borcunu ifa etmemek maksadıyla malvarlıklarını elden çıkararak yurtdışına çıkmasını engellemektir (Akın, 2016:20-21).

6183 sayılı Kanununun 36/A maddesi kapsamında uygulanacak yurt dışı çıkış yasağı, devlete ait olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bu alacaklara ilişkin zam ve cezalar için uygulanabilecektir. Ancak yeni düzenleme ile bu konudaki belirsizlik giderilmiş ve yurt dışı çıkış yasağına konu edilebilecek vergi borçları netleştirilmiştir (Duman, 2010: 93).

2.3.10.Şahsi Kefalet

6183 sayılı kanun 11.maddesinde, bu kanunda belirlenenler türünde teminat gösteremeyen kamu borçlularına şahsi kefalet yoluna başvurma olanağı tanımıştır. Tahsili emval Kanunu'nda bulunmayan bu yol kamu borçlularının lehine bir olanak olduğu gibi kamu alacağının tahsilinde de kolaylık sağlamaya yöneliktir (Çelik,2002: 61).

6183 sayılı kanununun 11. maddesi, bu kanunda belirlenenler türünde teminat gösteremeyen kamu borçlularına şahsi kefalet yoluna başvurma olanağı tanımıştır. Tahsili Emval Kanunu'nda bulunmayan bu yol kamu borçlularının lehine bir olanak olduğu gibi kamu alacağının tahsilinde de kolaylık sağlamaya yöneliktir. Borçlar Kanunu' nun 483. maddesine göre ise kefalet, bir kimsenin, borçlunun akdettiği borcun ödenmesini temin etmeyi, alacaklıya karşı taahhüt ettiği bir akittir (Yiğit, 2005: 53).

2.4. DİĞER KORUNMA YÖNTEMLERİ

- Tasfiye memurlarının sorumluluğu,
- Limited şirketlerinin ortaklarının kamu alacağından sorumluluğu,
- Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve
- Tasarrufun iptali davasıdır.

Kesinleşen vergi alacakları esas olarak kabul edilen asıl vergi borçlusundan tahsil edilmektedir. Asıl olarak kabul edilen vergi borçlusu, vergi kanunlarına göre kendisine

vergi borcu düşen ve bunu ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişidir. Ancak bazı durumlarda vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, asıl vergi borçlusu ile birlikte birden fazla kişi ya da kurumun muhatap tutulduğu durumlar da söz konusu olabilmektedir. Vergi kanunlarının ve vergi idaresinin amacı, vergi alacağını asıl borçludan tahsil etmektir. Ancak, bu alacağın asıl borçludan tahsil edilmesine imkân kalmaması halinde, vergi idaresi alacağını tahsil etmek için fer’i vergi borçlusuna başvurmaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki bir limited şirketin, vergi borcu gibi kamu idarelerine olan ödenmemiş borçlarından ilk olarak ilgili şirket sorumludur. Yani bir limited şirket vergi borcunu ödemezse, öncelikle şirketin malvarlığı takip edilecek ve alacaklı kamu idaresi tarafından, 6183 sayılı Kanun kapsamında ilgili şirketin malvarlığı için haciz ve satış gibi takip yöntemleri uygulanacaktır. Örnek vermek gerekirse şirketin taşınmazları veya işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşıtları gibi menkul malları haczedilip satılacak ve borcun tahsilatı yapılmaktadır. Tüzel kişiliği bulunan şirketten tahsil edilemeyen vergi alacağı ise limited şirketin kanuni olarak kabul edilen temsilcileri ile ortaklarının sorumluluklarını ortaya çıkaracaktır (Akın, 2016: 26).

2.4.1. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

6183 sayılı AATUHK’un 32. Maddesinde tasfiye halinde görevlilerin kimler olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, tüzel kişilerin tasfiyesinde tasfiye işlemlerini tasfiye memurları yapar tüzel kişiliği olmayan ortaklarla yabancı kurumların Türkiye de ki şube ajans ve müesseselerinin tasfiyesini ise bu işle görevlendirilen kimseler yaparlar (Çelik, 2002: 110).

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 (Demirtaşoğlu, 2011: 31).

2.4.2.Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kamu mali hukukunda kanuni temsilciye yer verilmesinin başlıca nedenlerinden biri, fiil ehliyetine sahip olmayanların da mükellef veya sorumlu olabilmeleridir. Bu kişilerin kamu alacaklarına yönelik ödevlerinin zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi için kanuni temsilciye ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun yanında tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmamasına rağmen vergi mükellefi ve sorumlusu olabilen bazı ortaklıkların veya mal topluluklarının da vergi ve diğer kamu alacakları ile ilgili ödevlerinin yine kanuni temsilciler aracılığıyla zamanında ve doğru biçimde yerine getirilebileceği açıktır (Çelik,2002: 104).

Temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılan ve başkasının nam ve hesabına eylemlerde bulun, kişiye temsilci denir. Temsilci, temsil yetkisini bir kanun hükmünden almış ise bu tür yetkiye sahip olan kişiye de kanuni temsilci denir. Kanuni temsilci kaynağını yasadan almaktadır. Kamu mali hukukunda kanuni temsilciye yer verilmesinin çok önemli nedenleri vardır. Mali hukukta kanuni temsilciye yer verilmesinin başlıca nedenlerinden biri, fiil ehliyetine sahip olmayanların da mükellef veya sorumlu olabilmeleridir. Bu kişilerin kamu alacaklarına yönelik ödevlerinin zamanında ve doğru biçimde yerine getirilebilmesi için kanuni temsilciye ihtiyaç duyulur (Yiğit, 2005: 90).

6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35. maddesi esas olarak mükellefler açısından ağır bir düzenleme olarak kabul edilebilir. Nitekim kanun hükmünde alacağın tahsil edilememiş olmasının yanında tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şeklinde bir ifade yer almaktadır. Hükümde bahsedilen bu ifadeye dayanarak alacaklı idare kanuni temsilci ya da yetkili kimselere belli bir sürecin tamamlanmasını beklemeden başvurabilir. Bu düzenleme şüphesiz kamu alacağının daha hızlı tahsil edilmesi sonucunu doğurur. Kamu alacağının tahsili açısından değerlendirildiğinde gayet yerinde ve olumlu bir düzenleme olsa da sorumlular açısından değerlendirildiğinde bir o kadar olumsuz bir düzenleme olduğu şeklinde bir değerlendirmenin yapılması mümkündür (Ertürk, 2014: 101).

2.4.3.Limited Şirketlerinin Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu

Limited şirketin kamu borcunun tahsil edilebilmesi için öncelikle bir ödeme emri düzenlenerek bu emrin ilgililere tebliğ olunması gerekir. Ödeme emri hususunda üzerinde durulması gereken temel nokta ödeme emrinin kime karşı düzenleneceğidir. Nitekim şirket adına düzenlenen ödeme emri ile ortaklar adına düzenlenen ödeme emri farklı niteliktedir. Bu çerçevede ödeme emri şirket adına düzenlenmiş ise bu emir şirket ortaklarını bağlayıcı nitelikte değildir. Dolayısıyla limited şirketin kamu borcu için ortaklara başvurulacağı zaman ödeme emrinin ortakların her biri için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekir. Kanun maddesinde açıkça belirtildiği üzere ortaklar sermayeleri oranında borçtan sorumlu tutulmuştur. Buradan ortaklar arasında müteselsil sorumluluk olmadığı sonucu çıkar. Yani üzerine düşen borcu ödeyen limited şirket ortağı takibat kapsamının dışına çıkar (Ertürk, 2014: 100).

AATUHK'un 35. Maddesinde ayrıca limited şirketlerin amme borçları düzenlenmiştir. Anılan düzenleme uyarınca limited şirket ortakları şirketten tamamen ya da kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından sermayeleri oranında doğrudan sorumlu olacaktır. Bu durumda şirketten kamu borcunun tahsili mümkün değilse limited şirketin ortakları şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye oranında tasarrufun iptali davası ile karşı karşıya kalabilmektedir (Öncü, 2012: 64-65).

2.4.4.Tasarrufun İptali Davası

Tasarrufun iptali davasının amacı; borçlunun borcunu ödemesi gerekirken alacaklıdan mal kaçırma girişimine girmiş olması sonucu yapmış olduğu tasarruf işlemlerini, alacaklının alacağı ile sınırlı olarak hükümsüzleştirmeye yönelik açılan bir davadır (Özcan, 2015: 4).

Bu bölümde tasarrufun iptali davası kısa açıklanmış olup, üçüncü bölümde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.5.KAMU ALACAKLARINI KORUNMA METOTLARI İLE VERGİ HASILATI İLİŞKİSİ

Ödenmesi gereken kamu alacaklarının kanunlarla belirtilen zamanlarda mükelleflerce kendi rızası ile ödenme yapması esas istenilen durumdur. Mükelleflerce ya kendi beyanı üzerine ya da re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunarak tahakkuk eden kamu borçlarını ödeme yapmaması ya da ödemeyeceği anlaşılması durumunda karşılaşılan hallerde alınacak bir takım tedbirlerin uygulanacağı kanunda belirtilmiştir. Belirtilen bu tedbirleri uygulamaya koyan devlet hasılatını güvence altına almış olmaktadır.

2.6. TÜRKİYEDEKİ VERGİ TAHSİLATININ GENEL DURUMU

Ülkeler genellikle vergi sistemlerini geliştirmekte olan ekonomilerine uyarlayarak vergide adalet, basitlik ve vergide rekabetin yanında etkinlik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda sürekli olarak yapılandırma gayreti içindedir. Toplumsal gereksinimler ışığında yapılmaya çalışılan gerek yürütmeye ilişkin düzenlemeler ya da hukuki olarak yapılan değişimlerin temelinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele, mükelleflere daha iyi hizmet sunulması ekonomide plan ve program hedeflerinde tutarlı davranılması ve finansman problemlerinin çözümü yatmaktadır. Belirtilen bu amaçlara ulaşılması için gerekli olan kamu finansmanın sağlanması sadece ve sadece vergi tabanının genişletilmesi ya da kayıt dışı ekonomi ile mücadele ile değil esas olarak kamu alacaklarının tahsilinin gerçekleştirilmesi sırasında verimli ve etkinliğin gerçekleştirilmesidir

Ülkemizde son yıllarda yeni vergilerin salınması durumunda mükellef sayılarının artırılması veya farklı sebepler ile kayıt dışı bir faaliyet gerçekleştirilen kişilere kayıt altına almak için çeşitli çalışmalar yapılmakta ve bu çalışmalar geliştirilerek yürütmektedir. Fakat tahakkuku gerçekleşmiş bir alacağın tahsil edilmesi sırasında etkinlik ve verimlilik sağlanamaması durumunda yapılan tüm çalışmalar sonuçsuz kalacaktır. Tüm Mükellefle nezdinde düşünülürse tahakkuk etmiş ve tahsil aşamasına gelmiş bir kamu alacağının tahsilinde başarısız olunursa yapılan çalışmaların

etkili olmadığı ve ciddi boyutlarda zarara sebebiyet verdiği görülmektedir. Bu sebebiyetle tahakkuk tahsil oranının gerçek anlamda ideal bir seviye yakalaması gerekir. Burada gerçek anlamda kastedilen ülkede bulunan mevcut vergi sistemine Af uygulaması gibi normal dışı faaliyetlerin olmaması ve bu ortamdaki tahakkuk ettirilmiş ve tahsil aşamasına gelmiş alacakların tahsil oranlarının durumudur (Alaybeyoğlu, 2008: 97).

Kamuda görev yapmakta olan idarecilerin tahsil dairelerindeki verimliliği belirli bir performans kriterine göre değerlendirilmektedir. Kamu idarecilerin performans değerlendirme kriteri stratejik hedef ve amaçlara ulaşmak için izledikleri yakın performans olarak belirledikleri hedeflere ulaşmak üzere uygulanan yöntemlerle yürütülmekte olan projelerin ve faaliyetlerin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan sonuçların incelenmesidir(Yenice, 2006: 123).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TASARRUFUN İPTALİ DAVASI

Tasarrufun iptali davasının amacı, borçlu tarafından kamu alacağının tahsiline imkan vermemek için yapmış olduğu bir takım işlemlerin iptal edilmesini sağlayarak, dava konusu malın cebri takip yöntemlerinin uygulanması suretiyle kamu alacağının tahsilini mümkün kılmaktır.

3.1.TASARRUFUN İPTAL DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Kesinleşen kamu alacaklarının tahsili sonraki aşamalarda çeşitli nedenlerle, tahsile olanak tanımayan tasarruf işlemleri ile zora sokulmaktadır. Hal böyle olunca, yasa yapıcı amme alacaklısına bazı haklar tanımıştır. Bunlardan bazıları; üzerine düşen borçlarını ödemeyen, hacze kabil malları olmayan veya malvarlığı borcuna oranla yetersiz kalan borçlulara karşı tasarrufun iptali davası açma hakkı tanımaktadır. Hukuk dilinde tasarrufun iptali davası olarak bilinen bu davalar, 6183 Sayılı Kanun' un 24. ve 31. maddeleri arasında yer bulan bir dava türü olarak karşımıza çıkmaktadır (AATUHK md. 24-31).

6183 sayılı Kanun'da adı geçen iptal davası taşıdığı şekil şartları itibari ile tasarrufa dair bazı işlemlerin kamu alacağına zarar vermek amacı ile yapıldığının anlaşılması üzerine hükümsüz sayılmasını içeren bir dava türü olarak karşımıza çıkmaktadır (AATUHK md. 24-31).

6183 Sayılı Kanunda yer alan iptal davasının taşıdığı hukuki nitelikler doğrultusunda benzerlik açısından Borçlar Kanunu'na bakıldığında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, görünürde yapılan işlemler ile üçüncü kişileri yanıltmak gayesi ile tarafların gerçekleştirmiş oldukları hukuki işlemlerin geçersiz olduğuna yer verilmekte ve Yargıtay'ında aynı tutum içerisinde olduğu gözlemlenmektedir. Tarafların yetkili mercilere ibra ettiği beyanların, onların gerçek iradelerinden farklı bulunması ve bu beyanların irade beyanı dışında yer alması, hükümsüz kılınmasına neden olmaktadır (Uyar,2008: 293).

6183 Sayılı Kanun'un da adı geçen iptal davasına ilişkin özellikleri içinde barındıran muamelelere girişen amme borçlularının, bir takım işlemleri geçersiz saydırılmaktadır. Bunlardan bazıları; çeşitli borç altına girme veya çeşitli devir

işlemlerini kapsamaktadır. Buna göre; zamanaşımı da göz önünde bulundurarak, amme borçlusunun yaptığı karşılıksız tasarruflar, bağışlar, belli derecedeki yakına yapılan alacak devri işlemleri kamu alacağının tahsilini mümkün kılmamak için yapılan işlemlerdendir ve iptal ettirilip hükümsüz olduğuna karar verilebilir. Burada amaç yine kamu alacağının tahsilini etkin bir şekilde sağlanmaktır. Böylece amme alacaklısı, iptal davasına konu teşkil eden değerler üzerinden alacağını tahsil etme olanağına kavuşur. Görülüyor ki güvence önlemlerinin asıl hedefi yine borçlunun malını eksik ya da hiç beyan etmeyerek girişmiş olduğu hileli işlemlere karşı kamu alacaklarına tahsil edilebilirlik kazandırmaktır (Öncel, Çağan ve Kumrulu,1985: 197).

İptal davası kamu alacaklısı tarafından açılan bir dava türüdür ve kamu borçlusu ile vuku bulan tasarruf akdinden faydalanan kişi arasında geçerlilik kazanan işlemlere karşı açılır (Öz ve Demirtaşoğlu,2012: 41).

3.2.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ KONUSU

Tasarrufun iptaline konu olan davalar esas itibari ile borçlunun alacaklısından mal kaçırmaya yönelik yaptığı tasarruflara karşı açılan bir dava türüdür. 6183 sayılı kanun ile kamu alacağı güvence altına alınmaya çalışılmış, şüpheli durum veya kötü niyete olanak sağlayan hallerde uygulanacak bazı düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerden biri de iptal davasına konu olan hükümsüz tasarruflardır. Kanununun 24. maddesinde bu amaçla yapılan düzenleme ile iptale konu olan tasarruflar üç grupta toplanmıştır (Özhan, 2010: 101).

- İvazsız tasarruflarla hibe olarak sayılan tasarruflar (AATUHK md. 27-28)
- Batıl olarak ele alınan diğer tasarruflar (AATUHK md. 29)
- Sonuncu ise, amme alacağının tahsiline imkân tanımamak amacıyla yapılan tasarrufları içermektedir. (AATUHK md. 30). Bu maddeler geçen muameleler, bir tasarruf transferi işlemleridir ve yine düzenlenen bu işlemler, borçlu tarafın normal bir zamanda her şey yolunda iken yapacağı tasarruf işlemleri değildir.

Kişisel bir nitelik taşıyan iptal davası, dava konusu edilen malın aynına ilişkin bir dava değildir. Taşınmazın satışının konu edinildiği iptal davalarında, alacaklının mal kaçırmamasının önüne geçilmesi için aynı nitelik taşıyan kararlar ile hüküm verilemez, sadece yapılan satış sözleşmesinin iptal edilmesi istenebilir. Böylece dava sonucunda, hükümsüz kılınmak istenen tasarruf, davaya konu olan diğer tarafın mal varlığında

kalmaya devam etmekte, davacı taraf olan kamu alacaklısı ise sadece o malı haczettirerek sattırmakta ve elde edilen satış bedelinden alacağını tahsil etme fırsatı yakalamaktadır (Gerçek,2015: 201).

