

İFLASTA VERGİ ALACAKLARI VE SIRASI

The Order of Tax Receivables in Bankruptcy

Doğan ŐENYÜZ¹

ÖZ

Devletin alacaklı olduğu ilişkilerde özel alacaklılar kadar dinamik olmadığı ve alacağının peşine düşmede bazı yetersizlikler içinde bulunduğu tecrübelerle sabittir. Bu tespite bağlı olarak devlet alacağının korunması fikri kapsamında farklı kanunlarda amme alacaklarına bazı imtiyazlar tanınmıştır. Bu kapsamda, iflas yoluyla takipte amme alacaklarının karşılanma sırası hacizdeki sıradan farklı usul ve esaslara bağlanmıştır.

Amme alacaklarının en önemlisi vergiler olup mükellef borcunu rızaen ödemediğinde ammenin alacağını elde etmek için başvuracağı cebri icra yollarından biri de iflastır. İflas kararı verilmesiyle müflisin hacedilebilen tüm mal ve hakları ile borçları iflas masasını oluşturur ve tasfiye süreci başlar. Hangi alacağın hangi sırada karşılanacağı tasfiye süreci kapsamında belirlenir. Bu sırayı gösteren belgeye sıra cetveli denir. Sıra cetvelinde her türlü alacak yer almakla beraber amme ve özel alacaklar arasında sıralama farkları öngörölmüştür. Paranın dağıtımı kesinleşen sıra cetveline uygun hazırlanan pay cetveline göre yapılır.

Vergilere göre farklılaşan bir sıralama olduğu, bu sıralamada ilk olarak rehinli alacaklara yer verilmiştir. İkinci olarak özel olarak belirtilen bazı vergilerin (gömrük vergileri ile malın aynından kaynaklanan vergiler ve benzerleri) bulunur. Diğer vergilerin ise adi alacakların dördüncü sırasında öncelikleri vardır.

Anahtar Kelimeler: iflas, vergi, amme alacakları, alacaklarda sıra, amme alacaklarında öncelik

Makalenin geliş tarihi: 29.01.2018 **Makalenin kabul tarihi:** 22.11.2018

¹ Prof. Dr. Uludağ Üniversitesi Hukuk Faköitesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

ABSTRACT

Experiences show that if state is a payee, it is not as dynamic as a private creditors and it is in some insufficiency in its pursuit of receivable. Depending on this determination, within the idea of protection of the receivables, state give some privileges in different laws to its public receivables. In this context, order table of public receivables have attached different rules and procedures than attachment order, also follow through bankruptcy.

Taxes are the most important in public receivables and when the taxpayer's do not pay debt with consent, the bankruptcy is one of the ways of compulsory enforcement for state. With the decision of bankruptcy, bankrupts's all goods and rights and debts which may be seized and debts create bankruptcy table and the liquidation process is starting. Order of receivables are determined within the scope of liquidation process. Document showing this order is called the order table. There are all kinds of receivables at order table, but ranking differences are predicted between public and private receivables. Distribution of money makes according to share table which appropriately prepared definite order.

Tax receivables's place and order of bankruptcy is differentiated according to the characteristics of taxes. In this order, in the first place value added tax secondly there are pledged receivables. As the third there are some specially designated tax (customs duties and tax on goods and similar) files. Other taxes have priorities in the fourth of the nominal receivables.

Key words: Bankruptcy Tax, Public Receivables, Receivables in Order, Priority in Public Receivable.

GİRİŞ

Alacaklının borçluyu takip etmesinde başvurabileceği yollardan biri de iflastır. İflas, cüzi icra olan hacizden farklı olarak külli icra yoludur. Alacak ister amme alacağı, ister özel hukuktan kaynaklanan alacak olsun iflas yoluna başvurulabilir. Bir başka deyişle iflasa başvurmada alacağın amme veya özel olmasının önemi yoktur. Her iki alacak için iflas yolu aynı ve tektir. Müflis özel ve/veya kamu borçlarından dolayı alacaklıların talebi üzerine Asliye Ticaret Mahkemesinden alınacak iflas kararı üzerine iflas

süreci başlar. Süreçteki birlikteliğe rağmen alacakların karşılanma önceliği bakımından bazı alacaklara göre amme alacaklarına bazı ayrıcalıklar tanınmıştır. Hatta o kadar ki, amme alacakları kendi içinde farklı önceliklere tabi tutulmuştur. İflas sürecinin en önemli kısımlarından biri paraların alacaklılar arasında dağıtımı ve paylaşılmasını belirleyen sıra cetvelinin düzenlenmesi oluşturur. Bu çalışmada iflas süreci içinde vergi alacakları özelinde amme alacaklarına tanınan statü ve ayrıcalıklar ele alınıp açıklanmaya çalışılacaktır.

I. İFLASTA VERGİ ALACAKLARININ YERİ

Bir borcun vadesi gelmesine karşın ödenmediğinde cebri icra hukuku devreye girer. Cebri icra hukuku bakımından ammenin, amme alacağı niteliğindeki alacakları için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uygulanır. Hangi gelirlerin amme alacağı olduğu Kanunun 1'nci maddesinde belirtilmiştir. Vergi, vergi cezaları ve fer'ileri amme alacakları arasında sayılmıştır.

AATUHK, ammenin sadece amme alacağı niteliğindeki alacakları bakımından cebri icra kurallarını düzenler. Ammenin amme alacağı niteliği taşımayan (özel) alacakları bakımından AATUHK uygulanmaz. Kanunda ammenin amme alacağı niteliğinde olmayan alacakları sözleşmeden (örneğin kira alacakları, taşınmaz satışı alacakları, irtifak hakkı tesis bedelleri), haksız fiilden (örneğin, bir trafik kazasında bariyerlerin parçalanmasından kaynaklanan tazminat alacakları) ve haksız iktisaptan doğan alacaklar olarak sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Ammenin özel alacaklarının takibi AATUHK'ya göre değil, İİK'ya göre yapılır. O halde ammenin alacakları biri amme, diğeri özel alacaklar olmak üzere ikiye ayrılır². İki alacak bakımından doğuş sebepleri dışındaki temel fark rızaen ödenmedikleri takdirde takibinde uygulanacak cebri icraya ilişkin kanunların farklı olmasıdır.

Tahsilat hukuku bakımından İİK genel, AATUHK özel kanun niteliğindedir. Alacaklarının AATUHK'ya göre cebren tahsilinin yapılabilmesi, alacağın ya AATUHK kapsamına girmesine ya da ilgili mevzuatta alacağın takibinin AATUHK'ya göre yapılacağına ilişkin gönderme yapılmış olmasına bağlıdır. AATUHK'da (m.100) yapılan atıf

² Metin TAŞ, Vergi İcra Hukukunda Haciz, Ekin Kitabevi, Bursa-2000, s.4.

gereği İİK'daki iflas hükümleri AATUHK bakımından da tümüyle cari kılınmıştır. Bir başka ifadeyle AATUHK'da amme alacakları için ayrı bir iflas süreci öngörölmüş değildir.

Bir alacak, özel veya amme alacağı niteliğinde olsun gerekli Őartların bulunması halinde borçlunun iflası alacaklı tarafından istenebilir³. İflasın istenmesi açısından alacağın özel hukuktan veya ammenin amme veyahut ammenin özel alacağı niteliğinde olmasının önemi yoktur. İflasın istenebilmesi için borçlunun iflasa tabi kişilerden olması ve iflas Őartlarının sağlanması yeterlidir. Haciz yoluyla takibe devam edilirken de iflas yoluyla takip istenmesine engel yoktur⁴.

İflas talebi, ancak Türk Ticaret Kanunu'na göre tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi buldukları bildirilen gerçek veya tüzel kişiler hakkında yapılabilir. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere amme borcu bulunan birinin iflas yoluyla takip edilebilmesi için iflasa tabi kişilerden olması zorunludur. Amme borçlusu iflasa tabi bir kişi değilse iflas yoluyla takip yapılamayacaktır. Bu durumda diğer cebri icra yollarıyla takip cihazına gidilir.

İflas tasfiyesinin önemli aşamalarından biri sıra cetvelinin oluşturulmasıdır. Sıra cetveli hangi alacağın hangi öncelikte karşılanacağının belirlenmesi bakımından önemli olan bir belgedir.

İflasa karar verilmiş olmasının müflisin tüm mal varlığı bakımından bazı sonuçları olur. İflasın açılmasına karar verilmesi halinde, iflasın açıldığı andan itibaren haciz yoluyla takip ve tahsilat yapılması mümkün bulunmamaktadır⁵. İflasın açılmasından önce haczedilmiş mallar henüz satılmış değilseler bu haciz takipleri de iflasın açılmasıyla durur ve iflasın kesinleşmeyle düşer (İİK. m.193/2). İflastan önce haczedilmiş olan mal ve haklar da kendiliğinden iflas masasına girer (İİK m.186).

İflas masasının oluşmasıyla masaya giren mallar üzerinde müflisin tasarruf yetkisi ortadan kalkar. Hatta iflas kararının verilmesi ve iflasın

³ Binnur ÇELİK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İş Bankası Kültür Yayınları No:627, İstanbul- 2002, s.225.

⁴ Yusuf KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yay, Ankara-2016, s. 203.

⁵ Tahsilat Genel Tebliği Seri A, sıra no:1, 4. Bölüm, Resmi Gazete Tarihi: 30.06.2007 Resmi Gazete Sayısı: 26568

açılmasıyla birlikte iflas öncesi avukatla kurulmuş vekâlet sözleşmesi de sona erer⁶. Bu durumda davalar iflas idaresine yöneltilerek iflas idaresince takip olunur. Buna karşın, iflas hizmet sözleşmelerini kendiliğinden sona erdirmeyen. İflastan sonra hizmet sözleşmesini sona erdirmek hakkı iflas masasına aittir⁷.

Masaya giren malın mülkiyeti iflas masasınca paraya çevrilinceye kadar müflise ait olmaya devam eder⁸. Müflis mallar satılıncaya kadar malların maliki olmaya devam etmekle birlikte mallar üzerindeki tasarruf yetkisi masanın kanuni temsilcisi olan iflas idaresine geçer⁹. İflastan sonra masanın aktifine dâhil mallar üzerinde müflis tarafından yapılan her türlü tasarruf alacaklılara karşı hükümsüz olur. İİK gereği iflas dışında kalan mallar bu sınırlamanın dışındadır.

Borçlunun iflasını alacaklı vergi dairesi de isteyebilir. Bu durumda da tüm alacaklıları ilgilendiren bir hukuki süreç başlar. Sürece uygun şekilde diğer alacaklılar gibi vergi dairesi de alacağını sıra cetveline kaydettirerek tahsil etmek durumundadır.

İflas tasfiyesinin yürütülmesinde görevli organ tasfiyenin adi tasfiye şeklinde yapılmasında “iflas idaresi” basit tasfiye şeklinde yürütülmesinde “iflas dairesidir”¹⁰.

⁶ Yarg. 23. HD. 25.09.2017 tarih ve E:2015/6437, K:2017/2361 sayılı karar (Murat ATALI, İbrahim ERMENEK, Ersin ERDOĞAN, Bünyamin KARTAL; İcra ve İflas Hukuku ,Pratik Çalışmalar), Yetkin Yay.,Ankara-2018, s.218.

⁷ Yarg. 23. HD. 01.11.2013 tarih ve E:2013/6440, K:2013/6729 sayılı karar ;(ATALI ve diğerleri, a.g.e., s.219).

⁸ Finansal Kiralama Kanunu kapsamında kiralanmış bir malın sözleşme süresince kiracısının ve kiraya verenin iflası durumunda çıkan sonuçlar ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kiracının iflası halinde, iflas memuru, İcra ve İflas Kanununun 221 inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre büro teşkilinden önce, finansal kiralama konusu malların tefrikine karar verir. İflas memurunun bu kararına karşı yedi gün içinde itiraz edilebilir (m.19)”; Kiraya verenin iflası halinde, sözleşme, kararlaştırılan sürenin sonuna kadar iflas masasına karşı geçerliliğini sürdürür (m.21)”.

⁹ Danş. 9.D.E. 13.03.2008 tarih ve 2006/2550, K: 2008/1271., (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>).

¹⁰ İflas idaresinin yapacağı görevler: Müflisin iflas masasındaki mallarını paraya çevirmek, alacaklarını tahsil etmek, masadan olan alacakları ve bunların imtiyazlı durumlarını incelemek, alacaklıları tespit etmek, sıra ve pay cetvelini yapmak, ikinci alacaklılar toplantısına çağırmak, masanın alacaklarını tahsil etmek, mallarını paraya çevirmek, masa adına dava açmak, icra takiplerine girişmek, üçüncü kişilerin masadaki mal hakkında istihkak iddialarını kabul veya reddetmek, hazırlanan sıra cetvelini iflas dairesine vermek,

Mevzuatta “üstünlük”, “öncelik” ve “önde olma” halini ifade etmek üzere “rüçhan hakkı”, “imtiyaz”, “ayrıcalık”, “teminatı olmak” vb. kavramlar kullanılmaktadır. Ancak nereden bakılırsa bakılsın bu kavramların hemen hepsi alacağın başka bir alacaktan daha önce karşılanması halindeki alacakların statüsünü belirtir. İİK ve AATUHK’da amme alacaklarının nitelikleri gözetilerek sıra cetvelinde yer almasında farklı düzeylerde öncelikler oluşturulmuştur. Öncelik kamu alacakları bakımından da geçerli olup kamu alacağını diğer alacaklar karşısında üstün kılan bir koruma sağlar. Bununla beraber amme alacakları için tek bir öncelik öngörülmüş değildir. Amme alacakları da kendi içinde farklı önceliklere tabi tutulmuştur.