İptal davası, 6183 Sayılı Kanun'un 24. Maddesi gereği bir takım özelliklerle donatılmıştır. Taşıdığı bu özellikler itibari ile iptal davası; diğer davalardan önce işleme alınmakta, genel hükümlere göre çözümlenmekte ve basit yargılama usulüne ilişkin çerçevede hareket kazanmaktadır. Yine bu tür davalar aynı madde uyarınca, öncelikli dava niteliğinde olduğundan adli tatil süresince de işleme alınmaktadır .

3.3.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA MUHATAP

Alacaklı tarafta bulunan kamu idaresi yahut alacağın tahsili ile görevlendirilmiş bir başka idare tarafından açılan iptal davası 6183 Sayılı Kanun'un 25'inci maddesi ile kimlere karşı açılacağı açıkça belirtilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Borçlu taraf ile hukuki alışverişte bulunan kimselere,
- Borçlunun tarafından herhangi bir şekilde yapılan tediyeler,
- Bunların mirasçılara,
- Suiniyet taşıyan diğer üçüncü kişilere karşı açılır.

Kanunda belirtilen bu dört durumda, taraflarca geçerli olan zorunlu dava arkadaşlığı bulunmaktadır ve yine alacaklı, kanunun tanımış olduğu sınırlar içerisinde iptal davasını bu kişilere yöneltmek mecburiyetindedir. Hal böyle olunca iptal davası, lehte tasarruf işleminde bulunanlar veya bunların mirasçıları sıfatını taşıyanlara karşı açılması gereken bir dava türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bu tür davalar yapıları itibari ile borçluyu hatta üçüncü dördüncü kişileri bile etkilemektedir. Fakat tüm bunlardan önce hükümsüz sayılacak tasarruf işlemi hakkında, borçlunun göstereceği kanıtlar doğrultusunda ilerlenmeli ve yapacağı savunmasının dikkate alınması gerekmektedir (Özhan, 2010: 107).

6183 Sayılı AATUHK'da belirtilen tasarrufun iptali davası, davacılarının açıkça ortaya konulmaması nedeniyle örtük bir eksikliğe sahiptir. Ancak bu çıkarımdan anlaşılacağı üzere alacağın bir kamu alacağı olduğudur ki bu nedenle davacının da devlet adına işlem yapabilme yetkisi ile donatılmış olan tahsil daireleri ya da belediye, il özel idareleri olduğu anlaşılmaktadır. Davacı olarak nitelendirilen bu idarelerin

tasarrufun iptaline yönelik olarak açmak istedikleri iptal davasından önce dava açılmasına yönelik bir karar vermeleri gerekmektedir (Bozdanoğlu,2013: 115).

3.4.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA SÜRE

Borçluların girişmiş oldukları batıl tasarruf işlemlerinde yasa koyucu, bu işlemlerin geçersiz sayılması amacı ile açılacak iptal davalarını belirli bir süre ile sınırlamıştır. Kanunda atıf yapılan maddelere istinaden, tasarrufların vukuu bulunduğu tarihten başlayarak 5 yıl sonrasında iptal davasına konu olamazlar (AATUHK md. 26).

6183 Sayılı Kanun doğrultusunda alacaklı tarafın iptal davası açma hakkı 5 yıllık süre içinde kullanılması gerekmektedir. Aksi halde zamanaşımı devreye girmekte ve bu hak düşmektedir. Bu sürenin hak düşürücü yapıda olması ile beraber borçlu tarafın, mülkünden geçersiz bir muamele ile çıkarmış olduğu mal henüz karşı tarafın tasarrufuna geçmemiş ise, açılacak olan hakediş davasında, alacaklı tarafın, süreden bağımsız olarak savunmaya giderek iptal iddiasında bulunabileceği genel olarak kabul edilmektedir. Burada üzerinde durulması gereken diğer önemli bir nokta ise, beş yıllık sürenin mi yoksa 27 ve 29'uncu maddelerde geçen sürenin mi uygulanacağı sorunudur. Ancak belirtmek gerekir ki, 26'ncı maddede ki süre 5 yıl ve, daha genel bir yapıda iken 27 ve 29'uncu maddelerde yer alan süre 2 yıl ve daha özel niteliktedir. Bu da göstermektedir ki 26'ncı maddedeki hükmün uygulama olanağının kalmadığıdır (AATUHK md. 26, 27, 29).

3.5.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA HÜKÜMSÜZ SAYILAN TASARRUFLAR

6183 sayılı AATUHK' un 24. ve 31. Maddesinde sayılan belli başlı işlemlere girişen kamu borçlusunun gerçekleştirdiği bir takım temlik işlemleriyle borç taahhütlerinin, adli yargıda açılacak davalar ile hükümsüz saydırılması suretiyle kamu alacağının tahsilinin sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, zamanaşımı süresi içinde kalmak şartıyla, kamu borçlusunun yaptığı bağışlar, ivazsız tasarruflar, belli yakınlıktaki kimselere temlik edilip de bağışlama sayılan tasarruflar, kamu alacağının tahsilini imkansız kılmak için yapılan işlemler hükümsüz sayılarak iptal edilebilecektir (Özvatan, 2014: 98).

3.6.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ KOŞULLARI

Kesinleşen bir kamu alacağının mevcut olması durumunda ancak iptal davası açılabilmektedir. Açılacak iptal davası için aynı zamanda asıl borçluya yönelik yapılan takip ve kovuşturmadan sonuç alınamamış olması gerekmektedir. O halde, ilk olarak iptal davalarının, bu unsurları taşıyıp taşımadığının saptanması gerekmektedir. Çünkü bu koşullar, iptal davasının açılma koşullarını içeren önemli hususlardır. Diğer bir deyişle yapılan kovuşturma sonucunda borçlunun kayda geçmemiş bir tasarrufu bulunduğu veya istenen teminat karşılığını bulduğu takdirde iptal davasına sebep oluşturan hiçbir unsur yoktur. Ayrıca iptal davası açma hakkı, kamu alacağının tahsil amacı ile sınırlıdır ve bu sınırın aşımında hukuki devlet anlayışı zarar görmüş olacaktır (Gerçek,2015: 202).

Alacağı risk altına giren idarenin açacağı iptal davası ile kamu borçlusunun girişmiş olduğu tasarruf muamelelerinin batıl kılınabilmesi için 6183 Sayılı AATUHK'un 27. ve 30. Maddelerinde geçen hususların varlığı gereklidir. Aynı zamanda bu maddeler uyarınca önem arz eden hususların somut olayda vuku bulduğunun ispatı davayı açan taraf olan alacaklı amme idaresindedir (Albayrak ve Açar, 2016: 443-444).

3.6.1. Kamu Alacağının Kesinleşmiş Olması

Kesinleşen ve ödenebilir bir hale gelen bir kamu alacağının bulunması, iptal davasının ilk koşulunu teşkil etmektedir. Bu koşula ek olarak aynı zamanda alacağın tahsili ile görevlendirilmiş amme idaresinin, artık ödenmesi gereken kamu borcunun tahsili için yapmış olduğu kovuşturmadan eli boş ayrılması veya borçlunun teminat göstermiş olmaması gerekmektedir. Dolayısı ile bir koruma yöntemi olarak uygulanan ihtiyatı haciz kararı ile el konulmuş olan malların akıbetinin de kesin olarak belirlenmemesi nedeni ile iptal davasına da konu olamamaktadırlar. O halde idare tarafından açılan iptal davasının, borçlu tarafın vergi mahkemesinde kamu borcunun olup olmadığının kesin bir hükme bağlaması yani davanın sonucunun beklenmesi gerekmektedir (http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-12/a/02.htm#_ftn12).

3.6.2 Alacağın Tahsil Olanasının Kalmaması

İptal davasının açılabilmesi için, öncelikle tahsil dairesinin tüm kanun yollarını denemiş ve alacağını tahsil edememiş olması gerekmektedir. Yapılan kovuşturma sonucunda borçlunun malvarlığının kamu alacağının tahsili için oran olarak yetersiz olduğu anlaşıldığında ancak borçlunun yapmış olduğu tasarruf işlemleri iptal davasına konu olabilecektir. Alacaklı tahsil dairesinin, tüm kanun yollarını denemesine rağmen alacağını tahsil edememesinin öncelikli nedeni; kamu borçlusunun müşkül durumda olduğunu gösteren haciz tutanağının, sonuçları açısından aciz fişi ile tam anlamı ile örtüşmesinden kaynaklanmaktadır. Böylece; borçlunun müşkül durumu için düzenlenen haciz tutanağı, bu durumda geçici bir aciz belgesi niteliği almakta ve alacaklıya tasarrufun iptali davası açabilme fırsatı sunmaktadır. Haciz sırasında borçlunun mallarının borcuna yetmediği ortaya konmuş ise, düzenlenen haciz tutanağı artık geçici aciz belgesi statüsü alacaktır. Dolayısı ile iptal davası açılabilmesi için belirlenen ön koşulun yani aciz fişinin ya da aciz belgesinin düzenlenmiş olması değil, borçlunun gerçekten de müşkül durumda olmasına bağlıdır (Akın,2016: 34).

Yukarıda belirtilen durumlar çerçevesinde iptal davası açılabilmesi için borçlunun üzerine düşen borcu artık yerine getiremeyeceği; borçlu tarafın müşkül olduğunun ortaya konması, verilen süre içerisinde mal beyanı yapılmaması ile borçlu tarafın hacze kabil malının olmadığına ibra edilmesi veya ibra edilen malların borçlunun yüklenmiş olduğu borcuna karşılık yetersiz olması gerekli sayılmaktadır. 6183 Sayılı Kanun' da;

- Verilen süre içerisinde mal beyanından kaçınılması,
- Borcunu ödeyecek maldan yoksun olduğunu bildirmesi,
- Ya da borçlunun malının borcunu ifa edecek derecede olmadığına saptanması, tasarrufların iptali davası için yeterli görülmektedir (Özhan,2010: 109)

3.6.3.İvazsız Tasarrufun Geriye Doğru İki Yıl İçinde Yapılmış Olması

İptal davası açılabilmesi için diğer bir önemli husus ise tasarruf işleminin ödeme tarihinden itibaren geriye doğru iki yıl içinde yapılmış olması koşuludur. Diğer taraftan, artık ödenmesi gereken kamu alacaklarının tahsil edilme olanağının kalmaması durumunda, borçlu tarafın girişmiş olduğu tasarruf işlemleri sonucu diğer kimselerin

ellerinde bulunan mallara dair tasarrufların iptali davası için; borcun tasarruf ediniş tarihinden önce vuku bulmuş olmasına ve borçlu olan tarafın karşılıksız tasarruflarının ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıl içinde yapılmış olması şartına bağlıdır (Gerçek, 2015: 2004).

Amme alacaklarının ödeme tarihi ve süreleri yasalarla açıklanmış olup, özellikle açıklanmayan bazı durumlarda ise kamu alacakları kural olarak Maliye Bakanlığı'nın mükellefe bildirdiği tarihten itibaren bir aylık ödeme süresine haizdir. Kanuni olarak kamu alacağının vade günü ise ödeme süresinin son günüdür. Yukarıda belirlenen iki yıl şartından farklı olarak burada ödeme süresinin başlangıcından itibaren, vuku bulan ivazsız muameleler ve tediye niteliğindeki işlemler, borcun ortaya çıkış tarihine bakılmaksızın iptal davasına dahil edilerek hükümsüz sayılmaktadır (http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-12/a/02.htm#_ftn12).

Tasarrufun iptali davası, taşıdığı şartlar ve doğurduğu sonuçlar sebebi ile üçüncü kişileri de direk etkileyen bir dava türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu borçlusu ile hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin, yapmış oldukları tasarruf işlemi sırasında, borçlunun maddi gücü ve buna bağlı olarak piyasa koşullarında yüklenmiş olduğu borçlarını bilmesi icap eder ve bu kabul gören bir anlayıştır. Fakat, alacaklının (amme niteliği taşısa bile) borcun doğuşundan evvel yapmış olduğu bir tasarruf işleminin iptal edilmesi hakkının kabul görmesi, borçlu ile hukuki bir işlemde bulunan kimselerin işlem güvenlikleri açısından aykırı bir durum teşkil edecek ve adalete olan güven sarsılacaktır (Öz ve Demirtaşoğlu,2012: 61).

3.7.TASARRUFUN İPTALİ DAVASI AÇILABİLECEK DURUMLAR

İptal davasının açılabilceği durumlar iki ana başlık altında incelenecek olursa birincisi, borçlunun hükümsüz sayılan tasarruflarının bulunması, ikincisi ise kamu alacağının tahsiline imkânsız kılmamak için ile yapılan tasarrufların bulunması halidir.

3.7.1.Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması

6183 Sayılı Kanun, kamu alacaklarını güvence altına alırken, şüpheli durum veya açık olarak kötü niyet içeren durumlarda, borçlunun yapmış olduğu bazı tasarrufları batıl kılmıştır. Bu tasarrufları kendi içerisinde sınıflandırır isek; karşılıksız tasarruflar, bağışlama sayılabilecek tasarruflar ve hükümsüz olarak sayılabilecek diğer tasarruflar olarak sınıflandırabiliriz.

3.7.1.1.İvazsız Tasarruf Kavramı

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.⁷⁶ 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 ivazsız bir tasarruf olmasına rağmen, iptal hükümlerini düzenleyen maddelerde özel olarak ifade edilmiştir. 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 (Akın, 2016: 49).

İvazsız tasarruf; karşılık alınmadan yapılan bir hukuki işlemdir. Borçlunun karşılıksız olarak alacağından vazgeçmesi, bir mal vermeyi taahhüt etmesi, miras hissesinden feragat etmesi gibi işlemler ivazsız tasarrufa örnek teşkil eder. Bağışlama ise, bir kimsenin, karşılığında bir ivaz taahhüt edilmeksizin malının tamamını veya bir kısmını diğer bir kimseye temlik etme sözleşmesidir (Özvatan, 2014: 102).

3.7.1.2.İvazsız Tasarruflar

6183 Sayılı Kanun gereğince kamu borcunu ödemeyenlerin veya hapsen tazyikine rağmen mal bildiriminde bulunmaktan kaçınanlar ile malı bulunmadığını bildiren ya da idarenin bilgisine sunulan malların borcuna oranla yetersin kaldığı anlaşılanların ödeme müddetinin başlangıcından itibaren geriye doğru iki yıl içerisinde

veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları tediye ve karşılıksız tasarruflara konu olan işlemler hükümsüzdür (AATUHK md. 27).

İvazsız tasarruflar; herhangi bir karşılık alınmadan yapılan bir hukuki işlemlerdir. Borçlu tarafın herhangi bir kazanımı olmadan alacağından feragat etmesini, miras hissesinden vazgeçmesini veya bir mal vermeyi söz vermesi ivazsız tasarrufa örnek teşkil eder (Gerçek,2015:205).

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere ivazsız tasarrufların iptali bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar;

- Borçlunun kamu alacağının tamamını veya bir kısmını ödememiş olması
- Borçlunun, mal beyanında bulunmamış olması veya beyan edilen malın borcu karşılayacak düzeyde olmadığı anlaşılması
- İvazsız tasarrufun, ödeme süresinin başlangıcından önceki iki yıl içinde yapılmış olması (AATUHK md. 27).

Yukarıda sayılan bu şartların hepsi aynı anda vuku bulunmalıdır. Bir şartın yokluğu, ivazsız tasarrufunun hükümsüz olarak nitelendirilmesine engel teşkil etmektedir (<http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-12/a/02.htm>). Aynı zamanda borcun ödeme tarihinden başlayarak geriye doğru 2 yıllık süre zarfında gerçekleşmiş olması tasarruf işleminin hükümsüz kılınmasına sebep teşkil etmektedir

Borçlu hukuki bir hükmü olmaksızın karşı edimi almadan bir edimde bulunuyorsa bu tasarruf, ivazsız bir tasarruf sayılır. İvazsız tasarrufların iptaline yasa koyucuyu sevk eden düşünce bir hakkı karşılıksız olarak elde etmiş olanların haklarının bir ivaz karşılığı elde edenlere nazaran daha az korunmaya layık olmalarıdır (Karataş ve Ertekin, 1998: 134).

Diğer bir husus ise 26. Madde uyarınca hak düşürücü süre olan 5 yılın aşılmadan iptal edilecek tasarrufa ilişkin için dava yine bu kanunda geçen özel hükmün yani 2 yıllık sürenin uygulanacak olmasıdır. Yargı kararlarına da bakıldığında genel kabul görür anlayışta bu yöndedir (Bozdanoğlu,2013: 115).

3.7.2.Bağışlama

Bağışlama; bir kimsenin karşılığında bir ivaz taahhüt etmeksizin malının bir kısmını veya tamamını diğer bir kimseye devretme sözleşmesidir

3.7.2.1.Bağışlama Sayılan Tasarruflar

Bağışlama; bir kimsenin karşılığında bir ivaz taahhüt etmeksizin malının bir kısmını veya tamamını diğer bir kimseye devretme sözleşmesi şeklinde yapılabileceği gibi kötüniet taşıyarak Mal kaçırmanın kolay yolu olan bağışlamaya yönelik kanun koyucu AATUHK'un 28.maddesi doğrultusunda bazı tasarrufları bağışlama sayarak iptal davasına dahil etmiştir (Gerçek,2015:205). Buna göre;

- Borçlunun üçüncü derece de dahil olmak üzere kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci derece de dahil olmak üzere kanun yolu ile kurulan hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
- Kendi verdiği malın, akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
- Borçlunun kendisine ya da üçüncü bir kimsenin yararına ölünceye dek gelir ve yararlanma hakkı sunduğu sözleşmeler bağışlama sayılan tasarruflar arasında yer alır (Çomaklı, Ak ve Ayrangöl, 2013: 180).

İptale tabi bağışlama, borçlunun üçüncü kişiye danışıklı borç ikrarında bulunması danışıklı icra takibi üzerine icra dairesine gidip yasal sürelerden feragat ederek gerçekte mevcut olmayan borcun kabul edilmesi, kendi borçlusunu ibra etmesi başkasının borçlu olduğu parayı ödemesi şeklinde de görülmektedir (Güneren,2004: 1112).

Bağışlama sayılan tasarrufların daha iyi anlaşılabilmesi için hısımlık kavramını incelemek yerinde olacaktır. Bu çerçevede hısımlık, doğal yollarla veya herhangi bir ilişkinin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Kan hısımlığı, sıhri hısımlık ve evlat edinme yoluyla oluşan hısımlık olmak üzere üç farklı hısımlık türü söz konusudur. Maddede geçen kan hısımlığı adından da anlaşılacağı üzere kan bağına dayanır. Bu hısımlık ayrıca soy hısımlığı olarak da adlandırılabilir. Kan hısımlığı da kendi içerisinde alt soy-üstsoy hısımlı ve yansoy hısımlığı olmak üzere ikiye ayrılır. Örneğin: Çocuk ile babası arasında altsoy-üst-soy hısımlığı söz konu iken, amca, dayı, hala çocukları arasında yansoy hısımlığı vardır. Sıhri hısımlık ise iki bireyin evlenmesi sonucu ortaya çıkar. 6183 sayılı kanunun ilgili 28. maddesi bu kişiler arasında yapılan tasarrufları ivazlı olsa dahi bağışlama hükmünde sayarak iptale konu edilebilmesini sağlamıştır.

Sonuç olarak yapılan bu düzenleme kamu alacağının güvence altına alınabilmesi için yerinde bir düzenlemedir. Zira akrabalar arasında yapılan işlemlerin hiçbir suiniyet gösterilmeden tüm kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini düşünmek de doğru olmaz (Ertürk, 2014: 88-89).

3.7.2.1.Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar

Kamu alacağının kötü niyete açık olan borçluya karşı korumak amacı ile getirilen önlemler yapısı itibari ile amme borçlusunun mal kaçırmasını önlemek sebebi ile düzenlenmiştir. 29. maddeye uyarınca, üçüncü kişilerin iyi niyetli olmalarına bakılmadan, yani borçlu tarafın suiniyetinden habersiz olsalar bile, iptal davasına konu olan tasarruflar iptal tabidir (Özhan, 2010: 105-106).

İptal davasına haiz diğer hükümsüz tasarruflar şunlardır:

- Borçlunun teminat göstermeyi önceden kabul ettiği durumlar dışında, borçlunun mevcut bir borcun temini için yapmış olduğu rehinler,
- Borcuna karşılık gelen para yada mutat ödeme araçlarından farklı şekilde yapılan olan ödemeler,
- Muaccel olmayan yani müeccel bir borç için yapılacak olan ödemeler (AATUHK md. 29).

Genel çerçevede ele alındığında; ödeme zorluğu çeken borçlunun yapmış olduğu bu işlemlerin hileli ödemeler olduğunun farkına varılmaktadır. Dolayısıyla burada kamu borçlusu elindeki varlığının kaydırılması suretiyle kamu alacağının tahsilinden kurtulmaya çalışılması söz konusudur. Bu tür durumların önüne geçmek amacıyla kanun koyucu, görüldüğü üzere çeşitli düzenleme yollarına başvurmuştur (Bozdanaoğlu,2013: 116).

Hükümsüz sayılan diğer tasarruflarla ilgili olarak düzenlenen 29. maddeyi incelediğimizde ilk olarak borçlunun yapmış olduğu rehinlerle ilgili durumlarla karşılaşırız. Buna göre: borçlunun önceden teminat göstermeyi taahhüt ettikleri dışında, mevcut olan bir borç için yapılan rehinler hükümsüz sayılmıştır. Bunun yanında borca karşılık para ya da çek, senet gibi bilinen ödeme usullerinin dışında farklı yollarla, örneğin: Eşya veya gayrimenkul mal gibi değerlerle yapılan ödemelerinde hükümsüz sayılacağı açıkça belirtilmiştir. Son olarak ise henüz vadesi gelmeyen borçlar için

yapılacak olan ödemelerinde hükümsüz olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır (Ertürk, 2014: 90-91).

3.7.3.Kamu Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarrufların Bulunması

6183 Sayılı AATUHK'un 30. Maddesi uyarınca; borçlunun malının olamaması veya borcunu ifa edecek düzeyde olmadığına anlaşılması, kamu alacağının tamamının veya bir kısmının tahsilini imkansız bırakmak amacı ile borçlunun yapmış olduğu tek taraflı işlemler ile, borçlunun kastını bilen veya bilebilecek durumdaki kişiler ile yapılan bütün muamelelerin tarihleri ne olursa olsun geçersizdir. Belirtilen tek taraflı işlemde maksat, karşı tarafın iradesini açıklamasına ihtiyaç duyulmadan sadece amme borçlusuna yönelik yapılan hukuki işlemleri barındırır (Kılıç,2011: 65).

Bu hüküm ile borçlunun açık olarak kötü niyete yer verdiği tasarruf işlemlerinin önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Aynı zamanda, malı olmayan veya malı borcunu ödemeye kifayetsiz kalan amme borçlusunun amme alacağının tahsilini engellemek amacı ile yapmış olduğu tek taraflı işlemleri de hükümsüz kılmaktır. Kanunun 30. Maddesi ile belirtilen diğer bir husus ise; borçlunun tahsilâtı engellemek kastıyla hareket ettiğini bilen veya bilecek durumda olan üçüncü kişilere de atıfta bulunmasıdır (Bozdanaoğlu,2013: 117).

Bununla birlikte, tasarrufun vuku bulduğu tarihin önemli olmaması ve iptal davası açma hakkının, alacaklı kamu idaresinin tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren kanunda belirtilen ve hak düşürücü süre olan beş yıl içerisinde tasarrufun iptali davası açması hakkının kullanılması gerekir (AATUHK md. 26).

3.8.ACİZ HALİNDE İKEN YAPILAN TASARRUFLAR

6183 Sayılı Kanun'un 29.maddesinde, kötü niyet taşıyan borçluya karşı amme alacağını korumaya yönelik getirilen diğer önlemler, hükümsüz sayılan diğer tasarruflar adı altında belirtilmektedir. Kanunda geçen bu önlemler, kamu borçlusu sıfatında bulunan kişinin, kamu alacağına sahip olan kamu idaresinden haczi kabil malvarlığını kaçırmamasını önlemeye yönelik getirilen tedbirlerdir. 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:

- Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
- Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayrı bir suretle yapılan ödemeler,
- Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler. “ tasarrufun iptali nedeni olarak sayılmıştır (Akın, 2016: 54-55).

3.9.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA İSPAT VE DELİLLER

Tasarrufun iptali davasına konu olan İİK de düzenlenen işlemlerin ispatının, üçüncü kişilere mi davacıya mı yoksa davalıya mı yani hangilerine ait olacağı, taraflar lehine getirilmiş bulunan karinelerin neler olacağı ve tarafların iddia ettiği olayları ve savunmalarını hangi deliller ile kanıtlayabileceklerine ilişkin konular değerlendirilecektir.

3.9.1 Bağışlama ve Karşılıksız Tasarruflarda ispat ve Deliller

Kanunda hakimin herhangi bir olay ile ilgili iddiasını ispatlamış kabul edilebilmesi için kural olarak, o olayın doğruluğu hakkında ispat sahibi olması gerekmektedir. Bu ispatın derecesi, yani tam ispatmı, yoksa yaklaşık ispatmı arandığı ise ispat ölçüsü ile alakalı bir durumdur. Kanunumuz da çoğunlukla kabul edildiği üzere yaklaşık olarak ispatlara ulaşımı istisna kural olarak kabul gören ise tam ispat ulaşımıdır. Bu bakımdan, ispat olunan faaliyetlerin içeriği bakımından ispat, dolaylı ve doğrudan ispat olmak üzere ikiye ayrılır. İddia edilen ve olayı doğrudan yansıtabilecek ve kendisinden olayın oluşu hakkında doğrudan ispat edinebilecek delillerle değil, başkaca belirti teşkil eden diğer komşu olayların varlığına dayanarak çekişmeli olay hakkında hakim tarafından bir sonuca varılması yoluyla ispata çalışmak ise dolaylı ispat olarak adlandırılmaktadır (Börü, 2009: 520-521).

3.9.2. Borca Batık Durumda Yapılan Tasarruflarda İspat ve Deliller

Kişinin sahip olduğu malvarlığın, pasif değerler toplamının aktif değerler toplamından fazla olması durumu Borca batıklık, olarak tanımlanmaktadır. Borçlunun aciz hâlinde, şirketin malvarlığı durumuna bakılmaksızın şirketin muaccel borçları, ödeme araçlarındaki geçici olmayan yoksunluk sebebiyle karşılanamazken, borca batıklıkta şirketin tüm aktifi, muaccel halde bulunsun bulunmasın borçlunun malvarlığı şirketin tüm borçlarını karşılamamaktadır. Bu durumdan anlaşılması gereken borçlunun borçlarını ödemeye yetmeyecek düzeyde bir malvarlığının yetersiz olduğunun kanıtıdır . Borca batık olma durumu kesinlikle borçlu olan kişi hakkında aciz belgesi alınması hâli demek olmadığı gibi, borçlunun muaccel olan borçlarını ödeyememesi ya da yapılacak ödemelerin durdurulması ile de aynı şeyler olmadığı bilinmelidir.. Aktiflerin hesabında ise sadece haczi gerçekleştirilebilen mallar göz önünde bulundurulabilmektedir (Börü, 2009: 505).

3.9.3. Tasarrufun iptali Davalarında Senete Karşı Senetle İspat Kuralı

HMK'de senetle yapılacak ispat zorunluluğuna ilişkin hükümler kamu düzenine ilişkin emredici bir nitelikte değildir. Senetle yapılacak olan ispat zorunluluğu, sadece hukuki işlemler hakkındadır. Hukuki işlemler sayılmayan hususlar, takdiri deliller ile ispatlanabilir. Senetle ispat kuralı, hukuki işlemlerin tarafları ile onların külli halefleri hakkında uygulanır. Üçüncü kişiler hakkında uygulanmaz. İki kişi arasındaki bir hukuki muameleyi üçüncü kişiler, her türlü delil ile ispat edebilir. Senet ile ispat mecburiyetinin istisnaları arasında hukuki işlemlere ve senetlere karşı üçüncü kişilerin muvazaa iddialarında tanık dinlenebilecektir (HMK m. 203/1-d) HMK'nin 204. maddesi resmi senetlerin (ve resmi senet niteliğinde olan tapu kayıtlarının) ispat gücünü düzenlemekte olup; resmi senetlerin aksi ispatlanıncaya kadar kesin delil olduklarını; yine 208. maddesinin 4. fıkrasında da; resmi senedin sahteliğinin iddiasının ancak ilgili evraka resmiyet kazandıran (somut olayda tapu dairesi ve görevlileri) kişiyi de taraf göstererek açacağı ayrı bir sahtelik davasında inceleneceğini açıkça karara bağlamıştır. Bu nedenle tapu kayıtları kesin delil ve resmi senet hükmünde olduğundan tapu kayıtlarında yapılan ödemelerin ayrıca başka delillerle ispatına gerek bulunmamaktadır. Buna karşılık, taraflar gerek vergi mevzuatı gerekse başka nedenlerle ödemelerini sadece tapu dairesinde yapmamakta; özellikle tapu kayıtlarındaki resmi makamlarca belirlenen

resmi rayiç değerin üzerindeki yapılan ödemelerin de davalılar tarafından genel hükümlere göre ispatı gerekir. Bu ispatın tanık delili ile yapılamayacaktır. Tapuda bedelin düşük gösterilmesinin tek başına iptal hakkı vermeyeceği; mahkemece banka havalesi vs. şekillerde haricen ödeme bilgilerinin araştırılması gerektiği açıkça yer almaktadır (Özcan, 2015:133-134).

3.9.4.Alacaklılara Zarar Verme Kastıyla Yapılan Tasarruflarda ispat ve Deliller

Kast hukuka aykırı olan bir fiilin fail tarafından bilerek ve isteyerek yapılması durumunda gerçekleşmektedir. Kasıttaki bir fiil hakkında karar verenin iradesi hukuka aykırı olan bir sonuca yöneliktir. Bura da ise muhafaza altına alınmış bir hukuki değer bilerek ve isteyerek ihlal edilmektedir. Failin bu davranışına konunda yasaklı olan bir fiil gerçekleştirdiği için failin gerçekleştirdiği fiil kasıtlı bir davranış olarak kendini göstermektedir. Borçlu bilerek ve isteyerek yaptığı bu tasarrufta alacaklısına zarar vermiş olmaktadır. Diğer bir ifade ile alacaklının tatmin edilme imkanına tamamen ya da kısmen ortadan kaldırmış olmaktadır. Yapılın bu tasarrufun iktisadi bir değere sahip olması ve borçlunun malvarlığına yönelik olması gerekir. Tasarrufun yapılması sonucu alacaklı mutlaka zarara uğramış olmalıdır. Yapılan tasarruf sonucu zarara uğramaması durumunda yapılan tasarrufun iptali söz konusu olmayacaktır. Borçlunun yaptığı tasarruf alacaklının takip hakkını dolaylı ya da doğrudan zorlaştırmış olmaktadır. Örnek vermek gerekirse borçlunun alacaklılarından taşınır bir malini ya da taşınmaz bir malini bir üçüncü kişiye devretmiş olması suretiyle borcunu ödemekten kaçınması durumunda olduğu gibi (Börü, 2009: 508).

3.10.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA GÖREVLİ VE YETKİLİ

MAHKEME

6183 sayılı AATUHK'nun 24. maddesine göre; alacaklı kamu idaresinin, kamu borçlusunun kanunda belirtilen sebepler ile hükümsüz sayılan tasarruf ve işlemlerinin iptali için asliye hukuk mahkemesinde dava açması ve bu davanın başka işlere kıyasla ivedilikle görülmesi gerekmektedir. Kanunda tasarrufun iptali davaları yönünden herhangi bir yetki kuralı bulunmamaktadır. Bu sebeple, kanunda geçen sebeplerle yapılan tasarrufların hükümsüzlüğüne karar verilmesini sağlamak için açılacak olan

tasarrufun iptali davalarında yetkili mahkemenin, 6100 sayılı Hukuk Muhakemesi Kanununa göre belirlenmesi gerekmektedir. Bu kanundan anlaşılması gereken ise her dava kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, açıldığı tarihte davalının ikametgâhı sayılan yer mahkemesinde görülmesi gerekir. Aynî nitelikte bir dava olmayan tasarrufun iptali davası sonucunda iptali istenmiş olan tasarruf bir taşınmaza ilişkin olsa bile, davanın davalının ikametgâhının bulunduğu yerde açılması; tasarrufun iptali davasında, taşınmaz malın bulunduğu yer mahkemesinde açılacağına dair kesin bir yetkiye dayanan kuralının uygulanmadığı anlaşılmaktadır (Ağar, 2015: 161).

3.11.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA TARAF SIFATI

Tasarrufun iptali davasında taraf sıfatı iki başlık altında incelenebilmektedir. Bunlar; davacı sıfatı ve davalı sıfatıdır. Aşağıda başlıklar halinde davacı ve davalı sıfatı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.11.1.DAVACI SIFATI

İİK. 'da düzenlenen tasarruf iptal davasını kimlerin açabileceği, diğer bir deyişle kimlerin davacı sıfatını taşıyabileceği İİK.nun 277.maddesinde sınırlı bir şekilde belirtilmiştir. bu maddede belirtilenlerin dışında başka kişilerin davacı sıfatı bulunmamaktadır. Haciz yoluyla takipte ve iflas yoluyla takipte davacılık sıfatı farklılık gösterdiğinden konuyu iki başlık altında inceleyeceğiz (Güneren, 2004: 1042).

3.11.1.1.Haciz Yoluyla Takipte

Haciz yoluyla takipte tasarrufun iptali davasını, borçlu hakkında icra takibi yapmış olmasına karşın alacağını kısmen veya tamamen alamayan ve elinde kesin aciz belgesi (kat'i aciz vesikası, İİK.md.105/1) bulunan alacaklı veya mirasçılarını yada alacağı devralan temlik alacaklısı açabilir. ancak, İİK'nun 97/17. maddesi hükmüne göre, icra mahkemesinde kendisine karşı istihkak davası açılan takip alacaklısı veya mirasçı veya temlik alacaklısı karşılık dava olarak tasarruf iptal davası açılabilir. Bu davada karşılık davacı sıfatını taşıyan alacaklı geçici veya kesin güçsüzlük belgesi göstermek zorunda değildir (Güneren, 2004: 1042-1043).

3.11.1.2.İflas Yoluyla Takipte

Borçlu iflas ederse, tasarruf iptal davası iflas dairesince açılabilir (İİK.md.277/2). iflas idaresi dava açmak hakkını İİK.'nun 245 ve 255/2.maddeleri uyarınca alacaklıya devrederse iptal davası alacaklı yanca açılabilir.