Taninan öncelik bakımından alacaklar arasında oluşturulan hiyerarşi hukuksal hiyerarşidir. Öncelikler, 15.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren İİK m. 206’ncı maddesindeki değişikliklerle son halini almıştır . Değişiklikten önceki haline dipnotta yer verilmiştir¹¹.

- Buna göre;

- Alacaklardan ilk olarak rehinli olan alacaklılara satış tutarı üzerinden *rüçhan* hakkı tanınmıştır.

- Rehlinli alacaklardan sonra gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergilere öncelik verilmiştir.

- Daha sonra da kendi arasında *imtiyaz* tanınan ve tanınmayanlar olarak iki alt bölüme ayrılan adi alacaklara yer verilmiştir.

Önceliklere amme alacakları itibarıyla genel olarak bakıldığında amme alacaklarının rehine bağlanmış alacaklara karşı bir önceliğe tabi

satış bedelinden sıra cetvelinden önce ödenmesi gerekenleri öncelikle ve tam olarak ödemek, iflas alacaklıları bakımından sıra cetveline uygun şekilde elde edilen parayı dağıtmak, alacağını tam olarak alamayan alacaklılara geriye kalan alacak miktarlarını gösteren aciz vesikası vermek ve son rapor hazırlayarak iflasa hükmeden ticaret mahkemesine başvurarak iflasın kapatılmasını talep etmektir.

¹¹ A- Rehlinli alacaklardan önce gelen alacaklar (Özel öncelik tanınan vergiler)

B- Rehlinli alacaklar

C- Rehlinli alacaklardan sonra gelen alacaklar

1- İmtiyazlı alacaklar

i- Birinci sıra alacaklar

ii- İkinci sıra alacaklar

iii- Üçüncü sıra alacaklar

2- İmtiyazsız alacaklar

tutulmamakla beraber, rehine bağlanmamış alacaklara karşı öncelik tanındığı görülmektedir. Bazı amme alacaklarının da kendi içinde başka kamu alacaklarına karşı korunduğu bir düzen oluşturulmuştur.

Amme alacaklarına tanınan öncelik farklı uygulama biçimlerine sahip olsa da, hem hacizde hem de iflasta geçerlidir¹². Bu kapsamda paranın dağıtımı ve alacakların karşılanma sırası aşağıdaki derecelendirmeye göre oluşturulacak sıra cetveli esas alınarak yapılır¹³. Sıra ve pay cetvellerinin hazırlanmasında aşağıdaki gruplandırma esas alınır.

A - Rehinli alacaklar

B - Özel Öncelik Tanınan Vergiler

C - Adi alacaklar

1 - İmtiyazlı alacaklar

i- Birinci sıra alacakları

ii- İkinci sıra alacakları

iii- Üçüncü sıra alacakları (Kanunlarında imtiyazlı olduğu kabul edilen alacaklar, özel öncelik dışında kalan vergiler dâhil)

2 - İmtiyazsız alacaklar

Belirtilen alacaklar taşıdıkları önceliklerine göre açıklanacaktır.

A. REHİNLİ ALACAKLAR

İİK m. 206'ya bakıldığında rehinli alacakların adi alacakların karşısı olarak kullanıldığı görülmektedir.

Bir alacağın rehinli olması ona aynı teminat verilmesi anlamına gelir¹⁴. Böylelikle alacağa özel bir teminat sağlanmasıyla ona üstün hukuki statü kazandırılır. Bir alacağın rehne bağlanması veya alacağın rehinli hale getirilmesi vadesi geldiğinde alacağın tahsilinin tehlikeye düşmesini

¹² Ümit Süleyman ÜSTÜN, Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı, Legal Yay, İstanbul-2013, s.97. (İİK'da yapılan değişikliğe paralel düzenleme AATUHK m.21'de aynı kanunla yapılmıştır).

¹³ İİK'da tüm alacakları içeren tek bir sıralama yerine gruplamalar yapıldığı ve adi alacaklılar grubu içinde sıralamalara yer verilmiştir.

¹⁴ Teminat rehne bağlanmış olabileceği gibi bağlanmamış da olabilir.

engelleme amacı kapsamında tahsilata ilişkin aynı teminat (güvence) elde edildiğini gösterir. Bu bakımdan rehin hakkı, alacağa güvence sağlayan hukuki ilişki çeşitlerinden biri olarak herkese karşı ileri sürülebilir. Rehın ilişkisi hükmen veya sözleşmeyle kurulabilir.

Rehinli alacaklara diğer alacaklara karşı bir rüçhan hakkı tanınmış olup, rehinli mal¹⁵ iflas masasına girdiğinde buna bağlı alacağın diğer alacaklardan önce karşılanması yoluna gidilir. İİK'nın 206/1'nci maddesinde rehinli alacakların en önde yer alacağı hükme bağlanmıştır.

Rehinle benzer bir kavram da teminatdır. Kamu icra hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüreceği kabul edilen sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi üzerine, kamu borçlusunun kanunca kabul edilen şeylerini borcuna karşılık olmak üzere güvence göstermesi anlamına gelir¹⁶. Teminat istenmesinin amacı da kamu alacağı kesinleştiğinde, kamu borçlusunun borcunu ödememesi halinde teminatın paraya çevrilerek alacağın tahsil edilmesini temin etmektir.

Teminat, rehne bağlı olabileceği gibi rehne bağlanmadan da olabilir. Mal rehni aynı teminat, kefalet ise şahsi teminat örneğini oluşturur. İİK m.206'ya bakıldığında rehinle karşılanan alacakların önceliğe sahip olacağı belirtilmekle birlikte *“teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından, aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunur”* denmiştir. O halde hüküm gereği teminata bağlansa bile rehne bağlanmamış alacakların iflas hukuku bakımından adi alacak olarak değerlendirileceği kabul edilmiştir. Bu nedenle VUK m. 12 ve KDV m. 55 kapsamındaki amme lehine hükmen oluşan teminatların da rehinli alacaklara önceliği olmayacağını düşünmekteyiz.

Teminatın rehin verilmek suretiyle sağlanması şeklinde alacakların tahsilinde o alacak aynı bakımdan güçlendirilir. Rehın verildikten sonra malın kendisi alacağa sıkı bir şekilde bağlı hale gelir. Rehın özel alacaklar için söz konusu olabileceği gibi amme alacakları için de söz konusu olabilir. Ancak hangi tür olursa olsun geçerlilikleri kanunda öngörölmüş şekle uyulmuş olmasına bağlıdır. Öngörölmüş kanuni şekle aykırı sözleşmeler

¹⁵ Rehınli mal kavramına taşınmaz mallar için TMK m. 862, taşınırlar için TMK m.947 ve 684 gereği o malın bütünleyici parçaları ve eklentileri de girer.

¹⁶ Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Yetkin yay, Ankara-2014, s.641.

rehni ve teminatı geçersiz kılar¹⁷. Örneğin, Ticari İşlemlerde Taşınır Rehni Kanunu kapsamında kurulan bir rehnin tescil koşulunu sağlamaması nedeniyle geçersiz sayılması¹⁸ halinde artık rehinli olma halinden bahsedilemez. Bu durumda alacak adi alacaklar içinde değerlendirilir.

Rüçhan hakkı rehinli mal ile onun satış bedeli arasında kurulması nedeniyle rüçhan hakkı rehinli malın satış tutarıyla sınırlandırılmıştır. İİK m.206'da bu husus "alacakları rehinli olan alacaklıların **satış tutarı üzerinde** rüçhan hakları vardır" demek suretiyle ortaya konmuştur.

Rehinle oluşturulan ayni sorumluluk şahsi sorumluluğu ortadan kaldıran bir husus değildir¹⁹. Bu nedenle rehinli alacağın konusunu oluşturan malın satışından karşılanamayan alacak kısmı kalırsa bu kısım bakımından borçlunun şahsi sorumluluğu devam eder. Yani rehin konusu malın paraya çevrilmesi sonucunda elde edilen tutar alacağın karşılayamazsa artık alacağının rehinle karşılanmayan kısmın önceliği kalmaz. Rehni karşılanamayan alacak kısmın rehin dışında kalan başka bir malın satış bedelinden karşılanması söz konusu olmaz. Bir başka deyişle alacağın rehinli malın satış bedelinden karşılanamayan kısmının önceliği bulunmaz²⁰. Rehni malın satışından karşılanamayan alacak miktarı adi alacak olarak sıra cetvelinde yer alır.

Rehnin doğabilmesi için malın alacaklıya teslimi kural olmakla birlikte Kanunda öngörülen bazı durumlarda teslim şart değildir. Örneğin 6570 sayılı Ticari İşlemlerde Taşınır Rehni Kanunu kapsamındaki rehinler alacaklıya teslimi şart olmayan rehinlerdir.

Rehnin, konu aldığı mallar bakımından taşınmaz (TMK m.850)²¹ ve taşınır rehni (TMK m.939) olmak üzere iki türü vardır. İİK'da rehin tabiri

¹⁷ Yarg. 19. HD. 28.02.1995 tarih E:774, K:1735 sayılı karar (Adnan DEYNEKLİ-Sedat KISA, Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli, Alfa Basım yayım Dağıtım, İstanbul-1996, s.572)

¹⁸ Yarg. 19. HD. 23.09.2004 tarih ve E:2004/1753, K: 2004/9160 (BİLGİN, a. g. e., s.653).

¹⁹ ÜSTÜN, a. g. e., s.99.

²⁰ İpotekle temin edilen alacağa parasal bir sınır çizilmesi durumunda ortaya çıkan üst limiti aşan kısım limit dışı alacak haline dönüşeceğinden bu kısmın önceliği yoktur.

²¹ Taşınmaz rehni, bir alacağı bir taşınmazın değeriyle güvence altına almak amacıyla tapu siciline tescil edilerek kurulan rehin türüdür. Taşınmazın maliki borçlu olabileceği gibi üçüncü kişi de olabilir Taşınmaz rehininin İpotek, ipotekli borç senedi ve irat senedi olmak üzere üç türü vardır. Ancak İİK 206. maddesinde sadece "rehin" tabirine yer verilmesi nedeniyle "ipotek" ve "taşınır rehni" tabirine giren tüm taşınır ve taşınmaz rehinlerini kapsamaktadır. Bu nedenle ipotekli borç senedi ve irat senedi şeklinde verilen

kullanıldığında “ipotek” ve “taşınır rehni” kapsamına giren bütün taşınmaz ve taşınır rehlinin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir (İİKm.23/3). İİK m.206’da “adi ve rehinli alacakların sırası” başlığı altında rehinli alacak kavramına yer verilmiştir. Madde 206’da rehin çeşidine göre bir ayırma gidilmemekle birlikte İİK m.23’de aynı kanunun 206’ncı maddesinin uygulaması bakımından *rehin kavramının* ipotek²², teslim bağli rehin²³, hayvanlar üzerinde rehin²⁴, ticarî işletme rehni²⁵ ve hapis hakkı²⁶ şeklindeki türleri kapsadığı anlaşılmaktadır.

teminatlar İİK m.206 dışında tutulmuştur.

- ²² İpotek, Borca aynı güvence oluşturmasının yanı sıra borçlunun kişisel sorumluluğunun da devam ettiği bir taşınmaz rehni sözleşmesidir. Borç ödemediğinde alacaklı ipotek konulan gayrimenkulü sattırarak alacağını tahsil etme hakkına sahip olur. **İpotekli borç senedi:** borçlunun kişisel sorumluluğu yanında aynı güvence sağlayan ipotekten farklı olarak kıymetli evraka bağlanmış rehin senedi olup elden ele dolaşım (tedavül) kabiliyetine sahiptir. Rehlin değeri para borcuna teminat oluşturur ve değeri taşınmazdan ayrılır. Malın satışından karşılanmayan borç olursa bu kısım bakımından borçlunun kişisel sorumluluğu devam eder. **İrat Senedi:** Bir alacak için, borçlunun kişisel sorumluluğunun söz konusu olmadığı, alacaklıya, sadece rehinle yüklü taşınmazın değeriyle sınırlı, bağımsız bir istem hakkı sağlayan kıymetli evraka bağlanmış bir rehin türüdür. İrat senedi taşınmazın değeriyle sınırlı sorumluluk oluşur. Borçlunun kişisel sorumluluğunun olmadığı rehin konusu taşınmaza bağlı bir borç meydana gelmesi demektir.
- ²³ 8049 sayılı Türk Medeni Kanunu
Madde 939 - Kanunda öngörülen ayırık durumlar dışında taşınırlar, ancak zilyetliğin alacaklıya devri suretiyle rehnedilebilir. Rehnedende tasarrufta bulunma yetkisi olmasa bile, rehin konusu taşınıra iyiniyetle zilyet olan kimse, zilyetlik hükümlerine göre edinimi korunduğu ölçüde rehin hakkı kazanır. Üçüncü kişilerin önceki zilyetlikten doğan hakları saklıdır. Taşınır, fiilen yalnız rehnedenin hâkimiyetinde kaldığı sürece rehin hakkı doğmaz.
- ²⁴ 8049 sayılı Türk Medeni Kanunu
Madde 940 - Yetkili makamlar tarafından izin verilen kuruluşlar ile kooperatiflerin alacaklarının güvence altına alınması için, zilyetlik devredilmeden de, icra dairesinde tutulacak özel sicile yazılmak suretiyle hayvanlar üzerinde rehin kurulabilir. Bu amaçla tutulacak sicil tüzükle belirlenir. Gerçek veya tüzel kişilerin alacaklarının güvence altına alınması için, kanun gereğince bir sicile tescili zorunlu olan taşınır mallar üzerinde, zilyetlik devredilmeden de, taşınır malın kayıtlı bulunduğu sicile yazılmak suretiyle rehin kurulabilir. Rehlin kurulmasına ilişkin diğer hususlar tüzükle belirlenir.
- ²⁵ 20.10.2016 tarihli 6570 sayılı “Ticari İşlemlerde Taşınır Rehni Kanunu” böyle bir hak sağlar.
- ²⁶ Hapis hakkı, borçlunun borcunu ödememesi karşılığı borçluya ait elinde alıkoyduğu eşyayı sattırarak alacağı alma hakkı veren bir haktır. TBK m. 336’da “Taşınmaz kiralarda kiraya veren, işlemiş bir yıllık ve işlemekte olan altı aylık kira bedelinin güvencesi olmak üzere, kiralananda bulunan ve kiralananın döşenmesine veya kullanılmasına yarayan taşınırlar üzerinde hapis hakkına sahiptir” demek suretiyle kiraya verene kiracının belirli malları üzerinde hapis hakkı tanınmıştır. Hapis hakkı da kiraya

İflasın açılmasından önce üzerine rehin tesis edilmiş olan mallar iflas masasına girer. Müflisin başkasının borcu için rehin verdiği malları da iflas masasına girer²⁷. İflasın açılmasıyla müflisin masaya dâhil varlıklar üzerindeki her türlü tasarruf yetkisi kısıtlanacağından müflis yeni rehin tesis edemez, tesis etse bile bu tasarruf iflas alacaklılarına karşı hükümsüz olur (İİK m.191/1). Her nasılsa iflastan sonra kurulan rehin ilişkisi öncelik sağlamaz. Önceliğe tabi olan rehnin iflasın açılmasından önce borçlunun malları üzerinde tesis edilmiş ve iflasın açıldığı anda devam ediyor olması gerekir²⁸.