3.11.2.DAVALI SIFATI

İİK.da düzenlenen tasarruf iptal davasının, kimlere yöneltileceği İİK.'nun 282.maddesinde sınırlı bir şekilde belirtilmiştir. bu hükme göre tasarrufun iptali davası, borçlu, borçlu ile hukuki işlemde bulunan veya borçlunun ödeme yaptığı kişiler ile bunların mirasçılarına veya kötü niyetli kişilere karşı açılabilir. Kanunda belirtilen bu belirtilen kişiler arasında kanundan kaynaklanan zorunlu bir dava arkadaşlığı bulunduğundan, alacaklı davasını bu kişilere karşı açmak durumundadır. Zorunlu dava arkadaşlığı söz konusu olan hallerde dava dilekçesinde davacı olarak gösterilmeyen kişinin ayriyeten dava edilmesi gerekli değildir. Örneğin alacaklı davasını yalnızca borçlu ile hukuki işlemde bulunan kişiye yöneltmişse borçluya dava dilekçesi bu duruşma gün ve saatini bildirir açıklamalı davetiye tebliğ edilmek suretiyle davaya katılması sağlanmalıdır. bu kapsamlar doğrultusunda haciz yolu ile takipte iptal davası açabilecek kişiler şunlardır (Güneren, 2004: 1045).

3.11.2.1.Borçlu Ve Mirasçıları

Tasarruf iptal davasının, borçluya yöneltilmesi zorunludur. bu kişi hakkında yapılan icra takibi kesinleşen üçüncü kişi ile iptal konusu işlemde bulunan veya ödeme yapan takp borçludur (İİK.md.282).

Borçlu ölmüşse dava mirası reddetmeyen mirasçılarına yöneltilebilir. borçlunun mirasçı yoksa, mirasçı bırakmaksızın ölen kimsenin mirası devlete geçeceğinden davanın hazineye yöneltilmesi gerekir (MK.md.501).

3.11.2.2.İptal Konusu Tasarruftan Yararlanan Üçüncü Kişiler Veya Mirasçıları

Tasarruf iptal davasının diğer davalısı iptal konusu tasarruftan yararlanan borçlu ile hukuki işlemde bulunan veya borçlunun işyeri devrine ilişkin tasarrufun iptalini istiyorsa, bu işyerine devralan üçüncü kişiyi de borçlu ile birlikte davalı göstermesi zorunludur. iptale konu tasarruftan yararlanan üçüncü kişi davadan önce ölmüşse, iptal davası mirası reddetmeyen mirasçılara yöneltilir. dava dilekçesinde, üçüncü kişi davalı gösterilmemişse dava bu nedenle reddedilmez. zorunlu dava arkadaşlığı nedeniyle davaya katılması sağlanarak yargılama yürütülür (Güneren, 2004: 1046).

3.11.2.3.Kötü Niyetli Üçüncü Kişiler

Borçlu ile hukuki bir işlem gerçekleştiren kişiler, borçludan edindiği maları yada hakları üçüncü bir kişiye devretmişse, alacaklı olan kişinin bu devir tasarrufunun iptali için kötü niyetli bulunan üçüncü kişi veya kişilere karşı iptal davası açabilmektedir (İİK.md.282). burada bahsi geçen kötü niyetli kabul edilen üçüncü kişiler iptal davasına konu olan malı borçlunun alacaklısından mal kaçırmak amacıyla devir ettiğini bilen yada bilmesi gereken cüz'i haleflerdir. Tasarrufa konu olan malı devralan kişi borçlunun akrabası veya iş ortağı ise hiç şüphe yoktur ki bu kişilerin kötü niyetli bir davranışla hareket ettikleri ortadadır (Güneren, 2004: 1046).

İptal davası, iyi niyetli olan üçüncü kişilerin sahip olduğu hakları etkilemez (İİK.md.282/son). Bundan dolayıdır ki iptal davası iyi niyetli üçüncü kişilere açılmamaktadır.

3.12.Tasarrufun İptali Davasının 6183 Sayılı AATUHK İle İİK' nunda Yer Almasındaki Farklılık Sebebi

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 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'ndan en önemli farklarından biri kamu alacaklarının korunması yöntemlerinin belirtildiği hükümleridir. 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. 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 Kanunun' un 277 ve devamı maddelerinde düzenlenen tasarrufun iptali davalarına yönelik hükümler esas alınmak suretiyle kamu alacakları yönünden düzenlenmiştir (Akin, 2016: 90).

Diğer bir ifade ile belirtmek gerekirse özel kişiler arasındaki alacakların takip ve tahsilini düzenleyen 2004 Sayılı icra ve iflas Kanununda, 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 konumunda 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 (Demirtaşoğlu, 2011: 177).

3.13.İPTAL DAVASINDA KANUN YOLLARI

Tasarrufun iptali davasının yargılaması sonucunda verilen davanın kabulü kararına karşı davalıların ve ret kararına karşı davacı kamu alacaklısının kanun yollarına başvurma hakkı vardır. Kanun yollarına genel hükümler çerçevesinde gidilmektedir. Bunları inceleyecek olursak;

3.13.1. Temyiz

Temyiz davasının açılabilmesi için şu iki koşulun birlikte bulunması gerekmektedir. Bu belirtilen koşullardan ilki süre şartıdır. Temyiz süresi son kararın açıklanmasından itibaren 7 gündür. Son karar temyiz yoluna gitmeye hakkı olanların gıyabında açıklanmışsa bu 7 günlük süre tebliğ tarihinden itibaren başlar (CMK md. 291). Kanunda geçen bu süre hak düşürücü bir süre olup bu sürenin kusursuz olarak geçirilmesi durumunda eski hale iade yoluna başvurulabilir. Temyiz davasının görülebilmesi için gerçekleşmesi gerekli olan ikinci koşul ise istek şartıdır. Davasız yargılama olmaz prensibine göre temyiz davası kendiliğinden açılmaz bu konuda bir talebin bulunma şarttır. Temyiz başvurusunda bulunma ise hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi ya da zabıt katibine bir beyanda bulunulması şeklinde yapılmaktadır. Ardından beyan tutanağa geçirilir ve son olarak da tutanak hakime onayına sunulmaktadır (Bağcı, 2009: 80).

İdari yargı usulü kanununun 49. maddesinin birinci fıkrasında temyiz sebepleri yer almaktadır temyiz sebeplerini üç başlık altında toplamıştır.

- Görev ve yetki dışında kalan bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı bir şekilde karar verilmiş olması
- Kanunda belirtilen usul hükümlerine uyulmamış olması (Karakoç,1995: 248).

Temyiz kanun yolu, ilk derece mahkemelerince verilmiş olan kararların hukuka uygun olup olmadığının Yargıtay'ca incelenmesidir. Asliye hukuk ve sulh hukuk mahkemesinin İİK.m.277 vd. maddeleri uyarınca baktığı tasarrufun iptali davaları ile icra mahkemesince İİK.m.97/17 uyarınca istihkak davalarına karşılık olarak baktığı tasarrufun iptali davaları sonucu verilmiş olan nihai kararlar, temyize tabidir. Ancak miktar ve değeri itibari ile 1000 YTL yi geçmeyen iptal davasına ilişkin olarak asliye hukuk ve sulh hukuk mahkemelerince verilen kararlar kesindir. Bunun gibi icra mahkemelerince verilen kararların temyiz edilebilmesi için, 30.7.2003 tarihi itibari ile 2000 YTL yi geçmesi gerekir. Bu parasal sınırlar her yıl önceki yıl için uygulanan miktara yeniden değerlendirme oranının uygulanması sureti ile bulunacak miktara yükselir (Taze, 2007: 158).

İstinaf mahkemesinin vermiş olduğu nihai kararın aleyhine temyiz yoluna gidilmesi durumunda yalnız hukuka uygun olup olmadığı açısından değerlendirilecektir. Yani temyiz merci esas itibarıyla istinaf mahkemesi gibi bir olay, tahkikat ve yargılama mahkemesi değildir. Temyiz yolunda alt derece mahkemesini bildirilmiş olan olayların usulüne uygun bir şekilde incelenip incelenmediği, özellikle de o olayların, kanunların doğru uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder (Özcan, 2015: 184).

3.13.2.İstinaf

İlk derece mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlardaki hataları ve hukuka aykırılıkları gidermek amacıyla İstinaf kanun yoluna gidilebileceği kabul edilmiştir.

İstinaf olağan bir kanun yoludur. Çünkü istinaf kararları Henüz kesinleşmemiş olan nihai kararlara karşı kabul edilen bir yoldur. Olağan bir kanun yolu olarak kabul edilen İstinaf ilk derece mahkemelerinin nihai kararlarını hem maddi yönünü yani mahkemelerin elde ettiği soyut ve somut delillerinin tespitini değerlendirilmesi ve sübut konusundaki yanlışları yönünden, hem hukuki yönden yani mahkemelerin sabit gördükleri olaylara hukuk kurallarını uygulamaya koyarken hatalı bir işlem olup olmadığı yönünden değerlendirilmesidir (Sarıgül, 2017: 13).

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların bir üst yargı yolu olan istinaf mercilerince incelenmesi ve denetlenmesi, gerekli olması durumunda soruşturma işlemlerini soruşturmanın en baştan yapılmasını sağlayan soruşturma ve kararları düzeltme ve iyileştirme amacı güden bir kanun yoludur. İlk derece mahkemesi tarafından verilen bir kararın, bir üst dereceli mahkeme tarafından denetlenmesini, lüzumlu ise soruşturma işlemlerinin baştan yapılmasını sağlayan, düzeltmeye ve iyileştirmeye yönelik bir kanun yoludur. Ayrıca istinaf, haklara olan güveni kuvvetlendirici, Yargıtay'ın asıl görevi olan içtihat yaratma görevine daha fazla zaman ve imkan sağlayan bir kanun yoludur. İstinaf yargılaması, ilk derece mahkemesi tarafından verilen son kararın yalnız hukuki bakımdan incelemek için değil, bununla birlikte uyumsuzluğa ait yeni olaya ve delillerin ileri sürülmesine de imkan verir. Bu durumda taraflar, ilk derece mahkemesinde yargılama esnasında yapamadıkları veya

gerekli olarak görmedikleri veya faydalı kabul ettikleri delillerini kullanma imkanı bulurlar (Bağcı, 2009: 5-6).

3.13.3.Yargılamanın Yenilenmesi

Mahkeme bir davanın görüşülmesi esnasında taraflardan birinin elinde olmayan sebeplerden dolayı haklı olduğunu ispat edemeyerek haksız bir duruma düşebilir ve davayı kaybedebilir. İşte bu gibi hallerde kanunda tahdidi olarak sayılmış olan sebeplere dayanılarak bir mahkemenin esas hükmünün kaldırılmasını ve davanın yeniden tetkikini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi ya da muhakemenin iadesi adı verilmektedir (Atar, 1991: 166).

Yargılamanın iadesi yolu, kesinleşmiş veya kesin olarak verilmiş olan nihai kararlara karşı gidilebilen 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, HUMK 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 (Akın, 2016: 75).

Yargılamanın yenilenmesi yolu, kesinleşmiş veya kesin olarak verilmiş olan kararlara karşı gidilebilen (m. 445/I), olağanüstü bir kanun yoludur. Yargılamanın yenilenmesi yoluna ancak mahkeme tarafından verilmiş ve davanın esasını çözen kararlara karşı gidilebilir. Davanın açılmamış sayılması kararı usule ilişkin nihai bir karardır. Davanın esasını ilgilendiren ve taraflar arasındaki uyuşmazlık açısından kesin hüküm teşkil etmezler. Dolayısıyla davacı, davanın açılmamış sayılması kararından sonra, harç yatırmak suretiyle davasını yeniden açabilir. Davalı davacının açtığı yeni davaya karşı kesin hüküm itirazında bulunamamaktadır. Davanın açılmamış sayılması kararı esasa ilişkin bir karar olmadığından, Yargıtay incelemesinden önce veya sonra kesinleşmiş olsun yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz. Çünkü başvuran tarafın yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurmasında hukuki yararı

bulunmamaktadır. Davacı açılmamış sayılan davasını, zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yeniden açabilir (Taze, 2007: 159-160).

3.14.TASARRUFUN İPTALİ DAVASINDA YARGILAMA HARÇ VE GİDERLERİ

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 giderleri üç durumda inceleyelim;

3.14.1.İptal Davalarında Yargılama Gideri

İptal davasının yargılması sırasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesi aşamasında keşif, bilirkişi incelemesi gibi işlemlerin ikmalî 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 (Demirtaşoğlu, 2011: 147).

Yargılama giderlerinden kural olarak haksız çıkan taraf sorumlu olacaktır . Bunun yanında davanın kısmen kabul ve reddine karar verilmiş ise o zaman yargılama giderlerinden sorumluluk haklı çıkma nispetine göre yapılacaktır. İptal davalarında da genel yargılama giderlerinden sorumluluk genel esaslara göre belirlenecektir (Taze, 2007: 163).

Yargılama giderlerinin neler olduğu HUMK.nun 423'üncü maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre ve uygulamada yargılama gideri olarak kabul edilen masraflar şunlardır.

- Tarife gereğince mahkeme kalemi vasıtasıyla yapılan masraflarla yargılama oturumu (celse harcı gibi), keşif ve haciz giderleri
- Tanıkların seyahat ve ikamet masrafları ile yevmiye ve bilirkişi ücret ve giderleri
- İlam harçları

- Resmi dairelerden talep edilen belgelerin asıl suretlerinin tasdik ve pul harçları,
- Mahkemede bizzat hazır bulunan tarafların buldukları günlere ait seyahat ve ikamet giderleri
- Vekalet ücretleri
- Delil tespiti giderleri
- İhtiyati tedbir giderleri ile bu giderlere dahil kabul edilen yediemin giderleri yargılama giderleridir (Yılmaz, 2000: 142-143).

3.14.2.İptal Davasında Harç

Harç, kamu kuruluşlarının hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında özel ve tüzel kişilerin yaptıkları ödemelerdir. Devlet tarafından harç adı altında bir paranın alınabilmesi veya harçtan bağışıklığın söz konusu edilebilmesi için bu konuda açık bir kanun hükmünün bulunması gerekir. sayılı harçlar kanununa 3239 sayılı kanunla 95.md ile eklenen mükerrer 138.maddesine 3986 sayılı kanunla 1.md ile eklenen 4.fikrada cumhurbaşkanına harçlar konusunda belirli nispetler dahilinde maktu ve nispi harçları artırma ve indirme yetkisi verilmiştir (Yılmaz, 2000: 17).

İptal davaları, nitelik olarak konusu parayla ölçülebilen davalardandır. Bu nedenle iptal davalarında müddeabihin değeri üzerinden nispi peşin harç alınır. Keza karar ve ilam harcı da nispidir. Ancak iptal davasını açan kamu kuruluşu harçlardan muaf ise kuşkusuz iptal davası açarken de kendisinden harç alınmaz ve yargılama sonucunda, aleyhine karar ve ilam harcına hükmedilemez (Özcan, 2015: 172-173).

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. 6183 Sayılı Kanun 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 göre hesaplanmak suretiyle alınacaktır. İflas yoluyla takiplerde ise iptal konusu tasarrufun tamamının değeri üzerinden harç hesaplanır (Akın, 2016: 69).

Bir davada alınması gereken harçların en önemlileri, başvurma harcı ile karar ve ilam harçlarıdır. Başvurma harcı dava açılırken davacı tarafından peşin olarak ödenmesi gereken ve her yıl başından geçerli olmak üzere tespit ve ilan edilen, Harçlar Kanununa bağlı (1) sayılı tarifede yazılı, miktarı belli (maktu) bir harçtır. Karar ve İlam harcı ise başvurma harcı dışında ayrıca davanın konusuna göre maktu ve nispi olarak alınan bir harçtır. Nispi karar ve ilam harcı konusu belli bir değerle ilgili bulunan davalarda esas ile ilgili bir karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden binde 54 oranında alınır. Bu miktarın $\frac{1}{4}$ davacıdan davanın açılması sırasında peşin alınır. Kalan $\frac{3}{4}$ 'lük kısım davanın reddi dışındaki tüm hallerde davalıdan tahsil edilir. Nispi karar ve ilam harcına tabi davalar dışındaki, yani konusu belli bir değerle ilgili olmayan ve taraf teşkiline imkan bulunmayan davalarda verilen esas hakkındaki kararlarla, davanın reddi kararı ve icra mahkemelerinin nispi harca tabi davalar dışındaki kararlarında maktu yani miktarı belirli harç alınır (Taze, 2007: 161-162).

3.14.3.İptal Davalarında Vekalet Ücreti

Tasarrufun iptali davasında vekalet ücreti nispi olarak belirlenir. Davanın reddi üzerine davalı yan yararına da nispi tarife üzerinden vekalet ücreti hükmolunur. Şayet dava 'ön koşul 'yokluğu (örneğin ; icra takibi bulunmaması veya kesin veya geçici nitelikte bir aciz belgesi ibraz edilmemesi) gibi nedenlerle reddedilmişse bu taktirde davalı yan yararına maktu vekalet ücreti belirlenmelidir (Akşener, 2002: 465).

Kamu alacaklısı tarafından 6183 Sayılı Kanun AATUHK hükümlerine göre açılacak olan 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 (Demirtaşoğlu, 2011: 147).

3.15.TASARRUFUN İPTAL DAVASINA İLİŞKİN BAZI YARGI KARARLARININ İNCELENMESİ

1-İstanbul 1.Asliye Hukuk Mahkemesi'nin 03.01.1991 tarihli 1990/79 Esas ve 1991/413 Karar sayısı tasarrufun iptali davasının reddine dair kararı.