İflasın kesinleşmesiyle mallar üzerindeki hacizler kalkar ve tümü iflasın açılmasıyla masaya girer. İflasın açılmasından önce başlatılmış rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takipler devam eder, iflastan etkilenmez. Rehne konu mal takip alacaklısının talebi üzerine icra müdürlüğüne paraya çevrilir. Satış bedelinden masraflardan sonra kalan olursa rehinli alacaklılara paylaştırılır. Geriye para kalırsa müflisin iflas masasına intikal ettirilir.

İİK m.248 gereğince rehinli malların satış bedelinden sadece rehnin muhafaza ve paraya çevrilmesi masrafları çıkarılır ve kalan olursa rehinli alacaklar tatmin edilir. Örneğin, bir motorlu taşıtın motorlu taşıtlar vergisi borcu var aynı zamanda üzerinde rehin varsa öncelikle satış bedelinden motorlu taşıtın muhafaza ve satış masrafları çıkarılır kalan olursa rehinli alacakların ödenmesine daha da kalan tutar olursa motorlu taşıtlar vergisi ödenir.

verene kanundan kaynaklanan tanınan bir çeşit teminat vermedir. Bu hak da kanun hükmü gereği kiraya verene kira alacağını öncelikle alma hakkı verir. Yarg.19.HD. 07.12.1992 tarih ve E:10296, K:644 sayılı kararı “kiraya verenin hapis hakkının bir rehinli alacak niteliğinde olduğunu” yönündedir. (Karar için bkz, Adnan DEYNEKLİ- Sedat KISA Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul-1996, s.517). Hapis hakkı kanundan doğan bir tür rehin hakkıdır. Yarg. 12. HD. 05.03.2009 tarih ve E:2008/22953, K:2009/4625, (BİLGİN, a. g. e., s.648).

İİK'nın 270'nci maddesi kiraya verenin kiracının kira bedelini ödemediğinde hapis hakkını kullanabilmesi için yardım talebini, 271'nci maddesi gizlice ve zorla işletme dışına çıkartılmış eşyanın geri alınmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Mallar üzerinde kiraya verenin hapis hakkı varsa, kiraya veren kira bedeli ödenmediğinde kiracıya ait eşyaları paraya çevirerek alacağını öncelikle tahsil etme yetkisine sahip olur. Bu şekildeki hapis hakkı kamu alacağı için tanınan kanuni teminat hakkından önce gelir. Çünkü hapis hakkı kapsamında kira alacağı İİK m.23 kapsamında rehinli alacak kabul edilir ve amme alacaklarına karşı önceliğe sahip olur.

²⁷ Baki KURU, İcra ve İflas Hukuku, 2.b., Adalet Yay, Ankara-2013, s.1205.

²⁸ MUŞUL, a.g.e., s.1555 ve 1661

Sonuç olarak rehinli alacaklar diğer alacaklar karşısında rüçhanlı alacaklardır. Önce bu alacaklar ödenir. Rehinli alacaklara kamu ve özel hukuktan kaynaklanması önemli olmaksızın diğer alacaklara göre rüçhan hak tanınarak özel bir üstünlük ve öncelik verilmiştir.

B. GÜMRÜK VERGİSİ VE AKAR VERGİSİ İLE BUNLAR GİBİ VERGİLER

Kamu alacaklarının 15.03.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 7101 sayılı kanunla yapılan İİK m.206’da yapılan “*gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi, rehinli alacaklardan sonra gelir*” değişikliğinden sonra anılan resim ve vergilerin anılan vergilerin değişiklikten önce var olan rehinli alacaklara karşı önceliği kaldırılmıştır. Öncelik hakkı yer değiştirmiştir. Gerçekten İİK m.206’da 7101 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce anılan resim ve vergiler ödeniyor daha sonra rehinli alacakların ödenmesine geçiliyordu. Değişiklikle rehin alacağı, malın aynından kaynaklanan vergi alacağının önüne geçmiş olup anılan kamu alacakları rehinle güvence altına alınmış alacaklar karşılandıktan sonra, diğer alacaklara karşı öncelikle ödenecektir²⁹. Bu durumda anılan veya başka vergilerin rehinli alacaklılara önceliği bulunmayacak ve rehinli mal bedelinden devletin kamu alacaklarından önce rehinli alacaklıya rüçhanlı olarak ödeme yapılacaktır³⁰.

Esasen anılan resim ve vergilere ilişkin alacaklar rehinli olmamaları nedeniyle bir tür adi alacaktır. Rehinli alacaklar, rehinle temin edilmiş alacakları ifade ederken adi alacaklar rehinli alacakların karşıtı olarak kullanılmış ve rehinle temin edilmemiş olan alacaklardır³¹. İİK’da adi alacaklar kendi arasında imtiyazlı ve imtiyazsız olarak ikiye ayrılmıştır. Sonuç olarak İİK m.206’daki anılan resim ve vergilere, imtiyazlı alacaklara ve bu kapsamdaki diğer vergilere göre, daha üstün bir korumanın sağlandığı görülmektedir. Bu durumda bahis konusu maddede belirtilen vergilere rehinli alacaklardan sonra imtiyazlı alacaklardan önce gelmek üzere arada

²⁹ İsmail ERCAN, İcra ve İflas hukuku, 14.b., Kuram Yay, İstanbul-2018,s.323.

³⁰ Timuçin MUŞUL, İflas ve Konkordato Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara-2018, s.325.

³¹ ARSLAN,YILMAZ ve diğerleri, a. g. e., s. 489.; Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY, Meral SUNGURTEKİN ÖZKAN, Muhammet ÖZEKES; İcra ve İflas Hukuku, 5. b., Vedat Kitapçılık, İstanbul-2018, s.411.

kalan bir öncelik tanındığı anlaşılmaktadır. Maddede sayılan resim ve vergilere imtiyazlılardan daha üstün bir koruma sağlanması istenmeseydi anılan resim ve vergileri ismen belirtmeye hiç gerek kalmazdı. Çünkü bunların zaten birer amme alacağı olması nedeniyle adi alacaklar kapsamındaki imtiyazlı alacak olarak işleme tabi tutulacağına şüphe yoktur³². Resim ve vergilerin ilişkili olduğu malların rehinli olmaması halinde rehinli alacaktan bahsedilemeyeceğinden bu defa anılan resim ve vergilerin önüne geçen bir alacak olmayacaktır. Bu nedenle masadaki malın anılan resim ve vergi alacakları varsa rehin söz konusu olmadığında anılan resim ve vergiler bunların önüne geçen bir alacaktan söz edilemeyecektir.

Rehinli alacaklardan sonra gelen grupta yer alan *gümrük resmi ve akar vergisi gibi* vergiler ve bunlar için aranılan şartlar açıklanacaktır.

1. Vergi Tiplerine İlişkin Şartlar

a. Kanunda Belirlenen Vergilerden Olmak

Rehinli alacaklardan sonra önceliği olan vergiler bütün vergileri kapsayacak şekilde değil bazı vergileri kapsayacak şekilde yer verilmiştir. Rehlinli alacaklardan hemen sonra gelmek üzere önceliğe sahip vergilerin hangileri olduğu İİK m.206'da bazıları ismen sayılmak ve bazıları da "gibi" vergiler demek suretiyle tadadi (örnekleme) olarak belirtilmiştir.

³² Eski düzenlemede var olan "...o akar veya eşya bedelinden istifa olunduktan sonra ..." ibaresinin 7101 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kaldırılması gümrük resmi ve akar vergilerinin ilgili oldukları malların dışındaki malların satış bedelinden aynı sırada karşılanıp karşılanmayacağı konusunda tereddüt yaratır mahiyete sokmuştur. Bir başka ifadeyle rehinli alacaklardan sonra geldiği açık olmasına karşın acaba bu alacaklar aynı sırada karşılanmak koşuluyla başka malların satışından karşılanması söz konusu olabilecek midir? AATUHK (m.21)'de 7101 sayılı kanunla haciz uygulaması bakımından yapılan paralel değişiklikle "...o eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkulün **bedelinden** tahsilinde" demekle ilgili eşya ve mallar için açık bir düzenleme yapılmıştır. İflasta aynı düzenlemede "bedeli" ibaresine yer verilmemesinin anlamı ne olmalıdır? Bu sorunun cevabı malın rehinli olmadığı durumda anılan resim ve vergi alacakları karşısında daha da önem kazanmaktadır. Kanaatimize göre İİK m.206'daki "satış tutarı" ibaresi AATUHK m.21'deki "bedel" ibaresine denk gelmektedir. İİK m.206'daki **satış bedeli** hem rehinli alacaklar hem de anılan resim ve vergileri kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Dolayısıyla, 7101 sayılı kanunla yapılan değişiklik, rehinle temin edilmiş (rüçhanlı) alacaklılara sadece sırada öncelik tanımaktadır.

İİK, 09.06.1932 tarihli olup mevzuatımızın oldukça eski bir kanundur. Kanunun 206'ncı maddesinde çeşitli değişiklikler³³ yapılmış olup son halini 7101 sayılı Kanunla almıştır³⁴. Son değişiklikte ilginç olan mevzuatımızda ismen bulunan vergiler yerine bu gün için ismen bulunmayan sadece belirli bir niteliğe yönelik kullanılan “akar vergisi” kavramına yer verilmesidir. Mevzuattaki kavram birliğinin sağlanması ve günümüzdeki vergileri nitelik bakımından açıklamaya daha uygun olması nedeniyle AATUHK’da aynı konudaki düzenlemede geçen ifadenin aynen kullanılması daha yerinde olurdu³⁵. Yeni haliyle İİK’deki düzenleme kavramlar bakımından isabetsiz olmuştur.

Bu durumda “gümrük resmi” ve “akar vergisi” kavramından bugünkü mevzuat itibarıyla karşılığı bulunan vergi ve yükümlülükleri anlamak gerekecektir. Maddede yer alan “gibi” kavramı ile hem gümrük resmi gibileri, hem de akar vergisi gibilerin ifade edildiği anlaşılmaktadır.

Anılan vergi ve yükümlülükler pozitif hukuk bakımından anlatılmak yerine bunların neler olduğunu belirlemek bakımından kapsam ve özellikleri açıklanarak günümüzdeki karşılıkları tespit edilmeye çalışılacaktır.

Kanunda (İİK m.206) gümrük resmi ve akar vergisi yanında bunlar “gibi” özellik taşıyanlar da aynı derecedeki öncelik kapsamına alınmıştır. Madde metnindeki “gibi” ibaresinden öncelik kapsamı içindeki vergilerin sadece gümrük resmi ve akar vergisiyle sınırlı olmadığını gümrük vergisi ile malların aynından doğan tüm vergilerin kapsama alındığı anlaşılmaktadır.

³³ İİK’da aynı maddeye ilişkin daha önceki değişiklikler 02.07.1940 tarihli 3890 sayılı Kanun ve 17.07.2003 tarihli 4949 sayılı Kanunlarla yapılmıştır.

³⁴ Kamu alacaklarına *haciz* bakımından tanınan öncelik, 6183 tarihli AATUHK’da 21/2. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddedeki son değişiklik 7101 sayılı kanunla 15.03 2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere “Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir.” şeklinde yapılmış ve İİK ile AATUHK arasındaki öncelik uyum sağlanmıştır.

³⁵ Nitekim AATUHK aynı konudaki düzenlemede kullanılan kavram “**bina, arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan alacaklardan**” bahsedilerek günümüzde karşılığı bulunan vergilere ismen yer verildiği görülmektedir.

(1). Gümrük Vergisi ve “Gibi” Vergiler

(a) Gümrük Vergisi

İİK madde 206’da tanınan önceliğe ilişkin ayrıcalıklardan biri “gümrük resmi”dir. Resmin kanunlarda açık bir tanımı olmasa da resim, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için, yetkili makamlarca verilen izin karşılığı alınan paraları ifade etmektedir³⁶. Vergi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınırken resim belli bir işin yapılmasına izin verilmesi karşılığında alınır.