DAVA: Davacı vekili 18.02. 1988 havale tarihli dava dilekçesinde: İstanbul Ticaret Sicili' nde 1907606 /145037 no ile kayıtlı bulunan "Gülen Ticaret-Gülen Erdöş" firmasının iflas ettiğini ve müflis Gülen Erdöş için İst. 1. İf. Mem'nun 1986/86 sayılı iflas masasının kurulduğunu,06.02.1987 tarihinde yapılan ilk alacaklılar toplantısında iptal davaları açma ve adli müzaheret talep etme hususunda yetki verildiğini, Beykoz, Anadolu Hisarı, Körfez cd. 13 pafta, 66 ada, 18 parsel sayılı 1004 M2 üzerine kain 4 dubleks dairenin maliki Gülen Erdöş'ün, kocasının borçları için bu gayrimenkulü bankalara ipotek ettiğini, iflas davasının gazetede yayınladığını, yayından bir hafta sonra Gülen Erdöş'ün alacaklılardan kaçırılışının ve satışın taraf olmayan T. İş Bankası Yenicami Şb. Müd.'nde ve gece 22-24 arasında Beykoz Tapu Sic. Müdürü, Beykoz İc. Memuru, İş ve Ziraat Bankaları yetkilileri, alıcı Recep Genç'er'le müflisin kardeşlerinin de hazır olduğu bir mecliste satış akdi, Recep Genç'er ile 750.000.000 TL. gibi, emsalsiz bir gayrimenkul için bedava sayılacak bir fiyatla gerçekleştiğini, halbuki satıştan 4 gün sonra icra yolu ile taşınmazın 1.500.000.000 TL. muhammen bedelle satışının yapılacağını, eldeki bilgi ve belgelere göre satış tarihindeki gerçek değerinin en az 2.500.000.000 TL. olan bu taşınmazın masa varlığını alacaklılardan kaçırmak için düşük bedelle ve muvazaa yoluyla davalıya satıldığının anlaşıldığını belirterek adli müzaheret ve ihtiyati tedbir kararı verilmesini ve satışın iptaline karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

CEVAP: Yapılan bu muvazaalı satış işlem de Davalı vekili 24.05.1998 tarihli cevap dilekçesinde: Davanın yetkisiz mahkemede açıldığını, yetkili mahkemenin İstanbul Asliye Hukuk Mahkemeleri olduğunu, adli müzaheret talebinde bulunmaya hakkı olmayan davacının nispi harcı yatırmaması halinde davaya devam olunmayacağını, birinci alacaklılar toplantısının iptal davası açılmasına karar veremeyeceğini, ihtiyati tedbir kararı verilmesini haklı kılacak bir sebep olmasını, Gülen Erdöş'ün taşınmaz satışını alacaklılardan mal kaçırmak ve onlara zarar vermek amacıyla yaptığını iddia eden ve davacıya bu hususta yazılı beyanlarda bulunan kişinin bizzat Gülen Erdöş

olduğunu, iflas dairesinin onun iddiasına dayanarak bu davayı açtığını, hiç kimsenin kendi kusuruna dayanarak hak iddia edemeyeceğini, taşınmazın satış bedeli olarak ödenen miktarın tapuda gösterilen miktar olamayıp müvekkilince toplam 1.300.000.000. TL. nin Gülen Erdöş'e ödendiğini, Gülen Erdöş'ün icra yolu ile yapılacak satıştan devamlı olarak kaçındığını ve bunu sağlamak için çeşitli yollar denediğini, uygun bulduğu yüksek bedelli satışı tamamen kendi serbest rızası ile yaptığını belirterek davanın reddini istemiştir.

GEREKCE: Taraflar aralarındaki dava icra iflas kanun'unun 277/280.maddelerine dayanılmak suretiyle yapılan satışın iptali isteminden ibarettir.

Dava 18.02.1988 tarihinde açılmıştır. Müflis Gülen Erdöş ise 28.02.1986 tarihinde İstanbul 7.ticaret mahkemesine müracaat ederek iflasını istemiştir. Ancak dava evvelce eşi müteveffa müflis Fikri Erdöş'ün borçlarından dolayı dava konusu taşınmazı alacaklı bankalara ipotek ettiği anlaşılmaktadır. İpotekli alacaklı iş bankası ve ziraat bankası tarafından icra takibi yapılmış ve bu icra takipleri sırasında gayrimenkule 27.04.1984 tarihinde 400 000000 lira muhammen bedel takdir edildiği bu bedele tiraz edilmesi üzerine de 2. Sefer yapılan değer taktır ve tespitin de 560.000.000 TL değer biçildiği her nedense satışın o tarihlerde gerçekleştirilmediği ve geriye bırakıldığı anlaşılmaktadır. Alacaklı bankalar tarafından taşınmazın icra marifetiyle satışa çıkartılması işi takip edilmiş ve 1986 yılına kadar bu icra takipleri sürmüştür. En son Beykoz icra mudurluğunun 1984/496 talimat sayılı dosyası ile taşınmazın 11.04.1986 tarihinde ilk satış günü tesbit ve ilan edilmiştir.

Bu icra işlemleri devam ederken müflis Gülen Erdöş ve vekilleri Tanju Gürtuna ve Mustafa Çiftar'ın Gülen Erdöş ile birlikte dışarıdan taşınmaza müşteri aradıkları emlak komisyoncularına haberler bıraktıkları ve dava konusu yeri satın almak için değişik satışların gelip gezip gördükleri ancak davalı Recep Gençer ile bedel üzerinde aylarca süren görüşmeler neticesinde anlaşma sağlandığı 04.03.1986 Tarihli yazılı protokole göre 1 Mayıs 1986 tarihine kadar taşınmazı boşaltıp alıcısı Recep Gençer e teslim edileceği vekilleri tarafından kabul ve imza edilmiştir. Gene 08.07.1986 tarihli ihbarname başlığını taşıyan anlaşma şekline göre taşınmazın 1.300.000.000 TL bedel mukabilinde Recep Gençer'e satıldığı ve bakiye kalan 200.000.000 lira borcunda tamamının Gülen Erdöş tarafından tahsil edildiği kabul edilmek suretiyle tarafların

ibralaştıkları bu belgenin de bizzat Gülen Erdöş kardeşleri Ali Çifter Mustafa Çifter ve Tanju Gürtuna ile Engin Dinç tarafından imzalanmış olduğu görülmüştür.

Davacı İflas Masası vekili her ne kadar İş Bankasının kendi ipotekli alacağını tahsil etmek amacıyla güç durumda bulunan müflis Gülen Erdöş ü sıkıştırdığı onu çok düşük fiyatla 750.000.000 TL bedel mukabilinde davalıya satmayı sağladığını iddaa etmiş ise de bizzat dinlenen davacı tanıkları dahi iddaayı doğrulamamışlardır.

Davacı tanıklarından Beykoz eski icra müdürü Muhittin Baykal tanık olarak gösterilmiş, bu tanığın esasa müessir bir beyanı olmadığı anlaşılmıştır. Aynı şekilde satış işleminin yapıldığı tarihte Beykoz Tapu Sicil Muhafızı olduğu anlaşılan Erdal Uygun da ifadesinde 2644 sayılı yasa hükümleri gereğince ferağ işleminin tarafların isteği üzerine tapu dairesi dışında hatta işin uzaması halinde mesai saatleri dışında da yapılmasında bir kanunsuzluk ve usulsüzlül bulunmadığını açıklamıştır. Diğer davacı tanıkları ve müflisin kardeşleri olduğu anlaşılan Ali Çifter başından sonuna kadar tarafların pazarlık yaptıkları sırada ve satış işlemi sırasında hazır buldukları halde belgelerdeki imzaları da mevcut olduğu halde satış bedelinin not olarak belirtmemişlerdir, hatırlayamadıklarını bildirmişler, ancak 04.03.1986 ve 08.07.1986 tarihli sözleşme ve ibranamedeki imzaların kendilerine ait olduğunu açıklamışlardır. Bu durum karşısında davacı tanıklarının işin esasına müessir hiçbir bilgileri olmadığını kanısına varılmıştır.

Davalı tanıkları ise, inandırıcı açıklamalarından tarafların tapu işlemini yaptırırken Bahçekapı İş Bankası şubesinde hazır olduklarını, taşınmazın 1.300.000.000 TL. bedel mukabilinde Gülen Erdöş tarafından davalıya satıldığını, satış sırasında işlem yapılırken alacaklı banka müdürlerinin vergi dairesi müdürünün taşınmaz üzerindeki ipotekleri kaldırmak üzere icra takipleri yapılmış olması sebebiyle ilgili icra müdürlerinin Gülen Erdöş'ün kardeşlerinin de huzuru ile ferağ işleminin yapılmış olduğunu, tapu masraflarının Gülen Erdöş'ün parası olmaması sebebiyle davalı tarafından ödendiğini, hatta satıştan sonra Gülen Erdöş'ün davalı Recep Gencer'e teşekkür ettiğini, icra marifetiyle taşınmazın satılması halinde ucuza gideceğini ifade ettiğini, birbirlerini tamamlar ve doğrular mahiyetteki beyanlarından anlaşılmıştır.

Davalı tanıklarından Atilla Uraz 5-6 yıl önce kendisinin yalıtı satın almak istediğini, Gülen Erdöş'ün kardeşi avukat Mustafa Çifter ile birlikte bürosuna geldiğini,

kendilerinin yere 1.200.000.000 TL. istediklerini, kendisinin ise önce 750.000.000 lira teklif edip daha sonra 1 milyar liraya çıktığını, fakat daha sonra bankalara ipotekli olması nedeniyle satın almaktan vazgeçtiğini açıklamış ayrıca davalı yeri satın almadan önce mimar şeref Demirel isimli şahsın yeri ve binayı incelemesini istemiş, tanık sıfatıyla dinlenen bu şahıs da müflisin vekili olan Tanju Gürtuna ile randevulaşmak suretiyle gidip yeri gezip görmüş, uygun fiyata olduğunu ancak bakımsız olan binanın 400.000.000 TL civarında masrafının bulunduğunu da davalıya ifade ettiğini taraflar arasındaki görüşmelerin ayrıca sürdüğü en sonunda bahis konusu fiyat üzerinden anlaşmanın sağlandığı kanısına varılmıştır.

Davacı taraf iddaasını isbata yarar hiçbir delil gösterememiş ticaret sicili dosyası delil olarak dayandıkları iflas masası defterleri v.s belgeler celp edilerek dosya içerisine konulmuştur. İstanbul 7. Asliye ticaret mahkemesinin 1986/438 Esas 1986/477 Karar numaralı 30.09.1986 tarihli iflas ile ilgili kararının ve dosyanın tetkikinden müflisin 28.02.1986 tarihinde vekili Av. Şadi Kavur tarafından ticaret mahkemesine müracaat edilerek Gülen Erdış'ün kendisinin ve sahibi olduğu şirketin borçlarını ödemekten acze düştüğü ifade edilerek iflasına karar verilmesini talep edilmiş ve mahkemece iflasın istemiş olduğu 5 Mart 1986 tarihli günaydın gazetesinde ilan edilmiştir. İflasın size 30.09.1986 Günü saat 14.00'te Açılmasına karar verilmiştir. Satış işlemi ise 07.03.1986 Tarihinde yapılmıştır. İflas edenin iflasından veya iflas için mahkemeye müracaat ettiğinde davalı Recep Gencer'in haberdar olduğu hususunda iddaadan başka hiçbir delil bulunmamaktadır tapudaki işten her ne kadar 750.000.000 TL. Üzerinden yapılmış ise de gerçek satış bedelinin 1.300.000.000Lira oldu yazılı belgelerden ve taraf tanıklarının beyanlarından açıkça anlaşılmaktadır davalının kötü niyetli olduğu hususunda da herhangi bir delil gösterememiştir müflisin iflas memurluğuna müracaat ederek ihbarda bulunduğu iş bankası mensupları tarafından kendisinin aldatıldığını ikna edildiği bu nedenle Yeri ucuz fiyatla davalı ya satmasına sebep oldukları beyan edilmiş ise de, gerek müflisin gerekse kardeşlerinin beyanlarının samimi olmadığı kanısına varılmıştır.

Bu nedenle kanıtlanmayan davanın reddine karar verilmesi gerekmiştir.

HÜKÜM: Yukarıda açıklanan nedenlerle:

1-) Sukuta ermeyen davanın REDDİNE,

2-) 7.700 TL. ret harcının peşin harçtan

mahsubu ile bakiyesinin istek halinde davacıya iradesine,

3-) Aşağıda müfredatı yazılı davalı tarafından yapılmış bulunan -44.500 TL. Yargılama giderinin davacıdan tahsili ile davalı ya ödenmesine,

4-) Avukatlık ücret tarifesine göre davalı vekili için takdiren 9.785.000 TL. Nisbi velayet ücretinin davacıdan tahsili ile davalıya verilmesine,

Taraf vekillerinin yüzlerine karşı temyiz yolu açık olmak üzere 03.10.1991 Tarihinde karar verildi.03.10.1991 (Sırrı Akşener Haşmet, 2002:120-124).

3.16.TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ YILLAR İTİBARIYLA SEYRİNİN İNCELENMESİ

Tasarrufun iptali davalarının yıllar itibariyle genel seyri incelendiğinde genel itibariyle artış eğiliminde olduğu ancak özellikle 2005 yılından itibaren büyük bir artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Tasarrufun iptali davalarının sayısının artması ise vatandaşların ticari hayatlarında dürüst olmayan davranışlara yöneldiğinin de bir göstergesidir. Tasarrufun İptali davalarının yıllara göre seyri ve sonuçları genel olarak incelenmiştir.

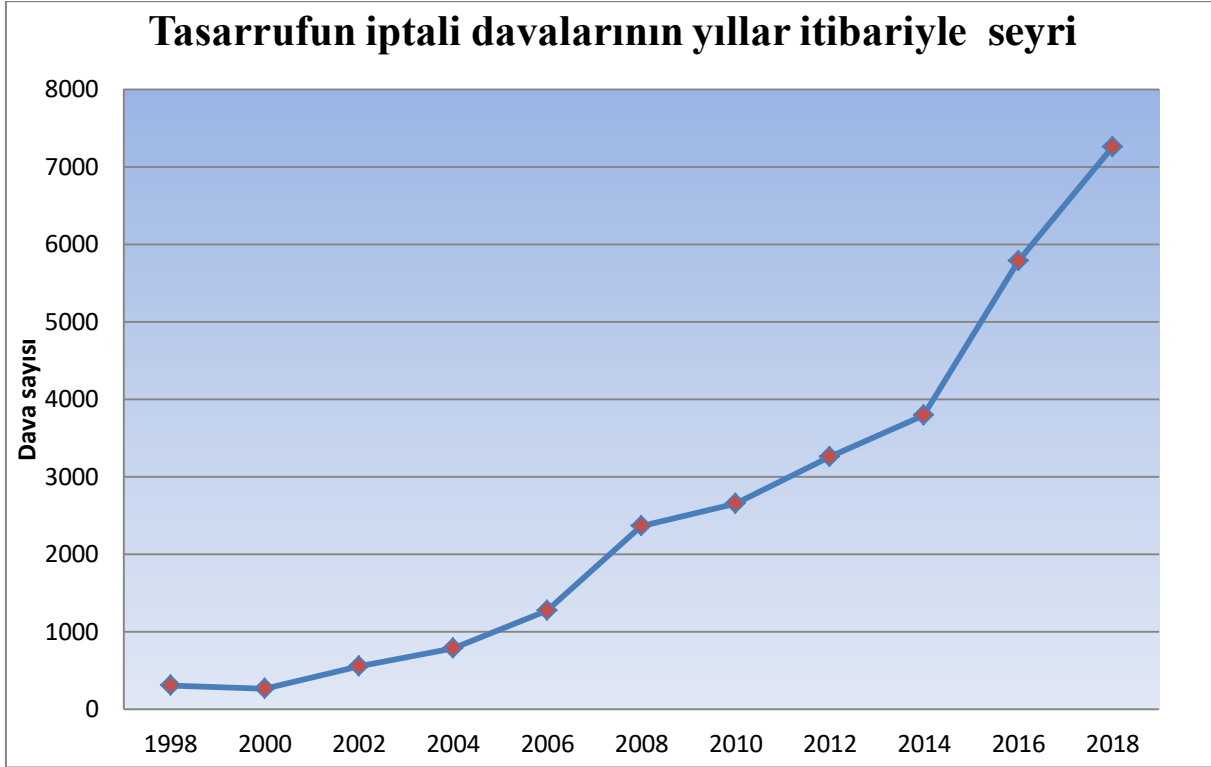
Tablo 1: Tasarrufun İptali Davasının Yıllar İtibariyle Seyrinin İncelenmesi

Yıl	Dava sayısı	Önceki yıla göre değişim %	Davacı sayısı	Davalı sayısı	Önceki yıla göre değişim %
1998	302		329	491	
1999	424	40,40	454	767	37,99
2000	264	- 37,74	315	425	- 30,62
2001	465	76,14	507	888	60,95
2002	551	18,49	692	1.055	36,49
2003	1.004	82,21	1.161	1.698	67,77
2004	785	- 21,81	955	1.450	- 17,74
2005	1.037	32,10	1.297	2.260	35,81
2006	1.276	23,05	1.626	3.012	25,37
2007	1.477	15,75	1.958	3.673	20,42
2008	2.366	60,19	2.867	5.933	46,42
2009	2.703	14,24	3.092	7.634	7,85
2010	2.653	- 1,85	3.107	7.424	0,49
2011	2.876	8,41	3.197	8.181	2,90
2012	3.251	13,04	3.788	10.018	18,49
2013	3.775	16,12	4.316	11.668	13,94
2014	3.792	0,45	4.514	12.102	4,59
2015	4.604	21,41	5.251	13.531	16,33
2016	5.780	25,54	6.452	16.313	22,87
2017	6.570	13,67	7.424	18.131	15,07
2018	7.350	10,31	8.225	19.721	24,08

(<http://www.adliscil.adalet.gov.tr/adaletistya.html>, 2006-2017;

http://www.adliscil.adalet.gov.tr/Istatistikler/1996/hukuk_pdf/hukuk_web/2005ahld.HTM, 1998-2005)

Davanın, icra takibine konu ve teminatsız kalan alacağın tahsiline yönelik olmasına karşın açılan icra takip oranlarından daha fazla oranda açıldığı gözlenmektedir. Tasarrufun iptali davalarının mevcut icra takiplerine bağlı olarak giderek artması bir anlamda alacaklının mevcut borçlu sayısını da arttırması ve daha çok kişisi borçtan sorumluluk altına sokması anlamına da gelmektedir.