Gümrük resmi ile gümrük vergisi teorik içerikleriyle aynı durumları ifade etmemekle beraber uygulama bakımından aralarında fark yok denecek kadar azdır. Nitekim, gümrük resmi ve gümrük vergisi olsun her ikisi de malların gümrük hattından geçirilmesinden önce tahsil edilen bir yükümlülüktür.

Bu nedenle makalede gümrük resimleri için gümrük vergisi kavramının kullanılması uygun görülmüştür. Gümrük Kanunundaki gümrük vergisi İİK’deki gümrük resmine karşılık kullanılmakla birlikte gümrük resminden kastedilen “ithalat vergileri”dir³⁷.

Gümrük resmi ülkeye sokulan mallara serbest dolaşıma girme statüsü verilmesi karşılığında zorunlu alınan bir paradır. Genel amaç ithal edilen eşyanın maliyetini artırmak ve böylece iç üretimi korumaktır. Gümrük vergisinin ithalat üzerinden alınan tipi aynı amaç ve sonuca yol açar. Gümrük vergisi ithal edilecek mallardan gümrük giriş tarifesi cetvellerine göre zorunlu alınır. Bu haliyle gümrük vergisi malların ülke içinde serbest dolaşımına izin verilmesini konu alan bir ithalat vergisi uygulama biçimidir. Gümrük resmi ile gümrük vergisi aynı hukuki ve fiili konumda bulunması nedeniyle çoğu zaman gümrük resmi ile gümrük vergisi aynı anlamda kullanılmaktadır. Nitekim, Yargıtay bir kararında “gümrük vergisinin yatırımları teşvik belgesi kapsamında ithal edilen eşyaların satılması halinde

³⁶ Metin ERDEM-Doğan ŞENYÜZ-İsmail TATLIOĞLU, Kamu Maliyesi, 13.b.,Ekin Yayınevi, Bursa-2016, s.95.

³⁷ Gümrük Kanunu m 3/8 ve9’a göre, “gümrük vergileri” deyimini, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü; “ithalat vergileri” deyimini, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yüklerini, “ihracat vergileri” deyimini, eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ifade eder. Gümrük resmine karşılık gelen gümrük vergisi ithalat vergileri kastedilmektedir.

önceliği olduğu” yönünde karar vermiştir³⁸. Gümrük vergisi İİK 206’ncı madde kapsamında gümrük resmi ile aynı kabul edilip eşdeğer önceliğe sahip olduğu değerlendirilmiştir.

Gümrük resmi ile gümrük vergisinin tam anlamıyla aynı şey olmadığı kabul edilse bile İİK m. 206’da geçen “...gümrük resmigibi...” düzenlemesi nedeniyle “gibi” ifadesinin aynı mahiyetteki yükümlülükleri de kapsadığı dikkate alındığında isim farklılığının ortaya çıkartacağı farklı sonuç olmayacaktır. Bu nedenle gümrük resminin, en azından Kanundaki “gibi” ifadesiyle gümrük vergisini ve buna eş etkili diğer vergileri kapsadığının kabulü gerekir. Esasen gümrük vergisine eş etkili yükümlülükler ileride “gibi” kapsamında ele alınıp ayrıca açıklanacaktır.

İflas sürecinde, gümrük vergisine tabi eşyanın satışından elde edilen gelirden öncelikle o eşyaya ait gümrük vergisi ödenir. O eşyanın satışıyla karşılanmayan kısmın önceliği olmaz. Karşılanmayan kısım başka malların satılması halinde gümrük vergisi imtiyazlı alacakların üçüncü sırasında değerlendirilir.

(b) Gümrük Vergisi “Gibi” Vergiler

Dünyadaki çeşitli ülkelerde dış ticaret üzerine çeşitli mükellefiyetler getirilmiştir. Bu mükellefiyetler kapsamında gümrükte alınan tüm vergi, resim, harç ve fonları da içine alan geniş bir yükümlülük grubu bulunur. Hatta bu nedenle 4458 sayılı Gümrük Kanununda “gümrük vergileri” kavramı yerine “gümrük yükümlülükleri³⁹” kavramı kullanımı tercih edilmiştir⁴⁰. Gümrük yükümlülüğü⁴¹ tabiri ithalat bağlamında ifade edildiğinde kapsamına ithalat vergilerinin tamamı girer. Bu kapsamda gümrük vergisi ve bu vergiye eş etkili vergiler bir ithalat vergisi olarak kabul edilir.

³⁸ Yarg. 19 HD. 06.11.1997 tarih ve 6764 /929; Yarg. 19.HD.13.12.1996 tarih ve 11094/1266 sayılı kararı için bkz, Adnan DEYNEKLİ, İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, Yetkin Yay, Ankara-1998, s.234.

³⁹ Gümrük yükümlülükleri ithalat ve ihracat işlemlerini kapsamına alacak ödeme yükümlülüğünü içine alır.

⁴⁰ Adnan GERÇEK, Teminat Kurumu, Seçkin Yay, Ankara-2013, s.161.

⁴¹ “Gümrük yükümlülüğü” tabiri “ gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinden daha geniş bir alan ve anlamı ifade eder. (Cahit YERÇİ, Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, Yaklaşım Yay, Ankara-2005,s. 27.

Kanundaki düzenlemenin amacı dikkate alındığında niteliği itibariyle gümrük vergisine benzeyen vergilerin de öncelikten yararlanacağı belirtilmesi karşısında uygulamanın aynı mahiyetteki diğer gümrük yükümlülüklerini kapsamına alacak şekilde ele alınması gerekir.

Gümrük vergisinden ayrıca ithal işlemleri sürecinde alınan vergilerin başında *ithalde alınan Katma Değer Vergisi (KDV)* ile *ithalde alınan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)* gelir⁴². Gümrük vergisine benzerlik bakımından değerlendirildiğinde ithalde alınan KDV' ile ithalde ÖTV'nin ithal edilen mallar üzerinden alınan vergilerdendir. Vergi sisteminin değişen yapısı nedeniyle gümrük vergilerinin hasılat ve uygulama etkisi daraltılarak uluslararası vergilemeye uyum sağlanmasına uygun düşmesi bakımından ithalde alınan KDV ile ithalde alınan ÖTV'ye yer verilmiştir. Günümüzde bu iki verginin vergi hasılatı içindeki payı ithalatımıza bağlı olarak artmakta ciddi ve önemli bir yer oluşturmaktadır.

Konumuz yönünden KDV ile ÖTV'nin gümrük vergisine benzerlik gösterdikleri ithali konu alan aşamasıyla ilgili kısmıdır⁴³. Aksi durumda KDV ve ÖTV'nin yurt içindeki teslimlerine ilişkin olan kısımları “gümrük vergisi gibi” kapsamında ele alınması mümkün değildir.

İthalde alınan Katma Değer Vergisi

KDV malların yurtiçi ve ithalat işlemlerinden alınan bir vergidir. Yurt içindeki mal ve hizmetler verginin konusuna girmesi yanında KDVK'nın 1. maddesinin 2. bendinde her türlü mal ve hizmet ithalatının da KDV konusuna giren işlemlerden olduğu belirtilmiştir. Bu başlık altındaki açıklamalar ithalde alınan KDV ile ilgilidir. Yurt içinde alınan KDV ile konumuzun ilgisi yoktur.

Malların ithalatında alınan KDV, “gibi” ibaresi kapsamında mal ve hizmetlerin Türkiye'ye ithal edilmeleri sırasında alınan gümrük vergisine eş etkilidir. Hatta, KDV beyanının gümrük giriş beyannamesiyle yapılması gerektiği hallerde bu beyannamelerin vergi mükellefiyetinin başladığı anda gümrük idaresine verileceği (KDVK m.41/2) ve ithalde alınan KDV'nin

⁴² Ufuk SELEN , Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, 4.b., Ekin Kitabevi Bursa-2012, s.142.

⁴³ Burada kastedilen vergiler 3065 sayılı KDV Kanunu kapsamında “**ithalde alınan Katma Değer Vergisi**” ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanun kapsamında “**ithalde alınan Özel Tüketim Vergisi**”dir.

gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Malları ithaline dayalı KDV doğmuş olmasına rağmen henüz mala ilişkin KDV borcu ödenmeden (örneğin gümrükte bulunan) o malın iflas hükümlerine göre satışı yapılacak olursa, malın satış bedelinden önce ithalde alınan KDV tahsil edilecektir. KDV alacağı ile ilgili olmayan malların satılması halinde KDV alacağı bu konumdaki öncelikten yararlanamaz. Ancak imtiyazlı alacakların üçüncü sırasında değerlendirilir.

ii) İthalde Alınan Özel Tüketim Vergisi

ÖTV’de KDV gibi bir tüketim vergisidir. Konumuz bakımından ayrıldıkları en belirgin noktalardan biri KDV her türlü mal ve hizmeti konusuna alırken ÖTV belirli malları konusuna almasıdır. ÖTV’nin konusuna giren malların (petrol ve petrol ürünleri, motorlu taşıtlar, tütün mamulleri ile alkollü ve kolalı içecekler, beyaz eşya ve elektronik ürünler) ithal edilmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir (ÖTVK m.3/e). Malların ithalinde alınan ÖTV, gümrük idarelerince alınır ve gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir. Bu neden ÖTV’yi “gümrük vergisi gibi” kapsamı içinde değerlendirmesi için yeterli sayılmalıdır.

ÖTV alacağına konu mallar satıldığında iflas masasından öncelikle ÖTV’ler ödenir. İthal etmekten dolayı ÖTV alacağı doğmuş olmasına rağmen malın iflas hükümlerine göre satışı yapılacak olursa, malın satış bedelinden o malın ÖTV’si tahsil edilecektir. Başka malların iflas kapsamında satılması halinde ÖTV alacağı burada belirtilen önceliğe sahip olmaz. Bu durumda ÖTV alacağı imtiyazlı alacakların üçüncü sırasında yer alır.

iii) İthalde Alınan Diğer Yükümlülükler

Yukarıda açıklanan KDV ve ÖTV dışında gümrük idarelerince ithalat sırasında alınan yükümlülükler de vardır. Anılan yükümlülükler doğrudan tahsil yetkisi kapsamında gümrük idaresince alınan yükümlülüklerdir. “**gümrük vergisi gibi**” kavramı içinde değerlendirilecek vergi ve yükümlülükler ismen aşağıda belirtilmiştir⁴⁴.

⁴⁴ Her ne kadar damga vergisi de ithalat işlemleri üzerinden düzenlenen kağıtlar üzerinden alınıyorsa da doğrudan bir gümrük yükümlülüğü olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

- 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında alınan Toplu Konut Fonu (Tarım Payı).

- 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun geçici 1. maddesine göre alınan Tütün Fonu.

- 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun kapsamında alınan anti dumping vergisi veya telafi edici vergi.

- 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre alınan telafi edici vergi.

İfade edilmelidir ki, ithaldeki her yükümlülüğün “gibi” ifadesi kapsamına girmesi düşünülemez. Aşağıda sayılan bu yükümlülüklerin tahsil yetkisinin gümrük idaresinde olması, gümrük idaresinin geliri kabul edilmesi ve iflas halinin de tahsilat aşamasıyla ilgili bir düzenleme olması nedeniyle öncelikten yararlanacağı kanaatindeyiz.

(2) Akar Vergisi⁴⁵ ve “Gibi” Vergiler

(a) Akar Vergisi

İİK m. 206’da “....akar⁴⁶ vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelenvergi rehinli alacaklardan sonra gelir...” denilmek suretiyle malın aynından alınan vergilerin rehinli alacaklardan sonra gelen bir önceliğe sahip kılındığı belirtilmiştir⁴⁷. Akar

Diğer taraftan ithalat sırasında başka idarelerce tahsil edilen fakat ödenmesinden gümrük idarelerinin sorumlu tutulduğu (4684 sayılı kanuna göre alınan Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 44. maddesine göre alınan teknik cihaz ithalat bedeli üzerinden yapılan kesintiler, 2872 sayılı Çevre Kanununun 18. maddesine göre yapılan çevre katkı payı) mükellefiyetlerin gümrük vergisi gibi kavramı içine girmediği kanaatindeyiz. Çünkü bunlar vergi idaresinin mal varlığı ile değil başka kurumların mal varlığı ile irtibatlıdır. Gümrük idaresine sorumlu sıfatıyla bu ilişkilerde yer verilmiştir. Alacak gümrük idarelerine ait değildir.

⁴⁵ Malın aynından doğan vergilere öncelik tanıyan İİK m. 206’da sadece vergilerden bahsedilmiştir. Bu vergilerin aslına bağlı hesaplanan veya hesaplanmayan cezalara yer verilmemiştir. AATUHK’nın 1. maddesinde vergiler ve cezaların ayrı kalemler olarak amme alacağını oluşturduğu dikkate alındığında mal aynına bağlı vergilere ilişkin olsa bile cezalarının İİK m. 206 kapsamı dışında tutulduğu dolayısıyla bu derecede öncelik tanınmadığı söylenebilir. Cezalar için İİK m. 206 uyarınca rehinli alacaklardan sonra gelen imtiyazlı alacak olarak adı alacakların üçüncü sırasında işlem gören bir öncelik tanınmıştır.

⁴⁶ Akar taşınmaz mal anlamındadır. Ev, dükkân bağ, çiftlik tarla gibi kira geliri sağlayan mülktür. (Türk Dil Kurumu, Sözlük, 6. b, Ankara-1982, s.22).

⁴⁷ Benzer bir hükme, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar bakımından AATUHK m.

vergisi, emlake malik olunmak nedeniyle alınan bir çeşit servet vergisi olup, *malın aynından doğan vergidir*.

Vergi teorisinde malın aynından alınan vergiler servet vergileri kategorisinde yer alır⁴⁸. Kanunda akar vergisi olarak adlandırılan malın aynından doğan vergiler geçmiş dönemlerde uygulanmasına karşın şu anda pozitif hukukumuzda akar vergisi isminde bir vergi bulunmamaktadır. Bu nedenle günümüzde Türk vergi sisteminde akar vergisiyle aynı nitelikleri arz eden vergilerin tespitine ihtiyaç vardır⁴⁹. Akar taşınmaz varlığı ifade ettiğine göre pozitif hukuk bakımından taşınmazlar üzerinden **arazi vergisi** ile **bina vergisi**⁵⁰ alınmaktadır. Nitekim haciz hükümleri bakımından öncelikleri düzenleyen AATUHK'nın 21. maddesinde doğrudan “bina ve arazi vergisi” kavramına yer verilmiştir. ATUHK'da kullanılan bina ve arazi vergisi yerine yeni değişikliğe tabi tutulan İİK'da şu anda mevzuatta ismen yürürlükte bulunmayan akar vergisi kavramının kullanılması isabetli olmamıştır. Kanun koyucu İİK'da 2018 yılında bir değişiklik yaparken yıllık bütçe kanunlarında ifadesini bulan yürürlükteki vergileri niteliğine göre belirterek veya en azından güncel durumu yansıtan AATUHK'daki terminoloji tercih edilmesi yerinde olurdu.

Burada arazi vergisi ve bina vergisinin anlatılması amacını taşımıyoruz. Sadece akar vergisiyle örtüşen ve onun yerine geçen vergilerin neler olduğu belirtilmekle yetinilecektir..

(b). Akar Vergisi “Gibi” Vergiler

İİK m.206'da geçen “akar” kavramı taşınmazları “eşya” ise insan üretimi malları, “ifade eder. Akar vergisi “gibi” vergiler nitelik itibarıyla akar vergisine benzeyen vergilerdir. Benzemeden kasıt en azından verginin

21/2'de “Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir” demek suretiyle verilmiştir.

⁴⁸ ERDEM ve diğerleri, .a. g. e., s. 258 vd.

⁴⁹ GVK m.70 deki sayılan mallardan elde edilen gayrimenkul sermaye iradının malın aynı üzerinden değil, iradı (geliri) üzerinden doğduğu dikkate alındığında kira gelirinin gelir vergisinin malın aynından doğan vergi kabul edilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde kurumlar vergisi, damga vergisi, özel iletişim vergisi, çevre temizlik vergisi gibi vergiler malın aynından doğan vergi olmadığından bu vergilere rehinli alacaklardan sonra gelen grubun imtiyazlı alacaklar kısmının üçüncü sırasında yer verilir (AATUHK m. 21/3).

⁵⁰ 1319 sayılı kanun kapsamında önceleri Maliye Bakanlığı'na ait olan emlak vergisinin tahsil yetkisi 3239 sayılı kanunun 113. maddesiyle belediyelere geçmiştir.

konusu ve vergiyi doğuran olay bakımından belirli bir örtüşmeyi anlamak gerekir. Nitekim AATUHK'nın haciz hükümleri bakımından öncelikleri belirleyen 21. maddesinde "...bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları ..." ifadesi kullanılmıştır.

Akar vergisinin konusunun taşınmazlar, vergiyi doğuran olay da bunlara malik olmaktır. Emlak vergisi üzerinden hesaplanan **Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payı**'nın (TKVKKP) aşağıda ayrıca açıklanacağı üzere, akar vergisi gibi kapsamında dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

İlgili maddede "...eşyadan alınması lazım gelen resim ve vergi" denilmesi eşyalara (mallara) malik olmayı konu alan vergilerin de akar vergisi "gibi" kapsamında olduğunu göstermektedir. "Muayyen eşyaya malik olunmak nedeniyle" ödenen vergiler kapsamına **Motorlu Taşıtlar Vergisi**'ni (MTV)akar vergisi "gibi" vergi olarak değerlendirmek mümkündür. Her iki verginin malın aynından alınan karakterde olması "gibi" kavramının kapsamını içinde değerlendirilmesi için yeterli görülmelidir.

Verginin konusu içinde taşınmaz ve taşınırların yer aldığı **Veraset ve İntikal Vergisi**'nin (VİV)her iki açıdan da malın aynından alınan vergi olduğu görülmektedir.

i) Motorlu Taşıtlar Vergisi

İİK m. 206'da "**muayyen eşya** ve akardan alınması gereken vergiden..." bahsedilmiştir. Motorlu taşıtların kanun tarafından belirlenen muayyen eşya olduğu, motorlu taşıtlar vergisinin de malın aynı üzerinden alınan vergi olduğu konusunda bir tereddüt yoktur. Akar vergisi ve motorlu taşıtlar vergisinin her ikisi de malın aynından alınan vergidir. Akar vergisinin taşınmazları motorlu taşıtlar vergisinin taşınırları (eşyaları)vergilendirmesi nedeniyle motorlu taşıtlar vergisini "akar vergisi gibi" kapsamında olduğunun kabulü gerekir.

İflas masasında bulunan motorlu taşıttan kaynaklanan motorlu taşıtlar vergisi alacağı o motorlu taşıt satıldığında öncelikle varsa rehinli alacaklar sonra motorlu taşıtlar vergisi ödenir.

ii) Veraset ve İntikal Vergisi

Emlak ve motorlu taşıtlar vergisinin malın aynından kaynaklanan vergiler olduğu halde VİV için aynı şeyi tam anlamıyla söylemek mümkün değildir. Veraset ve intikal vergisinin malın aynından doğma vasfı arazi, bina ve motorlu taşıtlar vergisi kadar net değildir. Çünkü VİV esasen malın mülkiyetinin el değişimini esas alan bir vergidir.

VİV’de verginin konusu intikale konu olan mallar, vergiyi doğuran olay ise malın veraseten (ölüme bağlı) veya sağlararası intikalidir. Bu vergi, mala malik olunması nedeniyle bizzat mirasçı mükellef tarafından ödenen dolaysız bir vergidir. Bu nedenle VİV malın aynından alınan vergiler içinde değerlendirilmesi gerekir⁵¹. VİV’de veraseten intikal eden mallar ile bu mallara isabet eden vergi arasında tereke kapsamında her zaman bire bir ilişki doğuracak bağ kurulamaz. Hangi mal satıldığında hangisinin borcunun ödeneceği sorunun ana kaynağını oluşturur. Tek malın veraseten intikali hariç intikal eden diğer mallar ile tahakkuk eden vergi arasında birebir ilişki bulunmaz. Sağlararası intikalde de aynı şey geçerlidir. Kanaatimizce iflas masasında bulunan mala isabet eden verginin bulunması suretiyle sorunun aşılması mümkündür. VİV’de satılan malın değerinin intikal eden malların toplam değerine oranı dikkate alınarak o mala isabet eden VİV bulunabilir⁵².

iii) Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payı

TKVKKP bir vergi olmamakla birlikte hukuken **vergi benzeri mali yüküm** niteliğindedir⁵³. 2863 sayılı Kanunun m.12 ile getirilen katkı payı, bina ve arsa vergisi mükelleflerinden bina ve arsa vergilerinden ayrı olarak alınır. Tahakkuk eden pay bina ve arsa vergilerinin % 10’u oranındadır. O kadar ki katkı payına dair yönetmeliğin 1 ve 5’ncimaddelerinde tahakkuk eden emlak vergisiyle birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil edilir denmekle vergiye ilişkin usulün aynen benimsendiği anlaşılmaktadır.

⁵¹ Yarg.19. HD. 16.06.2002 tarih ve E:2001/9795, K:2002/3705 (Mahmut BİLGEN, İcra ve İflas Hukukunda Sıra Cetveli, 2.b.,Adalet Yay, Ankara-2014, s.715); HGK. 14.01.1970 tarih ve 773/26 (DEYNEKLİ , a. g. e., s.226); Yarg. 19.HD. 03.07.1997 tarih ve 4752/6971, Yarg. İİD.12.05.1964 tarih ve 206/5685 sayılı kararı (DEYNEKLİ , a. g. e., s.118-119 dipnot);

⁵² Yarg. 19. HD., 25.06.1994 tarih ve 4582/6936 sayılı kararı aynı yöndedir.

⁵³ İlhami ÖZTÜRK, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Yetkin Yay, Ankara-2016, s.332.

TKVKKP'nin ile bina ve arazi vergilerinden farklılığı elde edilmesinde değil, tahsil edilen payın kamu giderine dönüşmesindeki tahsiste kendini gösterir. Vergiler genel kamu giderlerini finanse etmek amacıyla adem-i tahsis prensibine göre harcanırken, anılan katkı payı tahsis prensibine uygun olarak kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla harcanır. Sadece emlak vergisindeki adem-i tahsis ilkesi TKVKKP'de tahsis ilkesine dönüşmüş olmaktadır.

TKVKKP emlak vergisi gibi emlake malik olma nedeniyle alınır, bu nedenle emlak vergisiyle konusu ve vergiyi doğuran olayı aynıdır. Bu aynılık TKVKKP'nin akar vergisi "**gibi**" kavramı içinde değerlendirilmesi için yeterli olduğu kanaatindeyiz. Çünkü kanun koyucu emlakı konu olarak alan bir "vergi benzeri gelir" yaratarak bunu da emlak vergisine bağlamıştır. Nitekim VUK'un 1. maddesinin 2. fıkrası VUK'un kapsamını çizerken "...vergi resim ve harçlara **bağlı olan vergi**, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir" ifadesine yer vermiştir⁵⁴.

TKVKKP'nin konusu olan taşınmazın iflas hükümlerine göre satılması halinde satış bedelinden öncelikle rehinli alacakların karşılanması sonra da TKVKKP karşılanır. Aynı sırada bina ve arazi vergileriyle TKVKKP'nin yarışması halinde satış bedelinin nasıl bölüşürüleceği açıklamasına ileriki bahislerde yer verilmiştir.

b. Vergi Asıllarından Olmak.

AATUHK m.1'de amme alacaklarının nelerden ibaret olduğu sayılmıştır. Buna göre vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i alacakları amme alacağı sayılmıştır.

İİK m. 206' da sadece vergilerden bahsedilmiş vergi cezalarına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. AATUHK'da vergi asıllarının ayrı, cezaların ayrı kamu alacağı türü olduğu dikkate alındığında vergi kavramının cezaları içerdiği söylenemez. Sonuçta İİK m. 206 kapsamında vergi kabahatlerine⁵⁵

⁵⁴ Ayrıca, Yönetmeliğin 5. maddesinde, katkı payının tarh, tahakkuk ve tahsilinde, 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacağı açıkça belirtilmiştir.

⁵⁵ Cezalar, vergi asıllarına bağlı (vergi ziyai) veya vergi asıllarına bağlı olmayan (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük) kabahatlerine ilişkin cezalardan ibarettir.

ilişkin cezalar kişisel nitelik taŐıdıklarından adi alacaklardan imtiyazlı alacakların üçüncü sırasına göre işleme tabi tutulur. Çünkü kesilen ceza kabahatin karşılığı olarak kesilen kamusal bir cezadır. Örneğin, bir motorlu taŐıtta kesilen trafik para cezası motorlu taşıtla ilişkili olmasına karşın vergi alacağı olmadığından ve dahi motorlu taşıtın sahibi bakımından kişisel nitelik taŐıdıđından buradaki önceliğe sahip olmaz. Cezalar bir amme alacağı olması nedeniyle imtiyazlı adi alacaklar içinde yer alır.

Ancak vergi asıllarını fer'ileri niteliğindeki alacaklar (gecikme faizi, gecikme zammı vb.),aslın tabi olduğu akıbeta tabi olma kuralı gereği, vergi aslı kapsamında önceliğe sahip olacaktır. Bu konu ileride ayrı başlık altında ele alınacaktır.

2 -. Vergi Konusu Mala İlişkin Şartlar

a - Malın İflas Masasında Mevcut Olması

İİK m.206'daki anılan resim ve vergilerin, iflas açıldığı anda rehinli alacaklardan sonra gelmek üzere öncelik alması resim ve vergiyle ilişkili o malın iflas masasında bulunmasına bağlıdır. Kanunda rehinli iflas alacağının rüçhan hakkının malın satış bedeli üzerinde olması Őartı doğal olarak o malın masada yer almasını da içinde barındırır. Alacağın kaynağı ile mal arasında kurulan illiyet alacağın o malın satılmasına bağlandığını gösterir. Malın masa mevcudunda bulunmaması halinde o mala ait anılan resim ve vergilerin önceliği olmaz. İİK m.206'da "*Alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde rüçhan hakları vardır. Gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi, rehinli alacaklardan sonra gelir*" denmiştir. DeđiŐlikle rehinli alacaklılara rüçhanlı alacaklı olarak ödeme yapılacağı sonra bu satış bedelinden kalan olursa anılan anılan resim ve vergilerin ödeneceği Şeklinde anlaŐılmalıdır. Rehlinli alacaklardan sonra gelecek anılan resim ve vergi alacaklarının karşılanacağı satış bedeli aynı zamanda rehinli alacağın satış bedelidir. Sadece rehinli alacaklardan artan olursa anılan resim ve vergiler ödenecektir.