Şekil 1 Tasarrufun iptali davalarının yıllar itibariyle şekli. (Yukarıda belirtilen tablo 1 verileri dikkate alınarak hazırlanmıştır.)

Genel olarak tescile dayalı varlıkların ve hakların mülkiyet devirleri konusunda tasarrufun iptali davalarının daha çok açıldığı gözlenmektedir. Ekonomik bazı göstergeler paralelinde artan nüfus, değişen iş gücü, istihdam olanaklarının gün geçtikçe artış göstermesi sonucu icra ve tasarrufun iptali davalarının 2005-2018 yılları seyri yer almaktadır

Son on yıllık veriler incelendiğinde; yine tasarrufun iptali davasının açılma oranlarının işgücü ve istihdam oranlarının artış kat sayıları ile paralellik gösteren bir yapıda olduğu yorumu yapılabilmektedir. Bunun bir diğer anlamı istihdam edilen işgücüne bağlı olarak borçlanmaların da arttığıdır.

3.17. MAHKEME KARARLARI ÖRNEKLERİ

Bu başlık adı altında tasarrufun iptali davasına konu olan davalar incelenmiştir. 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.

Diğer bir ifadeyle anlatılmak istenirse; Tasarrufun iptali davasının kabulü halinde, mahkemece dava konusu tasarrufun kamu alacaklısının alacağı ile sınırlı olmak kaydıyla iptaline karar verilmesi gerekli ve yeterli olacaktır. Kamu alacaklısı tarafından açılan tasarrufun iptali davasında, davacının 6183 Sayılı Kanun'da öngörülen hallerden birinin varlığını ispat edememesi, davanın yasal hak düşürücü sürelerde açılmaması, kamu borçlusu tarafından kamu alacağının ödenmesi, dava şartlarından birinin bulunmaması durumunda mahkemece verilecek nihai kararlar çeşitli şekilde olabilir. Mahkemece verilen bu kararlar, ret kararının sonuçlarını doğurur.

Toplamda 8 adet mahkeme kararları incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda genellikle mahkemenin alacaklıyı koruduğunu söyleyebiliriz. Bu durumda verilmiş olan kararlar sonucunda alacaklı sıfatında bulunan kişilerin lehine borçlu durumda bulunan kişilerin aleyhine sonuç doğuracaktır. Genellikle mahkeme karar verirken davacı yararına bozmuştur gibi ifadeler kullanılmaktadır ya da davanın reddine karar verip açılan davayı yerinde bulmayabilir. Usulüne uygun ve zamanında açılan davalar sonucunda alacağı bulunan davacının yararına olacak şekilde karar verildiği gözlenmektedir.

Örnek: 1

(YARGITAY 15. Hukuk Dairesi 12.10.1993 Tarihli 3466-3982 Sayılı Karar).

Özet: İİK'nun 278/2. Maddesi gereğince; Akdin yapıldığı sırada, kendi verdiği şeyin değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiğini akitlerinin bağışlama gibi sayılacağı ve bu bağışlamanın da icra hukuku yönünden iptali gerekeceği belirtilmiştir.

Davalı borçlu tapuda gösterilen bedel dışında, ayrıca davalı avcılara bir bedel ödediğini ve bu nedenle tasarrufun düşük bedelle yapıldığını iddia ve ispat etmemiştir. Burada, ayrıca satıcı ile alıcıların iyi niyetli olup olmadıklarını bir önemi yoktur. Yasa böyle bir şartı aramamıştır. Tasarrufun, davacının payı oranında iptaline karar verilmesi gerekir.

Davalı borçlunun 3/12 hissesine sahip olduğu İstanbul'un bebek semtindeki dairenin tümünün icra takibinden sonra borçlunun annesinin oturduğu apartmandaki komşularından olan diğer davalılara 10.01.1992 tarihinde 100 milyon TL tapuda satılık temlik edildiği fakat bu dairenin satış tarihindeki gerçek değerinin 300.000.000 TL. olduğu bilirkişi raporu tapu kaydı ve icra dosyası içeriğinden anlaşılmaktadır. Davacı alacaklı davalılar arasındaki bu tasarrufun alacaklıdan mal kaçırmak amacıyla yapıldığını ileri sürerek iptalini istemiştir. İİK.'nun 278/2. Maddesi gereğince aktin yapıldığı sırada, kendi verdiği şeyin değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitlerinin bağışlama gibi sayılacağı ve bu bağışlamanın da icra hukuku yönünden iptali gerekeceği belirtilmiştir. Söz konusu tasarruf haciz tarihinden 22 gün önce gerçekleşmiştir. Tasarrufun, iptali için öngörülen süre içerisinde yapıldığı ve gerçek değerinden 1/3 oranında düşük bir bedelle satıldığı yönleri tartışmasızdır. Davalı borçlu tapuda gösterilen bedel dışında, ayrıca davalı alıcılara bir bedel ödediğini ve bu nedenle tasarrufun düşük bedelle yapılmadığını iddia ve ispat etmemiştir.

Bu durumda söz konusu tasarruf İİK'nun yukarıda açıklanan hükmü gereğince bağışlama gibi işleme tabidir. Burada ayrıca satıcı ile alıcıların iyi niyetli olup olmadıklarının herhangi bir önemi yoktur. Çünkü yasa böyle bir şartı aramamaktadır. Kaldı ki davacı alacaklı da bilirkişi raporunda bildirilen 300.000.000 TL. Değerin İstanbul'un bebek semtine göre çok az olarak saptandığını bildirerek rapora itirazda da bulunmuştur. Öyle ise tasarrufun davacının payı oranında iptaline karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile davanın reddi yolunda hüküm kurulması usul ve yasaya aykırı olup, bozulması gerekirken evvelce yanlışlıkla onandığı bu defa yapılan inceleme sonucu anlaşıldığından, davacının karar düzeltme isteminin kabulü ile hükmün bozulması gerekmiştir.

SONUÇ: Davacının karar düzeltme isteminin kabulü ile Dairemizin 09.03.1993 tarih, 1993/323-1082 Sayılı onama kararının kaldırılmasına, Temyiz olunan kararın

yukarıda açıklanan nedenle davacı yararına (BOZULMASINA), ödediği temyiz peşin ve tashihi karar peşin harcının istek halinde tashihi karar talebinde bulunan davacıya geri verilmesine, 12.10.1993 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Örnek: 2

(YARGITAY 15. Hukuk Dairesi 09.12.1986 Tarihli 320-4200 Sayılı Karar).

ÖZET: İFLASIN AÇILMASINDAN ÖNCEKİ BİR YIL İÇİNDE YAPILAN TASARRUFLAR GEÇERSİZDİR (BATILDIR).

Ödeme “tediye” kabiliyetini kısmen veya tamamen yitirmiş kişinin iyi niyetli bir kişiden veya temkinli bir tacirden beklenilmeyecek tasarruflarla mevcudunu eksilttiği ve üçüncü kişinin de bu durumu ve işlemin niteliğini bildiği veya bilmesi gerektiği durumlarda da tasarruf geçersiz “batıl” sayılmıştır.

Sözleşmenin yapıldığı sırada alacaklının verdiği şeyin değerine göre borçlunun karşılık “ivaz” olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği satışların başlama sayılması gerekir.

Taraflar arasında Salihli 2. Asliye Hukuk Hakimliği’nce görülecek davanın reddine dair verilen 12.11.1985 tarih ve 294-493 sayılı hükmün temyizen tetkiki davacı temsilcilerince istenmiş ve temyiz dilekçesinin süresi içinde verildiği anlaşılmış olmakla, dosyadaki kağıtlar okundu, gereği konuşulup düşünüldü:

Temyiz olunan karar 12.11.1985 tarihinde verilmiştir. Davanın değeri 1.000.000 lirayı aşmadığından 6.4.1985 tarih 3156 sayılı kanunla değiştirilen HUMK’nun 438/1. Maddesince temyiz incelemesi dosya üzerinden yapılmıştır.

Dava davacı müflis kolektif şirketin ortağı ve aynı zamanda müflis Ömer tarafından 903 ve 1240 parsel sayılı taşınmazların yapılan satışlarının iptaline ilişkindir. Her ne kadar İİK’nun 276. Maddesinde iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde yapılan tasarrufların batıl olduğu belirtilmişse de aynı kanununun 280/ilk maddesi hükmüne göre tediye kabiliyetini kısmen veya tamamen kaybetmiş bir kişinin iyi niyetli bir şahıstan veya basiretli bir tacirden beklenilmeyecek tasarruflarla mevcudunu eksilttiği ve üçüncü şahsın da bu durumu ve işlemin niteliğini bildiği veya bilmesi

gerektiği hallerde de yapılan tasarruf batıl sayılmıştır. Sözü edilen maddenin yollama da bulunduğu aynı kanunun 278. maddesinin 2. bendinde akdin yapıldığı sırada alacaklının verdiği şeyin değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği satışların başlama sayılacağı öngörülmüştür.

Tüm bu olgular yeterince değerlendirilmedikçe alıcının iyi veya kötü niyetli olduğu hususunda bir sonuca varmak mümkün değildir.

Bu durum karşısında mahkemece yapılacak iş, Müflis şirket ortağı Ömer ile alıcılar Aziz ve Ali Arasındaki taşınmaz satışına ilişkin akit tablosunun dayanakları incelemek, Bu satış tarihi ile davacı şirket ve ortağı Ömer hakkında yapılan takip tarihlerindeki satış bedelleriyle, Gününü rayiç satış bedellerini karşılaştırmak suretiyle elde edilecek sonuçların, mevcut delillerle birlikte incelenerek sonuca uygun bir karar vermek olmalıdır.

Mahkemenin bu yönleri gözden kaçırarak yazılı olduğu şekilde eksik inceleme ile hüküm kurulması doğru bulunmamıştır.

SONUÇ: Yukarıda açıklanan nedenlerle hükmün davacı yararına **BOZULMASINA**, iflas idaresi vekille temsil edilmediğinden yararına vekalet ücreti tayinine yer olmadığına, ödediği temyiz peşin harcının istek halinden temyiz eden davacıya iadesine, 9.12.1986 gününde oybirliğiyle karar verildi (Akşener, 2002:163-164-165).

Örnek: 3

(YARGITAY 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 hakim 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.

Örnek: 4

(YARGITAY 17. Hukuk Dairesi 2014/23900 Esas- Karar 2017/1461 Karar Tarihi: 14.02.2017).

ÖZET: Mahkemece, ivazlar arasında fahiş fark bulunduğu, davalı'nın borçlu yeğeni olduğu İİK'nun maddelerine göre tasarrufun iptali gerektiği ancak dava konusu taşınmaz ve aracı elden çıkarmış olduğundan bedellerinin tahsili gerektiğinden bahisle davanın kabulüne karar verilmiş; hüküm, davalılarvekili tarafından temyiz edilmiştir. Dosya içerisindeki bilgi ve belgelere göre ivazlar arasında fahiş fark bulunmamasıyla birlikte mahkeme kararının diğer gerekçe ve değerlendirilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmamasına İİK'nun maddesine göre neseben veya sıhren üçüncü dereceye kadar hısımlar (bu derece dahil)arasında yapılan ivazlı tasarruflar bağış niteliğinde olup iptali gerekmesine göre davalılar Egemen Nakliye vekilinin yerinde görülmeyen tüm temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanunun uygun bulunan hükmün onanmasına karar verilmiştir.

Dava: Taraflar arasındaki tasarrufun iptali davasının yapılan yargılaması sonunda verilen hükmün duruşmalı olarak temyizen tetkiki davalılar vekilince istenmiş olmakla duruşma için tayin edilen 14.02.2017 Salı günü davacı vekili Av. ... ile davalılar ve vekili Av. geldiler. Diğer davalı tarafından gelen olmadı. Temyiz dilekçesinin süresi içinde verildiği anlaşıldıktan ve hazır bulunan taraf vekilleri dinlendikten sonra dosya incelendi, gereği düşünüldü:

Davacı vekili, davalı borçlular, hakkında takip başlatıldığını, borçluların alacağı karşılayacak mal varlıkları olmadığını ve alacaklılarından mal kaçırmak amacıyla dava konusu plakalı aracın 28.05.2012 tarihinde, 144 ada 116 parsel 6 nolu bağımsız bölümün 22.09.2011 tarihinde borçlulardan... yeğeni davalı... ye satıldığını belirterek davalılar arasındaki tasarrufların iptalini talep etmiştir.

Davalı borçlular vekili, müvekkillerinin mal varlıklarını mal kaçırma amacı ile değil bir an önce borçlarının ödenmesi amacı ile satıldığını ve sonuçta borçların bir kısmının ödendiğini belirterek haksız açılan davanın reddini savunmuştur.

Davalı vekili, davanın görülebilmesi için gerekli aciz belgesinin sunulmadığını ve borçluların aciz halinin olmadığını, müvekkilinin üniversiteyi bitirip iş hayatına atılmak istediğinde dedesi hediye olarak dava konusu aracı aldığını ve bedelin banka havalesi ödendiğini belirterek davanın reddini istemişlerdir.

Mahkemece, ivazlar arasında fahiş fark bulunduğu, davalı ...nin borçlu...yeğeni olduğu İİK'nın 278/2 ve 280.maddelerine göre tasarrufun iptali gerektiği ancak dava konusu taşınmaz ve aracı elden çıkarmış olduğundan bedellerinin tahsili gerektiğinden bahisle davanın kabulüne karar verilmiş; hüküm, davalılarvekili tarafından temyiz edilmiştir.

Dosya içerisindeki bilgi ve belgelere göre ivazlar arasında fahiş fark bulunmama ile birlikte mahkeme kararının diğer gerekçe ve değerlendirilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmamasına İİK'nın 278/3-1 maddesine göre neseben veya sıhren üçüncü dereceye kadar hısımlar (bu derece dahil) arasında yapılan ivazlı tasarruflar bağış niteliğinde olup iptali gerekmesine göre davalılar Egemen Nakliye vekilinin yerinde görülmeyen tüm temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanunun uygun bulunan hükmün ONANMASINA ve 1.480,00 TL vekalet ücretinin davalılar ... ve Müseyye Köse'den alınarak duruşmada vekille temsil olunan davacıya verilmesine, aşağıda dökümü yazılı 16.086,34 TL kalan onama harcının temyiz eden davalılar BOZULMASINA, 14.02.2017 gününde oybirliği ile karar verildi.

Örnek: 5

(YARGITAY 15.Hukuk Dairesi 18.03.1992 T. 5892-1383 sa. ka.)

ÖZET: Somut olayda, borcun tasarruftan önce doğduğu ve borçlunun aciz içerisinde olduğu belirgindir. Üçüncü şahıs durumundaki şirketin, borçlu şirketin bu durumunu bilmediğini ileri sürmesi, dosya kapsamına ve mantık ölçülerine uygun değildir. Bu bakımdan davalının kabulüne karar verilmelidir.

Davacı vekili dava dilekçesinde, borçlu Uçarlar Kollektif Şirketi hakkında, alacaklarında ötürü icra takibi yaptıklarını şirketin acz içerisinde bulunduğunu, diğer davalı şirketin, borçludan alacaklı olduğunu, takip yerine borçluyu ikna ederek, alacağına karşılık Noterden satış sözleşmesi yaparak, bedel ödemiş gibi 35 ZN 290 VE 35 VT 667 plaka nolu kamyonları üzerine geçirdiğini, 3. Şahıs durumundaki bu davalı şirketin borçlunun acz içinde olduğunu bildiğini, borçlu şirketin borçlarına kefil olup, ayrıca davalı borçlu şirket ile 3. Şahıs durumundaki şirket ortaklarının birlikte İztak A.Ş.'yi kurduklarını ileri sürerek, bu tasarrufların iptalini istemiştir.

Davalı Kaya Madencilik Endüstri Montaj San. ve Tic. A.Ş. vekili, borçlu taraf ile borç alacak ilişkileri olmadığını, bu kamyonları alacak karşılığı değil de, bedellerini ödeyerek satın aldıklarını, borçlunun acz içinde olduğunu bilmediklerini ileri sürerek davanın reddini savunmuştur.

Davacı vekiline, adı geçen davalılar aleyhine 1991/319 sayılı icra dosyasına dayalı olarak aynı mahiyette İzmir 1. Asliye Hukuk Mahkemesinde açılan dava bu dava dosyası ile birleştirilmiştir. Mahkemece, davalı ticari şirketler ayrı tüzel kişiliklere sahip olup, Kaya Madencilik şirketine kasa defterinde, kamyon alma bedellerinin çıkışının gözüktüğü; resmi satışın, yazılı belge ile aksinin ispatlanamadığı, borçlunun aczinden 3. Şahıs durumundaki şirketin haberi olmadığı, muvaza bulunmadığı gerekçeleri ile her iki dava reddedilmiş, bu karar davacı vekilince temyiz edilmiştir.