Masa dışında kalan ve masada yer almayan malların satış tutarından anılan resim ve vergilerin karşılanması mümkün değildir. Bu durumda o resim ve vergi alacağı imtiyazlı alacakların üçüncü sırası olacaktır.

Örneğin, motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunan bir araç iflastan önce satılmışsa artık araç masaya dahil olmayacağından aracın iflas kapsamında satılması söz konusu olmayacaktır. Motorlu taşıtlar vergisinin buradaki önceliğinden bahsedilemez. Diğer taraftan motorlu taşıt işletmeciliğinden doğsa bile gelir veya damga vergisi gibi vergiler malın aynından doğan vergiler olmadığından satılan motorlu taşıt satış bedeli üzerinde önceliği bulunmaz. Benzer şekilde gümrük vergilerinden doğan alacağın rüçhanlı olabilmesi için gümrüğe tabi eşyanın veya bu eşya satılmışsa satış bedelinin iflas masasında olması gerekir⁵⁶.

b. Alacağın Malın Satış Tutarından Karşılanması

Gümrük resmi, bina arsa ve arazi vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi satılan malın aynından doğan kamu alacakları adı alacaklardan önce ödenir⁵⁷. Bu şart malın iflas masasında bulunması şartını tamamlayıcı nitelikteki bir şarttır. İflas alacağı malın satış hasılatından karşılanması gereği verginin önceliğinin mal veya mallarla sınırlı hale getirmiştir. Öncelik diğer mal veya malların satılmasıyla ilişkilendirilmez. Vergi hangi mal üzerinden doğmuşsa, vergisi de o malın satış bedelinden ödenecek olup başka malların satış bedelinden önceliği bulunmaz⁵⁸. Vergi alacaklarının masadaki malın satış bedelinden karşılanamayan kısmı olursa bu kısım rehinli alacaklardan sonra tanınan öncelikten yararlanamaz.

Öncelik masadaki mallarla ilintili vergiler ve onların satışından elde edilen miktarı geçmemesi bakımındandır. Örneğin, bir otomobile ait motorlu taşıtlar vergisi borcu varsa o taşıt iflas hükümlerine göre satılması halinde önce rehinli alacaklar ödenecek sonra motorlu taşıtlar vergisi ödenecektir. Bir motorlu taşıtın vergisi masa mevcudunda yer alan başka motorlu taşıtın satış bedelinden ödenmesi şeklinde bir önceliğe sahip değildir. Diğer bir ifadeyle her motorlu taşıta ait verginin önceliği o motorlu taşıtla sınırlı olup, masada mevcut diğer taşıt veya eşyaların satış bedellerinden önceliği bulunmaz⁵⁹.

⁵⁶ Yarg. 19. HD. 20.10.2010 tarih ve E:2010/8942, K:2010/11721 (BİLGİN, a. g. e., s.711.).

⁵⁷ Ramazan ARSLAN, Ejder YILMAZ, Sema TAŞPINAR AYVAZ; Emel HANAĞASI, İcra ve İflas Hukuk 4.b., Yetkin Yay, Ankara -2018, s.489.

⁵⁸ Timuçin MUŞUL, İcra ve İflas Hukuku, Cilt: II, 6. b., Adalet Yay, Ankara -2013, s.1640.

⁵⁹ Yatırımı teşvik belgesi kapsamında gümrük remi ve resimlerinden muaf olarak ithal

Motorlu taşıtlar vergisi için söylenenleri gümrük vergisi için de söylemek mümkündür. Şöyle ki, gümrük vergilerinden doğan alacağın öncelikli olabilmesi için, gümrüğe tabi eşyanın veya bu eşya satılmışsa, satış bedelinin iflas masasında olması şarttır⁶⁰. Bir mala ait gümrük vergisi gümrükteki başka malın satışında önceliğe sahip olmayacağı gibi bir taşınmaza ait emlak vergisi de başka bir taşınmazın veya taşınırın satışında rehinli alacaklara karşı öncelik oluşturmaz. Vergi alacağının ilişkili malların satış bedelini aşması halinde karşılanmayan kısım imtiyazlı alacakların üçüncü sırasına kaydedilir.

C - ADİ ALACAKLAR

İİK'da rehinli alacakların karşıtı olarak **adi alacak** kavramına yer verilmiştir. İİK madde 206'nın başlığı "adi ve rehinli alacakların sırası" olup, madde bakımından rehinli alacakların dışında kalan alacakların adi alacak olarak nitelendirildiği anlaşılmaktadır. Adi alacaklar rehinli alacak kavramının karşıtı olarak kullanılmıştır⁶¹. Maddede adi alacaklar için oluşturulan dördüncü sırada "imtiyazlı olmayan" alacaklar kavramına yer verilmesi nedeniyle aynı maddenin birinci, ikinci ve üçüncü sırasında yer alan alacaklar imtiyazlı alacaklar olarak nitelendirilir. Sonuçta adi alacaklar "imtiyazlı" ve "imtiyazsız" alacaklar olarak ikiye ayrılmıştır (İİK m.206/3). İmtiyazlı alacaklar imtiyazsız alacaklardan sıra olarak önde yer almaları nedeniyle önce ödenmesi gereken alacaklardır.

İmtiyazlı alacaklar kendi içinde de birinci, ikinci ve üçüncü sıra şeklinde sıralanmış olup aralarında hiyerarşi kurulmuştur. Birinci sıradaki alacaklar karşılanmadan ikinci sıradaki alacaklara, ikinci sıra alacaklar karşılanmadan üçüncü sıra alacaklara geçilmesi mümkün değildir.

İİK m.206'da "Teminatlı olup da rehinle karşılanmamış veya teminatsız bulunan alacaklar da masa mallarının satış tutarından aşağıdaki sıra ile

edilen mallar varsa teşvik belgesi şartları ihlal edildiğinde muafiyet nedeniyle zamanında alınmayan vergiler muaf olarak ithal edilen eşyaların satış bedeli üzerinden alınacaktır. Bu nedenle satılan malların gümrük vergi ve resimlerinden muaf olarak ithal edilen mallar olup olmadığı incelenerek muaf olarak ithal edilen eşya ise önceliğin bulunduğu kabul edilecek, muaf olarak ithal edilen eşya değilse önceliğin bulunmadığı kabul edilecektir. (Yarg.19.HD. 15.05.1997, 2737/4979 (DEYNEKLİ a. g. e., s. 117)

⁶⁰ Yarg. 23.HD. 03.05.2012 tarih ve E:2012/1135, K:2012/3336. (BİLGİN, a. g. e., s.708).

⁶¹ KURU, a. g. e., s.1270.

verilmek üzere kaydolunur” denmiştir. Buradan rehinli olmadığı sürece bir alacağa teminat verilmiş olması onun adi alacak olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmeyeceği anlaşılmaktadır. Alacağın sözleşmeyle veya hükmen teminata bağlanmış olmasının önemi yoktur. Alacak teminatlı olsa bile rehinle karşılanmamış ise alacak hangi niteliğe uygun düşüyorsa o sıra içinde karşılanma yoluna gidilir. AATUHK m.21 ve KDVK m. 55’deki hükmen teminata bağlı alacaklar rehinle karşılanmamaları nedeniyle alacaklar adi alacak olarak yorumlanması gerektiği kanaatindeyiz.

1. İmtiyazlı Alacaklar

Kanun koyucu bazı alacakları diğerlerine göre daha özel bir korumaya almış ve imtiyaz tanımıştır⁶². İmtiyazlı alacaklar içinde amme alacakları yanında özel hukuktan doğan bazı alacaklara da yer verilmiştir. Burada sağlanan imtiyaz şahsa değil alacağadır. Bu nedenle imtiyazlı olan alacaklı değil, bilakis alacağın kendisidir. Alacak devredilirse imtiyaz hakkının da devralan alacaklıya geçeceği açıktır⁶³.

a. Birinci Sıra İmtiyazlı Alacakları

(1) İş İlişkisinden Kaynaklanan Alacaklar

İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dâhil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları⁶⁴ bu sraya girer. İşçi alacaklarının imtiyazlı adi alacakların birinci sırasında yer alabilmesi için alacağın iş ilişkisinden kaynaklanan ihbar ve kıdem tazminatları dâhil işçilik haklarına ilişkin olması ve iflâsın açılmasından geriye doğru bir yıllık süre içinde tahakkuk etmesi gerekir. Bir yıllık sürenin hesabında iflâsın açılmasından önceki süre de dahil olmak üzere geçirilen konkordato süresi, alacak hakkında açılmış olan davanın devam ettiği süre ve terekenin iflas hükümlerine göre tasfiyesinde ölüm tarihinden tasfiye kararı verilmesine kadar geçen süreler dikkate alınmaz(İİK m.206/son).

⁶² KURU, a. g. e., s.1270.

⁶³ KURU, a. g. e., s.1274.

⁶⁴ Aynı maddenin 3. bendinde bu alacaklar için getirilen istisna hükmü dikkate alındığında haciz yoluyla takip yapılabilir.

İşçilik alacağı olsa bile iflâsın açılmasından geriye doğru bir yıllık süreden önceki tarihlerde doğan alacaklar imtiyazlı statüde kabul edilmez. Bu durumdaki işçilik alacakları birinci sıra önceliği içinde değil, imtiyazlı alacaklardan sonra gelen imtiyazsız alacaklar sırasında değerlendirilir.

(2) İşçi Yardım Sandıkları veya Bunların Yaşatılması Amacıyla Kurulmuş Tüzel Kişiliğe Haiz Tesis ve Derneklerin İşverenlerden Olan Alacaklar

İşçiler için kurulan yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı veya bunların yaşatılması amacıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklerin işverenlerden alacakları birinci sıra içine alınmıştır. Bankaların kurmuş oldukları yardım sandıkları buna örnek verilebilir. Görüldüğü üzere işçilerin menfaatine oluşturulan birimlerin işverenlerden olan alacaklarına imtiyaz tanınmıştır. Müflisin işveren sıfatına sahip olması yanında alacaklının doğrudan işçi yardım sandığı veya teşkilatı veyahut bunların yaşatılması amacıyla kurulmuş tüzel kişiliğe sahip tesis veya dernek olması gerekir. Bu hükümle işçi kuruluşlarının alacaklarına imtiyaz tanınarak işçilerin menfaatlerinin korunması amaçlanmıştır.

(3) Aile Hukukundan Doğan Nafaka Alacakları

İflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları imtiyazlı alacak sayılmıştır. Alacağın imtiyazlı grupta değerlendirilebilmesi için nakden olması, aile hukukundan doğması, iflâsın açılmasından geriye doğru bir yıl içinde tahakkuk etmiş bulunması gerekir. Bir yıllık sürenin hesabında alacak hakkında açılmış olan davanın devam ettiği süre ve terekenin iflas hükümlerine göre tasfiyesinde ölüm tarihinden tasfiye kararı verilmesine kadar geçen süreler dikkate alınmaz (İİK m. 206/son).

b. İkinci Sıra İmtiyazlı Alacakları

Velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin velayet veya vesayet ilişkisi nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları imtiyazlı alacaklar olarak ikinci sıraya konmuştur. Bu alacaklar da iflâsın, vesayet veya velâyetin devam ettiği süre yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılması halinde imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Davanın veya takibin devam ettiği süreler hesaba katılmaz.

c. Üçüncü Sıra İmtiyazlı Alacakları

İİK m. 206 da imtiyazlı alacakların üçüncü sırasında özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklara yer verilmiştir. İmtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar kamu veya özel hukuktan kaynaklanmasının önemi yoktur. İmtiyazlı alacaklar çeşitli kanunlara serpiştirilmiştir. Amme alacağı olması bakımından vergilere tanınan imtiyazlılığa ilişkin düzenleme AATUHK’da yapılmıştır.

(1) AATUHK Kapsamındaki Alacaklar

AATUHK’nın 21/3. maddesinde⁶⁵ “Borçlunun iflası.....hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur”. Vergiler, AATUHK’nın Kanunun Şümulü başlıklı 1. maddesinde ismen sayılan alacaklardan biri olarak *üçüncü sırada* imtiyaz tanındığı anlaşılmaktadır.

Gümrük vergileri ile malın aynından kaynaklanan vergilere, rehinli alacaklardan sonra ve adi alacaklardan önce gelmek üzere öncelik tanındığı yukarıda açıklanmıştı. **Eşyanın aynından doğmayan veya doğsa bile o eşyanın satış bedelinden karşılanamayan vergiler ile teminatlı olup da rehinele karşılanmamış olan vergi alacakları imtiyazlı alacakların üçüncü sırasına girer.**

Vergi alacağı sıra cetveline yazılırken hangi sırada önceliğine tabi olduğu, rehinli olup olmadığı ve malın aynından doğup doğmadığı özellikle araştırılmalıdır. Örneğin, motorlu taşıta kesilen trafik para cezası amme alacağı olmasına rağmen motorlu taşıt vergisi olmaması nedeniyle sebebiyle sıra cetvelinin adi alacaklardan imtiyazlı alacakların üçüncü sırasına kaydedilir.

Amme alacaklarına üçüncü sıradaki imtiyazlılık belirli hallerde verilmiştir. Bu haller **borçlunun iflası, mirası reddi veya terekenin resmi tasfiyeye** tabi tutulması halleridir. Amme alacakları Kanunda sayılan

⁶⁵ AATUHK madde, 21/3 “ Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur”

durumların varlığı halinde imtiyazlı hale gelir. AATUHK m. 21/1 çerçevesinde iflastan ayrı olarak haciz yoluyla takipte de imtiyazlılık söz konusudur. Kanunda sayılan hallerden biri yoksa alacak kamu alacağı olsa bile üçüncü sıra imtiyazlılığından söz edilemez.

Amme alacaklarının imtiyazlı duruma gelmesi Kanunda sayılan hallerden biri olan borçlunun iflasına karar verilmesidir. İflas durumunda hangi vergi olursa olsun tüm vergi alacakları imtiyazlı alacak sayılacaktır. Yeter ki borçlu hakkında hukuken iflas kararı verilmiş olsun. İmtiyazı kapsamındaki vergilere örnek olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, çevre temizlik vergisi, damga vergisi verilebilir. Sayılan bu vergiler daha üst önceliğe sahip kılınan gümrük ve malın aynından alınan vergiler niteliğinde değildir.

(2) Diğer Kanunlardaki Alacaklar

AATUHK'dan başka, çeşitli kanunlarda da imtiyazlılık tanınmıştır. Alacaklara imtiyaz tanıyan kanunlar arasında Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m.88/16⁶⁶, Avukatlık Kanunu m.166⁶⁷, Kat Mülkiyeti Kanunu m.22/2⁶⁸, Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri

⁶⁶ Sosyal Güvenlik Kurumu Alacakları: Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır. Kurumun alacakları anılan kanunun 35. maddesine göre 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından imtiyazlı alacak olarak kabul edilmiştir

⁶⁷ Avukatların Alacakları: Avukatlık Kanununun 166. maddesinde şu şartları sağlayan avukat alacaklarının imtiyazlı olduğu belirtilmiştir.

(1) Avukatın alacağının sözleşme veya hâkim takdir olunan ücretinden kaynaklanması gerekir.

(2) Avukatlık hizmetinin müvekkil lehine belli davaya veya takibe yönelik somut bir kazandırdığı para veya mal bulunmalıdır. Müvekkile kazandırılan şeyler varsa avukat alacağı müvekkilin diğer alacaklılarına karşı ileri sürülebilecek nitelikte bir hak olur. Avukatın iflas masasına kazandırdığı bir mal veya para bulunmazsa alacak imtiyazlı kabul edilmez.

(3) Avukatlık alacağının imtiyazlı sayılması alacağın iflastan sonra doğmasına bağlıdır. Hacizden önceki alacaklar imtiyazlı sayılmaz.

⁶⁸ Kat Maliklerinin Gider Alacakları: Kat maliklerinin, gider borcunu ödemeyen kat maliki veya diğer sorumlulardan alacakları önceliklidir. Gider borcu kavramına aidat, asansör, yangın merdiveni, su, doğalgaz tesis ücreti vb girer. Kat maliklerinin önceliği KMK m. 22/2 deki kanuni ipoteğin tescilini istemekten ayrı bir hak olup ipotek tescil edilmemiş bile olsa ortak gider alacağının önceliği bulunacaktır .

Kanunu m. 13 ve 16/4; Sigortacılık Kanunu m. 17/6; Bankacılık Kanunu m.63/4 ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu m.15 sayılabilir. İmtiyazın tanınması konusunda mevzuatın oldukça farklılık arz eden dağınık, yaygın, parçalı ve karmaşık yapıda olduğu söylenebilir.

2. İmtiyazsız Adi Alacaklar

İmtiyazsız alacaklara adi alacakların *dördüncü sırasında* yer verilmiştir. Yukarıda açıklanan imtiyazlı alacak kabul edilen birinci, ikinci ve üçüncü (imtiyazlı) sıra alacakların dışında kalan alacaklar imtiyazsız alacaklar olarak kabul edilir. Ammeye ait olsa bile amme alacağı niteliği taşımayan alacaklar (örneğin, ammenin özel hukuktan kaynaklanan alacakları) sıra cetvelinde imtiyazsız alacak olarak yazılır. Diğer taraftan amme alacağı olsa bile borçlunun iflası, mirası reddi veya terekenin resmi tasfiyesi dışında kalan hallerde de alacak imtiyazsız kabul edilir.

Yukarıda belirtilen durumlar bakımından alacağın rehne bağlanmış olmaması gerekir. Kamunun rehne bağlanmış alacağı varsa bu alacağın rehinli malın satım bedelinden öncelikle karşılanacaktır. Ancak bunun mümkün olmaması halinde kalan kısım da imtiyazsız alacak olarak kaydedilir.

II - SIRA CETVELİNE KAYITTA VERGİLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. PARALARIN DAĞITIMINDA İFLAS ALACAKLARI VE MASA ALACAKLARI

İflas sürecindeki alacaklar paraların paylaşımı bakımından biri *iflas alacakları* diğeri *masa alacakları* olmak üzere ikiye ayrılır. İflas alacakları ve masa alacakları ayırımının önemi masa alacaklarının iflas alacaklarından önce ve tam olarak ödenmesinde kendini gösterir⁶⁹.

İflas alacağı, iflas açıldığı anda müflise karşı hukuken mevcut olan alacaklardır, yani müflisin borçlarıdır⁷⁰. Bu alacaklar iflas kararından önceki

⁶⁹ KURU, a. g. e., s.1214.

⁷⁰ KURU, a. g. e., s.1212-1213.

dönemlere isabet eden alacaklar olup alacaklılar tarafından masaya yazdırılarak istenebilir⁷¹. İflas kararına kadar olan müflis borçlarını gösterir.

Masa alacakları ise muhatabının masa olduğu masa üzerine doğan ve masanın doğrudan sorumlu olduğu borçlardır. Masa alacağı müflisin değil, iflas idaresinin yaptığı borçlar olup müflisle ilgisi yoktur, borçlardan iflas masası sorumludur. Masa alacakları da niteliğine bağlı olarak İİK'm.248'de *iflas masrafları* ile *masa borçları* olmak üzere ayrılabilir. Bu durumda hem iflas masrafları hem de masa borcundan kaynaklanan yükümlülüklerin her ikisini (iflas masrafları + masa borçları) birden ifade etmek üzere "masa alacakları" kavramı kullanılabilir.

İflas masrafları iflasın açıldığı andan tasfiyenin sonuna kadar iflas idaresinin "iflas işlemlerinden doğan" çeşitli (iflas kararının ilan giderleri, gereken yerlere bildirme masrafları, defter tutma giderleri, muhafaza masrafları vb.) giderleridir.

Masa borcu iflasın devamı boyunca "tasfiyeden doğan" çeşitli borçlardır. Anılan borçlar masa adına çıkar ve ödenmesi doğrudan masanın sorumluluğundadır⁷². Bu borçlara örnek olarak iflas boyunca müflise ait ticari işletmenin faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan sözleşmelere dayanan borçlar, iflas boyunca müflise ait olup faaliyetlerini sürdüren işletmede çalışan işçi ücretleri, sigorta prim borcu, masaya dâhil malların değerini korumak için yapılan bakım masrafları, işletmelerin iflas süresi içinde doğan gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, tevkifat sorumluluğu vb. borçlar verilebilir. Bir borcu masa borcu haline getiren durum iflas süresi içinde ortaya çıkmasıdır. İflas süresi dışındaki müflisin borçları iflas alacakları içinde değerlendirilir. Örneğin, malların iflas süreci içinde bizzat satışından doğan KDV'ler masa alacağı iken iflas öncesi KDV borçları iflas alacağı statüsünde olur. İflasta önceki KDV alacakları iflas alacağı statüsündeyken, iflas süresi içinde yapılan satıştan kaynaklanan KDV'ler masa alacağı karakterinde olur. Örneğin, iflas süresi içindeki satıştan kaynaklanan KDV'ler masa borcu karakterinde olması nedeniyle bizzat masanın borcu

⁷¹ Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY, Meral SUNGURTEKİN ÖZKAN, Muhammet ÖZEKES, İcra İflas Hukuku, 2.b., yetkin Yay.Ankara-2015 s.461.

⁷² DEYNEKLİ- KISA, a.g.e., s.405.

olarak addedilir. İflastan sonra doğan bir borcun masa borcu olup olmadığı genel mahkemelerde iflas masasına karşı açılacak davada incelenir⁷³.

Masa alacakları, tüm iflas alacaklarından önce ödenir (İİK m.248). Masa alacaklarının tam olarak ödenmesinden sonra iflas alacaklarının ödenmesine geçilir. Satış bedeli masa alacakları karşılanmadan iflas alacaklılarına dağıtılmaz. Alacağın rehne bağlı olması durumu değiştirmez. Masa alacaklarından sonra iflas alacakları ödenerek tasfiye gerçekleştirilir.

Dikkat edildiğinde alacağın tipinin onun önceliğini belirlemektedir. Bu nedenle öncelikle alacağın “masa alacağı” mı “iflas alacağı” mı olduğunun tespiti önem arz eder.

Masa alacakları iflas alacaklarından önce ödenmesi nedeniyle İİK 206’da masa alacaklarına ayrıca yer verilmemiştir. Masa alacaklarının iflas alacaklarından önce ve masadan tam olarak ödenmeleri gerektiğinden bu alacaklar sıra cetvelinde yer almaz⁷⁴. Masa alacaklarının borçlusu doğrudan doğruya iflas idaresi olması nedeniyle bu alacaklar sıra cetvelinde yer almaz.

Sıra cetvelinde yer verilen alacaklar sadece iflas alacaklarıdır. Masa alacaklarına sıra cetvelinde yer verilmezse de bunlara pay cetvelinde yer verilir⁷⁵. Pay cetveli malların satış bedelleri tahsil edildikten ve sıra cetveli kesinleştikten sonra iflas alacaklılarının iflastan düşen iflas paylarını göstermek üzere düzenlenen ödeme planıdır. Sıra cetveline karşı açılmış bütün davalar sonuçlanmadan pay cetveli düzenlenemez. Masa alacaklarının ödenmesinden sonra iflas alacaklılarına kesinleşen sıra cetvelinde yer aldıkları sıraya göre düzenlenen pay cetveline göre ödeme yapılır.

İflas sırasında iflas idaresi iflas masası olarak iflasın tamamlanması süreci içinde doğan tüm vergisel yükümlülükleri yerine getirmek durumundadır. Bunlar masa alacağı olarak kabul edildiklerinden iflas idaresinin buradaki konumu masayı temsilden kaynaklanan vergi sorumluluğudur⁷⁶. Normalde tasfiye memurları kendi görev süreleri içinde doğan vergilerin ödenmemesinden kişisel nasıl kişisel ve ikinci derecede

⁷³ Yarg. 23.HD. 26.02.2015 tarih ve E:2015/1041, K:2015/1206 (ATALI ve diğerleri, a.g.e., s.220).

⁷⁴ PEKCANITEZ ve diğerleri, a. g. e., 2.b., s. 461; KURU; a. g. e., s.1270, MUŞUL, a. g. e., s.264. ERCAN, a. g. e., s.264.

⁷⁵ Yarg. 19.HD.09.10.2003 tarih ve E:2003/5176, K:2003/9511 (BİLGİN, a. g. e., s.733).

⁷⁶ DEYNEKLİ a.g. e., s.109.

sorumlu kılınmış⁷⁷ ise tasfiyeyi gerçekleştiren iflas idaresinde yer alanların sorumluluğu da aynıdır. Müflisin mal varlığından ödenmesi gereken bu vergiler ödenmediğinde iflas idaresini yönetenlere başvurulacaktır.

Tasfiye ile ilgili olarak VUK m. 10/4’de özel hükümlere yer verilmiştir. Bu düzenlemede “tasfiye memurlarından” bahsedilmiştir. Burada düzenlenen prosedürün iflas değil tasfiye olduğu, yükümlü kılınanların da iflas idaresi memurları değil tasfiye memurları olduğu anlaşılmaktadır. KVK da 17. maddesi içeriği ile aynı yaklaşımı benimsemiş, bu madde iflas sürecinden tamamen farklı olmak üzere borca batıklığı içermeyen dar anlamıyla tasfiyeyi düzenlemiştir. Ancak, iflas şartlarında bir tasfiye söz konusu olduğu durumda tasfiye memurları ile iflas idaresi örtüşmüş olacağından iflas idaresinin müflisin kayıtlarında yer alan vergi borçlarını sıra cetvelinde dikkate alma zorunluluğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Kanunda anılan zorunluluğun aksine davrananlar sorumlu tutulmuştur.

İflas alacağının tamamını alamayan alacaklılara iflas idaresi tarafından bu kısım için borç ödemededen aciz belgesi verilir (İİK m.251). Karşılanmayan vergi alacakları bakımından aciz vesikasının verileceği kişi doğal olarak alacaklı vergi dairesidir. Vergi dairesi daha sonraki aşamalarda aciz vesikasına tanınan hakları kullanmak durumundadır.

B. ALACAKLILARIN MASAYA KAYIT TALEBİ

Alacaklıların sadece iflastan önce doğan alacaklarının masaya kaydı mümkün olup, iflastan sonra doğan alacağın masaya kaydı mümkün değildir⁷⁸. Alacaklıların, sıra cetveline kayıt için, İİK hükümlerine uygun olarak iflas idaresine başvurmaları gerekir. Süresinde başvurulmayan alacakların iflas idaresince masaya re’sen kaydedilme zorunluluğu yoktur.

İflasın açılmasıyla vergi alacakları iflas alacağı haline gelir ve diğer iflas alacaklarından farkı kalmaz. Kayıt talebi konusunda amme alacaklarını özel alacaklardan farklı kılan bir idari usul öngörülmemiştir. Bu nedenle masaya yazılma bakımından alacağın kamu alacağı veya özel hukuk alacağı olması önemli değildir. İflas idaresine bildirilmeyen vergi alacaklarının kendiliğinden sıra cetveline yazılma zorunluluğu yoktur. Alacaklı vergi

⁷⁷ ATALAY, a. g. e., s.189.