Taraflar arasındaki uyuşmazlık, tasarrufun iptaline ilişkindir. Somut olayımızda, borcun tasarruftan önce doğduğu ve borçlunun acz içerisinde olduğu belirgindir. Sorun, 3. Şahıs durumundaki davalı Kaya Madencilik Endüstri Montaj San. ve Tic. A.Ş.'nin, davalı borçlu şirketle birlikte muvazaalı olarak tasarrufları yapıp yapmadığının saptanması konusunda toplanmaktadır.

Dosya içeriği ve özellikle, tanık beyanları borçlu şirketin ortaklarının birbirlerine yazdıkları belgeler ve mahkemeye verdikleri dilekçelerin irdelenmesinden yapılan tasarrufların mal kaçırma amacına yönelik olduğu, gerçek satış olmayıp muvazaaya dayandığı anlaşılmış, ayrıca 3. Şahıs durumundaki davalı şirketin, diğer borçlu davalı şirkete, banka ve petrol şirketlerinden 1990-1991 yıllarında kredi alabilmesi için kefil olduğu, kurulan İztak A.Ş.'nin borçlu ve diğer 3. Şahıs durumundaki davalı şirket

ortaklarınca birlikte kurulduğu saptanmıştır. Bu durumda, Kaya Madencilik Endüstri şirketinin borçlu şirketin acz içerisinde olduğunu bilmediğini ileri sürmesi mantık ölçüleri ile bağdaşmaz.

Sonuç olarak, davaların kabulüne karar verilmesi gerekirken mahkemece tüm bu yönler gözetilmeden davanın reddine karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup karar bozulmalıdır.

Örnek: 6

(YARGITAY 15.Hukuk Dairesi 07.02.1989 T.4293-461 sa. ka.)

ÖZET: Somut olayda 5 yıllık hak düşürücü süre dolmamıştır. Borçlu babanın, alacaklı olan oğluna zarar vermek kastıyla, sahip olduğu taşınmazları ikinci karısı ile bu karısından olma oğluna devri işlemi “iyi niyetli bir kişiden beklenilmeyecek bir tasarruf “ niteliğinde sayılır. Bu durumda İY’ nin 280. Maddesinin II. Fıkrasındaki koşullar gerçekleştiğinden iptal isteminin kabul edilmesi gerekir.

Tüm dosya içeriğinden, davacı ile davalı borçlunun, müşterek murislerinden kalan taşınmazlar sebebi ile ve sonradan davalının tekrar evlenmesi ve bu evlenmeden, çocukları olması nedeniyle, aralarının açıldığı, davalı borçlunun da hisseli taşınmazlara haksız tecavüzleri sebebiyle ve 2 Mart 1972 tarihli sözleşme gereğince, davacının kendisinden alacaklı duruma geçeceğini düşünerek ve bu alacaklarını vermemek için ve kendisi ile uyuşmazlık çıkartan oğlu davacıyı ızrar katiyle, dava konusu taşınmazları davalı karısı ile oğluna devir ettiği, 30.11.1984 tarihli kesin aciz belgesi nedeniyle de ödeme gücünü kaybettiğine ve iyi niyetli bir belgesi nedeniyle de ödeme gücünü kaybettiğine ve iyi niyetli bir kişiden beklenilmeyecek tasarruflarla mevcudunu eksilttiğine, davalı üçüncü kişiler eş ve çocuğun da bu durumları bilmemelerinin hayatın olağan akışına aykırı düşeceğine, kaldı ki İİK.’ nun 280. Maddesindeki alacaklı yararına olan karinenin de olayımızda göz önünde tutulması gerekmesine göre, İİK.’ nun 280. Maddesinin 2. Fıkrası hükmü gereğince, davalı borçlunun dava konusu taşınmazlarla ilgili tasarrufları batıldır.

Olayımızda hak düşürücü süre, İİK.' nun 284. Maddesi hükmünde öngörülen beş senedir.

İlk tasarrufun tarihi 24.07.1980 olup, ilk dava 17.12.1984 tarihinde 4 sene 4 ay 23 gün sonra açılmış bulunmasına göre, hak düşürücü süre dolmamıştır.

Her ne kadar, ilk dava borçlu Abdullah Asan, İİK.' nun 282. Maddesi hükmü gereğince, davalı olarak gösterilmemiş ise de, açılan ve mahkemece birleştirilen ikinci dava ile nu usuli işlem tamamlanmıştır.

Bu durumda olayımızda İİK.' nun 280. Maddesinin 2. Fıkrası hükmünde öngörülen koşulların gerçekleşmiş olması nedeniyle, davacı vekilinin istemi doğrultusunda, “davanın kabul edilmesi” gerekirken, yazılı şekilde reddine kadar verilmiş olması, usul ve yasaya aykırı olup hüküm bozulmalıdır.

ÖRNEK: 7

(YARGITAY 17. Hukuk Dairesi 2012/11822 Esas- Karar 2013/15085 Karar Tarihi: 05.11.2013).

ÖZET: Olayda taşınmazın V. tarafından satın alındığı tarihteki gerçek değerinin belirlenerek gönderilen para miktarı ile taşınmaz değeri arasında bir uygunluk olup olmadığının ve taşınmazın bu para ile alınıp alınmadığının diğer bir anlatımla dava konusu taşınmazın gerçekte davalı S. K.'a ait olup olmadığının saptanması, davacı ile borçlu davalı V. K.'ın mali durumlarının araştırılarak borcun doğum tarihinde aralarında bu denli para alışverişinin olup olmayacağı ve borcun gerçek olup olmadığının belirlenmesi ondan sonra toplanan ve toplanacak tüm delillerin birlikte değerlendirilerek hasil olacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme sonucu davanın kabulüne karar verilmesi doğru bulunmamıştır.

Dava: Taraflar arasındaki tasarrufun iptali davasının yapılan yargılaması sonunda verilen hükmün duruşmalı olarak temyizden tetkiki davalı S. K. vekilince istenmiş olmakla duruşma için tayin edilen 5.11.2013 Salı günü davacı A. Ş. vekili Av. H. S. ve davalı S. K. vekili Av. M. K. geldiler. Diğer davalı tarafından gelen olmadı. Temyiz

dilekçesinin süresi içinde verildiği anlaşıldıktan ve hazır bulunan davacı ve davalı S. K. vekili dinlendikten sonra dosya incelendi, gereği düşünüldü.

Karar: Davacı vekili, davalı borçlu V. K. aleyhine icra takibi yaptıklarını, borcu karşılayacak malı bulunmadığını ileri sürerek borçlu davalının kendisine ait taşınmazı diğer davalıya satışına ilişkin tasarrufun iptalini talep etmiştir.

Davalı S. K. vekili davacının alacağının gerçek bir alacak olmadığını, taşınmazın aslında diğer davalı tarafından kendisi adına satın alınmış olduğunu ve taşınmazın gerçek sahibi olan kendisine devir edildiğini savunarak, diğer davalı ise satışın gerçek olduğunu savunarak davanın reddini istemişlerdir.

Mahkemece davalıların kayınbirader ve enişte olmaları nedeniyle davanın kabulüne karar verilmiş, hüküm davalı S. K. vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Dava İİK. nın 277 ve devamı maddeleri uyarınca açılan tasarrufun iptali isteğine ilişkindir. Bu tür davalarda öncelikle davacının borçludan gerçek bir alacağının bulunması ve yapılan tasarrufun da alacaklılardan mal kaçırma amacına yönelik olması gerekir. Mahkemece davanın kabulüne karar verilmiş ise de yapılan araştırma ve inceleme hüküm vermeye yeterli bulunmamaktadır. Davalı Sadık dava konusu edilen taşınmazın aslında kendisi tarafından gönderilen para ile kendisi adına kayınbiraderi olan borçlu Veli tarafından satın alındığını, kendisinin yurt dışında bulunması ve tapuda yapılacak işlemlerin daha kolay yürütülmesi için tapu kaydının borçlu davalı adına oluşturulduğunu, yapılan işlemin aslında taşınmazın gerçek sahibine nakline ilişkin olduğunu, kaldı ki davacının alacağının gerçek olmadığını ve borçlunun da bu kadar yüksek miktarda borçlanmasını gerektirir bir hususun bulunmadığını savunarak göndermiş olduğu paralara ilişkin belgeler ibraz etmiştir. Bu durumda mahkemece davalı S. K. tarafından taşınmazın davalı V. K. tarafından satın alındığı 29.01.1997 tarihinden 2 gün önce davalı Veli'ye göndermiş olduğu paranın hangi amaçla gönderilmiş olduğu, taşınmazın Veli tarafından satın alındığı tarihteki gerçek değerinin belirlenerek gönderilen para miktarı ile taşınmaz değeri arasında bir uygunluk olup olmadığının ve taşınmazın bu para ile alınıp alınmadığının diğer bir anlatımla dava konusu taşınmazın gerçekte davalı S. K.'a ait olup olmadığının saptanması, davacı ile borçlu davalı V. K.'ın mali durumlarının araştırılarak borcun doğum tarihinde aralarında

bu denli para alışverişinin olup olmayacağını ve borcun gerçek olup olmadığını belirlenmesi ondan sonra toplanan ve toplanacak tüm delillerin birlikte değerlendirilerek hasıl olacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme sonucu yazılı olduğu üzere davanın kabulüne karar verilmesi doğru bulunmamıştır.

SONUÇ: Yukarda açıklanan nedenlerle davalı S. K. vekilinin temyiz itirazlarının kabulü ile hükmün BOZULMASINA, 990.00 TL vekalet ücretinin davacıdan alınarak duruşmada vekille temsil olunan davalı S. K.'a verilmesine, peşin alınan harcın istek halinde temyiz eden davalı S. K.'a geri verilmesine 05.11.2013 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

ÖRNEK: 8

(YARGITAY 17. Hukuk Dairesi 2014/24001 Esas- Karar 2017/1455 Karar Tarihi: 14.02.2017).

ÖZET: Takip konusu çeklerin bankaya teslim edildiği dolayısı ile borcun tasarruftan önce doğduğunun sabit bulunmasına göre davalı Şti. vekilinin yerinde görülmeyen tüm temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanunun uygun bulunan hükmün onanması gerekmiştir.

Dava ve Karar: Taraflar arasındaki tasarrufun iptali davasının yapılan yargılaması sonunda verilen hükmün duruşmalı olarak temyizen tetkiki davalı Şti. vekilince istenmiş olmakla duruşma için tayin edilen 14.02.2017 Salı günü davalı Şti. vekili... Davacı ve diğer davalı tarafından gelen olmadı. Temyiz dilekçesinin süresi içinde verildiği anlaşıldıktan ve hazır bulunan davalı Şti. vekili dinlendikten sonra dosya incelendi, gereği düşünüldü.

Davacı vekili, davalı borçlu Marsu Su Ürünleri... Şti, hakkında takip başlatıldığını, borçlunun alacağı karşılayacak mal varlığı olmadığını ve alacaklılarından mal kaçırmak amacıyla şirkete ait 576 nolu parseli diğer davalı Şti. devrettiğini, taşınmazın işyeri niteliğinde olduğundan İİK'nun 280.maddesi gereğince iptali gerektiğini, belirterek davalılar arasındaki tasarrufların iptalini talep etmiştir.

Davalı Şti. vekili, tasarrufun iptali davasının görülebilmesi için davacının alacağı tasarruf tarihinden önce doğmuş olması gerektiği, oysa davacının alacağı tasarruftan sonra doğduğunu, müvekkili şirketin borçlunun mali durumu ve zarar verme kastını bilmediğinden haksız açılan davanın reddini istemişlerdir.

Davalı borçlu şirket, duruşmalara katılmamış ve cevap dilekçesi sunmamıştır.

Mahkemece, davacının ticari defterleri üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi ile borcun tasarruf tarihinden önce doğduğunun tespit edildiği, borçlu ve davalı üçüncü kişi arasındaki taşınmaz satışının işyeri devri niteliğinde olduğu İİK'nın 280.maddesindeki gerekli işlemlerin yapıldığı iddia ve ispat edilmediğinden bahisle davanın kabulüne karar verilmiş hüküm davalı Şti. vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Sonuç: Dosya içerisindeki bilgi ve belgelere mahkeme kararının gerekçesinde ve değerlendirilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmamasına, takip konusu çeklerin bankaya 17.12.2007 tarihinde teslim edildiği dolayısı ile borcun 14.01.2008 tarihli tasarruftan önce doğduğunun sabit bulunmasına göre davalı Şti. vekilinin yerinde görülmeyen tüm temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanunun uygun bulunan hükmün ONANMASINA, duruşmada vekille temsil olunmayan davacı yararına vekalet ücreti takdirine yer olmadığına ve aşağıda dökümü yazılı 6.112,79 TL kalan onama harcının temyiz eden davalı Şti'den alınmasına 14.02.2017 gününde oybirliğiyle karar verildi.

3.18. TASARRUFUN İPTALİ DAVASININ SONUÇLARI

AATUHK'nun 31 Sayılı Maddesi, alacaklı kamu idaresinin açmış olduğu iptal davasının kabul edilmesi halinde ne gibi faydalar sağlayacağını içermektedir. Buna göre alacaklı kamu idaresi iptal davasını kazandığında, davaya konu olan malın kimin elinde olduğuna bakmaksızın haczettirme yetkisine kavuşur. Elde ettiği bu yetki ile davaya konu olan malı haczeder, satar ve satış sonucunda elde ettiği gelirden de alacağının tahsilini gerçekleştirmektedir (Gerçek,2015: 208).

Alacaklı kamu idaresi tarafından kazanılan iptal davası ile bu tasarruf işleminden yararlananlar elde ettikleri kazanımları, elden çıkarmışlarsa belirlenecek bedelini ödemek zorundadırlar. Karşılık olarak verilen şeyler dolayısı ile alacaklı taraf olan kamu idaresinden bir istekte bulunamazlar ve sonuçlarına katlanmak zorundadırlar (AATUHK md. 31).

Alacağın tahsiline yetecek kadar tasarrufun iptaline karar vermek aslında iptal davasının amacını oluşturmaktadır. Diğer yönden incelendiğinde, motorlu taşıtların trafiğe kayıt ve tescili veya taşınmazın tapu kaydı idari bir işlem niteliğindedir; bu nedenle karar organından bu konuda bir hüküm vermesi istenemez. Aksi bir kararda, tapunun iptali ve borçlu adına yeniden tescili hali ortaya çıkmakta ve bu durumda borç miktarı alacak miktarını aşabilmektedir. Dolayısıyla, bu işlemlerin iptaline veya borçlu adına düzeltilmesi yanlış kabul edilmektedir. Burada yapılması gereken, kamu alacağının tahsiline yetecek miktardaki tasarrufun iptaline karar verilmesidir. Yargıtay kararlarına bakıldığında da aynı düşünce hakimdir.

Kamuya borçlu bulunan kişilerden mal edinimi sağlayanlar kamuya tahsil edilmeyen borçları ödemesi sonucu açılmış bulunan iptal davalarının son bulmasını talep edebilir. Borçlar ödendiği takdirde açılmış olan iptal davası son bulmaktadır. Aksi bir durum olması sonucunda ise malı satın alanın iyiniyetli olup olmamasına önemsiz olacak ve iptal davası sonucunda malın mülkiyeti malı edinende kalmakla birlikte alacaklı kamu idaresi haciz ve satış işlemini müteakip kamu alacağını tahsil eder. Satışın gerçekleşmesi sonucunda kamu alacağına karşılıklıktan sonra artan fazla bir para olması durumunda, bu para kamu borçlusundan malı elde edene verilmektedir. Kamu borçlusunun kamu alacağının tahsilini engellemeye ya da zorlaştırmaya yönelik tasarruf ve işlemlerde bulunması halinde, alacaklı konumunda bulunan kamu idaresine, bu

tasarruf ve işlemlerin iptali için dava açma hakkı tanınmaktadır. 6183 sayılı AATUHK ‘nun 24-31. maddelerinde düzenlenen tasarrufun iptali davasına ilişkin hükümler İİK’nun 277-284. maddelerinde düzenlenen iptal davasına ilişkin olan hükümlerle benzerlik göstermektedir. Kamu borçlusu bulunan kişi ile hukukî bir muameleye gerçekleştirmiş kişilerin iyi niyetli olup olmamaları durumları da İİK’den farklı olarak kamu alacaklısı lehine olacak şekilde bazı hükümler bulunmaktadır. Hükümsüz olarak sayılacak olan tasarrufların iptalinde alacaklı kamu idaresinin davacı; üçüncü kişilerin ise, davalı olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Kamu borçlusu durumunda bulunan kişilerin yaptığı tasarrufların kamu alacaklısı bakımından hükümsüz sayılmasına ilişkin açılan tasarrufun iptali davası, amme alacaklısına yönelik olmakla beraber, amme borçlusu ve üçüncü kişiler hakkında farklı sonuçlar doğurmaktadır (Ağar, 2015: 162,163).

SONUÇ

Ülkemizde devletin sahip olduğu kamu alacaklarının takibinde ve tahsilinin de uygulanacak olan hükümler, 6183 Sayılı AATUHK'un da yer almaktadır. Bahsedilen kanunda özel hukuka ilişkin borç ilişkilerinden kaynaklanan alacakların takibinde veya tahsilinde uygulanacak olan hükümleri içeren 2004 Sayılı İİK'ndan farklı olarak uygulanacak olan hükümler yer almaktadır. Bunun sebebi ise alacaklı konumunda bulunan devletin, sunacağı kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak olan vergi ve diğer gelirlerden oluşan kamu alacaklarının verimli etkin ve tutumlu bir şekilde hızlı ve etkili olarak tahsilini istemesinden kaynaklanmaktadır. Burada kanun koyucun amacı kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin özel bir takım hükümler koyarak kamu alacaklısı durumunda bulunan tahsil dairesine önemli avantajların yanında kamu alacaklarının korunmasında da kamu idaresine yardımcı olmaktır. 6183 Sayılı AATUHK' un, 2004 Sayılı İİK'ndan en önemli farklılıklarından birisi kamu alacaklarının korunması metotlarının belirtildiği hükümlerin yer almasıdır. Kanunda yer alan bu hükümler ile tahakkuk ederek borçlusu hakkında cebri icra yoluna başvuru veya henüz tahakkuk etmediğinden istenebilir hale gelmemiş olan kamu alacaklarının tahsilatının tehlikeli bir duruma düşebilecek olması hallerinde kamu alacaklarının tahsilatının bir ön tedbir olarak önceden güvence altına alınmasının amaçlandığı ortadadır.

Kamu alacaklarını korumaya yönelik metotlarından birisi de tasarrufun iptali davasının açılabilmesidir. Bu dava türü, şahsi nitelikte sayılan bir eda davalarıdır. Tasarrufun iptali davasında amaç ise; Kamu alacağına sahip olan devletin borçlarını ödemeyen ve borca yetecek miktarda malvarlığı bulunmayan borçlunun, borçlarını ödememe ve alacaklısına zarar verme kastı taşıması sonucu malvarlığından çıkardığı değerler üzerinde gerçekleştirdiği tasarrufların, açılacak olan bir dava sonucunda kamu alacaklısı yönünden geçersizliğinin tespit ettirilmesi ve dava konusu değerlerin cebri icra yolu satılması sonucunda bu kamu alacaklarına sahip olan devletin alacağının tahsilatının gerçekleşmesinin sağlanmasıdır.

6183 sayılı AATUHK' un 24 ile 31. maddelerinde hüküm altında bulunan iptal davaları borçluların alacaklarını zor duruma sokan ve zarar veren bir dava şekli olarak

tanımlanmıştır. İptal davası şekil olarak diğer koruma yöntemlerinde de olduğu gibi; borçluların alacaklılardan mal kaçırmasını engellemek ve kötü niyetli olarak yapmış oldukları hukuki muamelelerin geçersiz kılınarak, alacağın tahsilini sağlamaktır. Görülüyor ki tasarrufun iptali davalarının asıl hedefi borçlunun mal kaçırmak olan girişimlere engel olmaya çalışmaktır.

Ödeme zorluğu çeken borçlunun yapmış olduğu bu işlemler borçlunun zor zamanında yaptığı işlemlerdir. Burada kamu borçlusu elindeki varlıklarını başkasına aktarımı yolu ile üzerine düşen borçtan kurtulmaya çalışmaktadır. Ancak devlet açısından önem arz eden kamu gelirleri, çeşitli müesseseler ile korunmaktadır. İşte burada amme alacaklarının korunması yöntemleri devreye girmektedir.

İptal davasının açılabilmesi için kamu alacağının gerçekleşmesi, kesinleşmesi ve ödenebilir aşamaya gelmesi gerekmektedir. Tasarrufların hükümsüz kılınmasına ilişkin iptal davası için aynı zamanda bir şahsi dava niteliğindedir. Asıl borçlunun takibinin sonucunda olumlu geri dönüşler alamayan ve artık borcun ödenemez hale geldiğinin kanaatine varırsa alacaklı kamu idaresi bu aşamadan sonra borçluya karşı iptal davası açabilmektedir. O halde, tasarrufa ilişkin iptal davalarının ilk koşulu, bu unsurları taşıyıp taşımadığının saptanması gereğidir. Çünkü bu koşullar, iptal davasının açılma koşullarını içeren önemli hususlardır. Diğer bir deyişle yapılan takip sonucunda borçlunun kayıt altına alınmamış bir borcu ortaya çıkabilir ve bu durumda alacaklı idare kayıt altına alınmayan maldan ilk önce tahsil etmeye çalışacaktır. Eğer malı yok ya da ödemeye yetmiyor ise teminat vermektan de kaçınıyor ise iptal davasının konusuna giren işlemlerde bulunmuş olmaktadır. 6183 Sayılı AATUHK' da bu durumda kedisine uygulama alanı bulacaktır.

Kamu alacağının tehlikeli bir duruma düşmesi durumunda tahsil edilme aşamasına gelmiş yada tahsili gecikmiş alacaklarda kamu alacakları bakımından değerlendirildiğinde tahsil etme olanağının olmaması halinde cebri icra yoluyla tahsil etmeye çalışmak yerine kamu alacaklarını muhafaza edici yöntemlerin geliştirilmesi ve uygulanması bu kamu alacağını daha kısa bir surede ve tam olarak tahsil edilebilmesi durumları gibi avantaj sağlamakta ve kamu alacağı da güvence altına alınmış olmaktadır. Kamu borçlusu bakımından düşünülürse de kamu alacaklısının tahsili gerçekleştirilecek olan alacaklarını koruyucu önlemlerin alındığının bilmesi kamu

borçlusu tarafında kamu borcunun ödemek zorunda olduğu borcunu zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlayıcı bir rol oynamaktadır. Kamu alacaklısının kamu alacaklarını muhafaza altına alabilmek ve de tahsilini gerçekleştirebilmek için kamu alacaklısının sahip olduğu alacağın doğumundan tahsil aşamasına kadar tüm aşamalarda kamu alacaklarını koruyucu önlemlerin uygulanması ve bu hükümlerle donatılması gerektiği aşıkardır.

Sonuç olarak ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsili yürürlüğe girdiği 01.01.1954 tarihinden beri AATUHK' ya göre yürütülmektedir. AATUHK yaklaşık altmış beş yıldır yürürlükte olmasına rağmen en az değişikliğe uğrayan kanunlardan biridir. Teknolojik ve ekonomik alanda meydana gelen gelişmeler sonucunda AATUHK' nın kamu alacaklarını koruma noktasında yetersiz kaldığı ve eksiklikleri görülmektedir. Yani yürürlükte olan 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun 'un günümüz ihtiyaçlarına tam anlamıyla cevap vermediğini görmekteyiz. Bunun için bir takım öneriler sunmak gerekirse bu belirtilen önerilerin etkin ve verimli bir şekilde uygulanması sonucunda olumlu sonuçlar alınabilecektir.

6183 Sayılı AATUHK da kamu alacaklısı ve kamu borçlusu durumunda olanların hak ve menfaatlerinin korunmasına dikkat edilmelidir. Kamu alacaklarının korunmasında, alacaklı tahsil dairesi ile kamu borçlusu arasında karşılıklı hak ve menfaatlerin korunması hususunda tam bir denge sağlanamamıştır. Her ne kadar kanunun genelinde her iki tarafın karşılıklı hak ve menfaatleri gözetilse de, kamu borçlusu aleyhinde yaptırımını çok ağır uygulamalar hala düzenlenmemiştir. Yapılacak düzenlemeler ile kamu alacaklarının korunmasında izlenecek ortak bir yol belirlenmeli, bu suretle birliği bozucu nitelikteki uygulamaların önüne geçilmelidir.

6183 Sayılı AATUHK günün şartları dikkate alınarak revize edilmelidir. Kullanılan bu kanun 1954 tarihinden beri uygulamada olan bir kanun olup, artık kamu alacaklarının korunması açısından günümüz ihtiyaçlarına tam olarak cevap verememektedir. Fakat bu 6183 sayılı kanunun alacaklı tahsil dairesinin ve kamu borçlusunun ihtiyaçlarını hiç karşılamadığı anlamına da gelmemektedir. Yapılacak yasal düzenlemeler ile 6183 sayılı kanunun günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde revize edilmesi gerekmektedir. Yapılacak yasal düzenlemeler ile kamu alacaklarının daha etkin bir şekilde korunması mümkün olacaktır.

Kamu alacaklarını koruyan yollar, kamu alacaklarının aşamaları açısından keskin bir sınıflandırmaya tabi tutulamamaktadır. Kamu alacaklarını koruyucu bazı yollar ile hem tahakkuk etmemiş kamu alacakları hem de tahakkuk etmiş kamu alacakları koruma altına alınmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak kamu alacakları, tahakkuk etmemiş kamu alacaklarını koruyan yollar ile tahakkuk etmiş kamu alacaklarını koruyan yollar şeklinde keskin bir ayrıma tabi tutulamamaktadır.

Ülkemizde belirli dönemlerde gündeme gelen vergi affı uygulamaları, vergi kanunlarına aykırı davranan mükelleflerin cezalarının ve hukuki yaptırımlarının yine idare tarafından büyük bir kısmının affedilmesi olarak tanımlanabilir. Türkiye tarihinde 1980' den günümüze gelindiğinde neredeyse üç yılda bir yeni vergi afları çıkarılmıştır. 6183 Sayılı Kanun üzerinde vergi, resim ve bunların cezalarında af anlamına gelecek düzenlemelerin sık sık yapılması durumundan kesinlikle kaçınılmalıdır. Ayrıca, vergi borcunun ödenmesinde, yükümlülüklerine zamanında yerine getiren diğer mükelleflere nazaran avantaj sağlayıcı olanaklar getirilmesi de yanlış bir uygulamadır. Zaman zaman bu tarz uygulamalara yer verildiği görülmektedir. Bu uygulamalar başka kamu alacaklarının korunmasına ilişkin yollar olmak üzere 6183 Sayılı Kanunun vergi borçluları üzerindeki etkisini azaltmaktadır.

6183 Sayılı AATUHK da yer alan kamu alacağın tahsili gerçekleştirilirken satış konusu olan varlığın değerinin tespitinde dikkatli davranmalıdır. Taşınmazların güncel satış değerlerinden satılması, belediye rayiç bedellerinden satışına izin verilmemesi, bölgesel piyasa rayiç bedelleri oluşturularak bu bedellerin altında satış tutarlarının vergilenmesine izin verilmemesi kamu ve özel kişileri koruyucu nitelikte olacaktır. Satışların konunun uzmanı avukatlar, hukuk büroları, gayrimenkul alım-satımı konusunda uzman kişiler aracılığı ve danışmanlığında gerçekleştirilmesi, alıcının satış anında satıcının borçluluk durumu nedeniyle ileriye dönük beş yıl içinde karşılaşılabilecekleri davalar hakkında bilgilendirilmesi olası dava zararları önleyecektir.

Belirtilen bu öneriler dikkate alınıp tahsilat aşamaları tartışmalı konuları sonuca bağlayan, daha sade ve günümüz tahsilat yöntemlerine daha uygun bir kanunun düzenlenmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ak, Ahmet (2013), *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar*, 2.Baskı, Savaş Yayınevi: Ankara.
- Akın, Burak (2016), *Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden Tasarrufun İptali Davası*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Akdoğan, Abdurrahman (1999), *Kamu Maliyesi*, 7.baskı, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Akşener, Haşmet Sırrı (2002), *İcra ve İflas Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları*, 1.Baskı, Legal Yayınevi: İstanbul.
- Ağar Serkan (2015), “Özel Hukuk İşlemlerinin (Tasarruflarının) İptaline İlişkin Davaların Vergi Hukukuna Yansımaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, ay,11 S: 326, ss.161-163
- Alaybeyoğlu Cavit Ümit (2008), *Kamu Alacaklarının Korunmasına ilişkin yolların vergi hasılatının artırılması üzerindeki etkileri*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Albayrak, Hakan, Ağar Serkan (2016), “Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku Ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S:78, ss.434-484.
- Atay Ender, Etem (2009), *İdare Hukuku*, 2.baskı, Turhan kitabevi, Ankara.
- Atar, Yavuz, (1991) *Vergi Hukuku Genel Esaslar*, 1.baskı, Mimoza Yayınevi, Konya.
- Arslaner, Hakan. (2010). 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Yetkin Yayınları, Ankara
- Bağcı Bülent (2009), *Olağan kanun yolu olarak istinaf ve bölge adliye mahkemesi cumhuriyet savcısının istinafta rolü*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul kültür üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü, İstanbul.

- Boy, Kadir (1997), *100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun*, İstanbul.
- Bozdanoğlu, Burçin (2013) , “6183 Sayılı Kanun Gereğince İptal Davasına Konu Tasarruf ve İşlemlerin Tüzel Kişiler Açısından Uygulanması” , *Çalışma Dünyası Dergisi*, S: 2, C: 1, ss.111-120.
- Börü Levent (2009), İcra ve iflâs hukukunda zarar verme kastından dolayı iptal davası (İİK m. 280), Ankara üniversitesi *Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.58 S.3, ss. 508-510
- Can Sibel (2017), İdari Para Cezası, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:29, ay.01, ss 410-413
- Coşkun Karadağ Neslihan (2012) Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar, *Maliye Dergisi*, Sayı: 162 ss.241-244
- Çelik, Binnur (2002) *Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku*,1.baskı, Kültür Yayınları, İstanbul.
- Çiftçioğlu, A, Antepli, Ö. ve Polat Ö.A, (2015) “Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Tedbirler” Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi *İİBF Dergisi*, C:5, S:1, ss.95-166.
- Çomaklı, Şafak, Ak, Ahmet ve Ayrangöl, Zülküf (2013) ,*Vergi Hukuku*, 1.Baskı, Savaş Yayınevi: Ankara.
- Demirtaşoğlu Bülent (2011), *Tasarrufun İptali Davası Özelinde Kamu Alacaklarının Korunması Yöntemleri*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Denizli.
- Duman Murat (2010), *Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Ertürk Yasin (2014), *Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Tedbirleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gerçek, Adnan (2015), *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 4. Baskı, Ekin Yayınevi: Bursa.
- Güneren, Ali (2004) *İcra İflas Hukukunda İstihkak Davaları İle Tasarruf İptal Davaları*, Feryal Matbaa Evi Ankara.
- Kılıç, Lokman (2011), *Amme Alacaklarının Tahsilinde Teminat*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karataş, İzzet, Ertekin Erol, (1998), *Tasarrufun İptali Davaları*, 2.baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara.
- Karakoç, Yusuf (1996) *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, Adalet Matbaa Evi, İzmir.
- Karakoç, Yusuf(1995) *Vergi Yargılama Hukuku*, 1.baskı, Alfa Basım Yayım Evi, İstanbul.
- Kaplan Recep (2013), Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 15 ss.200-208
- Nadaroğlu, Halil (2000) *Kamu Maliyesi Teorisi*,11.Baskı Beta Kitabevi, İstanbul.
- Öner, Erdoğan (1981) *Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku*, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Öncel, Kumrulu ve Çağan (1985) *Vergi Hukuku -Genel Kısım*, C.1, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Öncü Kerem (2012) *Vergi Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları*, 1.baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Özcan Bahtiyar (2015), *Hacizde Tasarrufun İptali Davası*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Melikşah Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

- Öz, Ersan, Demirtaşoğlu Bülent (2012), “Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davalar” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S:10, ss. 35-68.
- Özhan, Tevfik (2010) , *6183 Sayılı Yasa Kapsamında Amme Alacaklarının Güvence Altına Alınması*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özvatan Seyit Ahmet (2014), *Vergi İcra Hukuku’nda Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa.
- Polat Arzu (2014), *Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması Ve Ödeme Emrine İtiraz*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sarıgöl Ali Tanju (2017), *Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf*, 3.baskı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara.
- Sağır Ali (2011), *Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Celal bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Savaş, H.Hüseyin (2001), “Kamu Alacaklarında İptal Davası”, *Mevzuat Dergisi* S:48 [Erişim:07 Nisan.2018
(http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-12/a/02.htm#_ftn12)
- Stiglitz Joseph E. (Çevirmen: Ömer Faruk Batırel), (1994), *Kamu Kesimi Ekonomisi*, 2.Baskı, Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Matbaası, İstanbul.
- Sonsuzoğlu, Elif (2013) *Türk Vergi Hukukunda Feri Borç Ve Alacak Olarak Faiz Ve Zam*, 2.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul,
- Şahan Özgür, Analiz(2016) *Maliye Vergi Ders Notları*, Monopol Yayınları, 5.Baskı, Ankara,

Taze Mehmet (2007), *Tasarrufun İptali Davası*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Uyar, Talih (2008), “Tasarrufun İptali Davalarının Konusu (İİK madde. 278, 279,
280)” , *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S:78, ss.287-314.

Üstün Gül (2014),İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme,
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.22, S.2,
ss.26-29

Üstün, Ümit Süleyman (2013), *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, Legal Kitabevi,
İstanbul.

Ünlü M. Cengiz (1995), *Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil
Usulü Hakkında Kanun*, 1.baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara

Yenice Ebru (2006), Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi, *Maliye Dergisi*,
S:150, ss. 123-124

Yeniçeri Harun (2005), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*,
Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yılmaz, Zekeriya, (2000) *Hukukta Yargılama Harç Ve Giderleri İle Vekalet
Ücreti*,1.baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Yiğit Yusuf (2005), *Kamu Alacaklarının Korunması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans
Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), *T.C. Resmi Gazete*, 8469,
28 Temmuz.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011) , *T.C. Resmi Gazete*, 27836, 12 Ocak.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), *T.C. Resmi Gazete*, 1784, 20 Ekim

<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/adaletistya.html> [Erişim Tarihi 12.05.2018).

www.uyap.gov.tr [Erişim Tarihi 12.05.2019).