⁷⁸ Yarg.23. HD. 08.05.2013 tarih ve E: 2103/2985, K:2013/3547 (BİLGİN a. g. e., s.592.

dairesi kayıt talebinde bulunduğu alacağın miktarı ve niteliği hakkında bilgi verilmesi yerindedir. Bu husus özellikle alacağın sıra cetvelinde nerede yer alacağının belirlenmesi bakımından önem arz eder. Vergi dairesi alacakla ilgili bir öncelik belirtmese de iflas idaresi sıra cetveli düzenlenirken bu durumu dikkate almak durumundadır.

Sıra cetveline karşı biri “şikâyet (İİK m.16)” diğeri “itiraz (İİK m.142)” olmak üzere iki yol vardır. Yollar arasındaki ayırım şikâyetin sıra cetvelindeki alacağın sırasına ve cetvelinin iflas hukuku kurallarına aykırılığının, itirazın ise alacağın esas ve miktarına yönelik olmasındadır. Bu nedenle başvurulacak yolun belirlenmesinde hangi konunun şikâyet, hangisinin itiraz kapsamında olduğunun tespiti önem arz eder.

O halde, iflas idaresinin yaptığı sıralamada (sıra cetvelinde alacağın miktarına ve esasına ilişkin olmayan) sadece sıranın yanlış olduğunun iddia edilmesi halinde iflas idaresi husumet gösterilerek icra mahkemesine “şikâyet” yoluna gidilmesi gerekir⁷⁹. Bu durumda idarenin işlemlerinin denetlenmesi kapsamında başka alacaklılar gibi alacaklı vergi dairesi de sıraya olan itirazlarını icra mahkemesine yapar. İflas dairelerinin muamelelerine karşı yapılan şikâyetlerin incelenmesi iflas idaresinin bulunduğu yer icra mahkemesi tarafından yapılır. Şikâyet icra ve iflas hukukunda düzenlenmiş, kendisine özgü hukuki bir yol olup bir dava ve gerçek anlamda bir kanun yolu sayılmaz.

Kayıt süresinin sona ermesini takiben iflas idaresi alacakların mevcut ve doğru olup olmadığını inceler. İflas idaresi her iddia hakkında müflise ne diyeceğini sorar, bilgisine başvurur. Bununla beraber iflas idaresi müflisin cevap ve açıklamalarıyla bağlı olmaksızın kendi tespitlerine ve durumun gereğine göre alacağın kaydının kabulüne veya reddine karar verir. Amme veya özel alacak olsun kayıt talebi reddedilen alacaklar sıra cetveline “itiraz” edebilirler. İtiraz edenler cetvelin ilanından itibaren onbeş gün içinde iflasa karar verilen yerdeki ticaret mahkemesine dava açmak durumundadırlar (İİK m.235).

⁷⁹ Bkz; Yarg.19. HD. 08.12.2010 tarih ve E: 2013/9985, K:2010/13933 (BİLGİN a. g. e., s.807); Yarg.19. HD. 13.10.2010 tarih ve E: 2010/7152, K:2010/11211 (BİLGİN a. g. e., s.814); Yarg.19. HD. 09.03.2000 tarih ve E: 1999/8322, K:2000/1894 (BİLGİN a. g. e., s.815);

Alacağın özel ve vergi alacağı olması bakımından kayıt talebinin reddedilmesi karşısında yapılacaklar farklılık arz eder.

Kayıt talebi reddedilen *özel alacaklılar* sıra cetveline kaydın yapılması amacıyla kendileri (uygulamada bu davaya kayıt-kabul davası denmektedir) dava açmak zorundadır. Bu dava iflas alacaklısının sıra cetvelinde kendi alacağının esas ve miktarına karşı itirazın açılır. Davanın açılacağı yetkili mahkeme iflasa karar verilen yerdeki mahkeme olup, görevli mahkeme asliye ticaret mahkemesidir.

Kayıt talebi reddedilen *vergi alacaklıları* için itiraz süreci özel alacaklara göre farklılık arz eder. İflas idaresi vergi alacağının sıra kaydına alınmasını reddetmesi halinde alacaklı vergi idaresi ile iflas idaresi arasında niza (uyuşmazlık) meydana gelmiş demektir. Bu durumda vergi alacağı önce nizalı olarak masaya kaydedilmeli ve takiben iflas idaresi itirazlarla ilgili müflisin başvurabileceği kanuni yollara kendisi başvurmalıdır⁸⁰. Bu itibarla iflas idaresinin dava açma hakkı saklı kalmak üzere öncelikle alacağın tamamının sıra cetveline kaydı gerekir. Daha sonra iflas idaresi vergi alacağını içeren idari işlem hakkında idari yargıda (vergi mahkemesinde) iptal davası açar. Bu sonuç vergilere ilişkin idari işlemlere karşı takip edilecek yol bakımından uygundur (Bkz, VUK m.377,378, AATUHK m.58).

İflas idaresiyle vergi dairesi arasındaki uyuşmazlığın giderilmesi konusunda yetkili mahkeme işlemi yapan vergi dairesinin yer bakımından bağlı bulunduğu yer mahkemesi olup, görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. İflas idaresi vergi mahkemesinin kararına göre sıra cetvelinde gereken işlemin yapılması gerekir.

C. ALACAKLAR ARASI İLİŞKİLER

İİK'da alacakların taşıdıkları niteliklerine bağlı öncelik sistemi benimsenmiştir. Öncelikler bakımından alacaklar; (1) rehinli alacaklar,(2) bazı vergi alacakları ve (3) adi alacaklar olmak üzere üç ana gruba ayrılmıştır. Adi alacaklar kendi arasında imtiyazlı ve imtiyazsız alacaklar olarak ayrıma tabi tutulurken, imtiyazlı alacaklara da kendi içinde üç alt sıradan ibaret hiyerarŐik bir yapı oluşturulmuştur.

⁸⁰ Yarg. 19. HD.27.02.1996 tarih ve 360/1572 sayılı karar, (DEYNEKLİ, a.g.e., s. 222)

İİK'da alacaklar için bir gruplama olmamakla beraber alacaklar arasında öncelik hiyerarşisini göstermesi bakımından alacakların gruplar ve sıralar üzerine oturan sistematik yapı içindeki ilişkiler aşağıda açıklanmıştır.

1. Alacak Grupları Arasındaki İlişkiler

İİK' m.206'da alacaklar arasında öncelik sonralık ilişkisine dayanan bir hiyerarşi oluşturulmuştur. Zaten böyle bir düzen olmasaydı gruplama ve sıralama yapmak anlamsızlaşır. Yapılan gruplamada önce rehinli alacaklara kalan tutar olursa bazı vergilere daha sonra da adi alacaklara ödeme yapılır.

Aynı grup içinde alacakların bir sonraki gruptakilere öncelikleri olmakla beraber aynı gruptaki alacakların birbirlerine karşı önceliğinin ne olacağı İİK'da belirtilmemiştir. Örneğin, aynı grupta yer alan gümrük vergisi veya ithalde alınan ÖTV varsa hangisi öncelikli olacaktır. Bu durum satış tutarı aynı grupta yer alan birden fazla alacağı karşılamaya yetmediğinde nasıl çözüm bulunacaktır sorusunu gündeme getirmektedir.

Sıra içi ilişkilerde öncelik konusu İİK m.206'da çözüme kavuşturulmasına karşılık aynı grup içindeki birden fazla rehinli olma veya vergi alacağı bulunma halinde tüm alacakları karşılamaya yetmeyen satış bedelinin dağılımının nasıl yapılacağı açık değildir. Kanaatimizce İİK m.206 ve AATUHK m.21/3'deki sıra içi paylaşma kuralının aynı gruptaki alacaklar bakımından da kıyasen uygulanmasına engel yoktur. Bu durumda satış bedeli grup içinde yer alan tüm alacakları karşılamaya yetmediğinde mevcut satış bedeli o grupta kaç alacaklı varsa bunlar arasında garameten paylaşılmalıdır.

2. Alacak Sıraları Arasındaki İlişkiler

İİK'da sıralamada imtiyazlı alacaklılara imtiyazsızlara göre öncelik tanıyan bir hiyerarşi benimsenmiştir. İmtiyazlı alacaklar da yukarıda açıklandığı üzere kendi içinde üç sraya ayrılmıştır. Bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakiler bir şey alamazlar (İİK m.207/son). O halde önceki sıradaki alacaklar tam olarak ödendikten sonra takip eden sraya geçilebilecektir. Ödemeden sonra kalan olmasa bir sonraki sraya geçilmez. Dolayısıyla imtiyazlı alacaklara ödeme yapılmadan imtiyazsızlara ve imtiyazlıların bir önceki sırasındaki alacaklara ödeme yapılmadıkça sonraki sraya geçilemeyecektir.

İİK’da sıralar arasında bir hiyerarşı oluşturulmuşken *aynı sıra içinde kalan alacaklar* bakımından bir hiyerarşıye yer verilmemiştir. Her bir sıranın alacaklıları kendi aralarında eşit haklara sahip kabul edilmişlerdir (İİK m.207). Aynı sıra içindeki alacakların kendi içinde eşit haklara sahip olması nedeniyle birbirlerine karşı öncelikleri de bulunmaz. Para aynı sıra içinde yer alan tüm alacaklılara yetmezse sıra içindeki tüm alacaklılar arasında alacakların oranında garameten paylaşılır.

İİK’da imtiyazlı alacaklar altında yer alan birinci sıra alacakları kendi içinde farklı alacakların yer aldığı (A) , (B) ve (C) bentleri şeklinde düzenlenmiştir. Sıraların farklı bentleri arasındaki alacaklar arasında bir öncelik oluşturulmadığı belirtilmiştir. Aynı sıra içindeki farklı bentlerde yer alan alacakların tamamı bir kül halinde o (bir) sırayı oluşturur. Para dağıtılırken, işçilerin iş sözleşmesinden doğan kıdem tazminatı aynı sıra içinde fakat farklı bentte yer alan nafaka alacaklarından önce ödenecek değildir. Bu nedenle birinci sıra içindeki imtiyazlı olduğu belirtilen alacakların kendisinden sonra gelen ikinci sıradaki alacaklara, ikinci sıra alacakların üçüncü sıradaki alacaklara önceliği olmakla beraber aynı sıra içindeki alacakların farklı bentlerde olsa bile birinin diğerine önceliği olmayacaktır. Örneğin işçi alacağıнын, yardım sandığı alacağına veya nafaka alacaklarına önceliği bulunmayacaktır.

Konuya vergi alacakları açısından bakıldığında sıra içi bakımından başkaca bir özel hüküm bulunmadığından vergi alacaklarının yer aldığı üçüncü sıradaki imtiyazlı alacaklara göre bir önceliği olmayacaktır. Üçüncü sıradaki alacakların tamamına para yetmezse bu sırada yer alan vergiler dâhil tüm alacaklıların her birine kendi alacağıнын o sıranın alacaklarının toplamı içindeki oranına isabet eden miktara göre (garameten) dağıtılır. Örneğin, üçüncü sıra imtiyazlı alacaklılardan olan Sosyal Güvenlik Kurumu alacağı ile aynı derecede imtiyaza sahip vergi alacağıнын birbirine önceliği olmaz. Bu nedenle paranın üçüncü sıradaki alacakların tamamının ödenmesine yetmemesi durumunda bu defa para üçüncü sıradaki alacaklılardan her birine garameten dağıtılır. İlk üç sıradaki alacaklar tamamen ödendikten sonra para kalırsa kalan kısım dördüncü sıradaki imtiyazsız alacaklar arasında paylaşılma yoluna gidilir.

D. VERGİ ASIL VE CEZALARIN FER'İLERİNİN DURUMU

İflas uygulaması bakımından asıl alacağa uygulanan fer'iler asıl alacağın özel alacak veya amme alacağı olmasına göre farklı düzenlenmiştir.

İİK'nın 195. maddesinde, iflas tarihi itibarıyla mevcut alacağa işleyen faiz, masraf ve fer'ilerin ilavesiyle oluşan tutar ana alacak olarak nitelendirilmiştir. Bu durumda ana alacak asıl borç ile asıl alacağın iflas anına kadarki fer'ilerinin toplamı olmaktadır. Sıra cetveli iflas tarihi itibarıyla hesaplanan bu ana alacak miktarına göre düzenlenir⁸¹. AATUHK'da amme alacakları ibaresinin kullanım biçiminden asli alacakların yanı sıra fer'i alacakları da kapsadığı anlaşılmaktadır⁸². Ancak iflas hukuku bakımından fer'i alacakların anlamı iflas hükümlerine göre iflasın açıldığı güne kadar gerçekleşmiş tutarlarını kapsar. İflasın açıldığı tarihten sonra işleyecek fer'iler masaya kaydedilmez⁸³.

İflas açıldığı andan başlayarak iflasın devamı süresince özel alacaklar ile amme alacaklarının fer'ilerini gösterdiği farklılıklar nedeniyle ayrı ele alınmıştır.

1. Özel Hukuktan Doğan Alacaklar Bakımından

Özel hukuktan doğan alacakların iflas açılıncaya kadar süreye isabet eden faizleri iflas masasında yer alır ve bu kapsamda ana alacak olarak takip edilir. Alacak ister adi ister rehinli olsun iflastan sonra da faiz işlemeye devam eder (İİK m.196).

İflasın açılmasından sonra adi alacaklar için işleyen ve hesaplanan faizler -rehinli alacak faizleri hariç- masaya kaydettirilmez. Ancak iflas anına kadar asıl alacak ve fer'iler toplamını ifade eden ana alacaklara ilişkin paylaşırma ve ödemededen sonra artan para kalırsa iflastan sonra işleyen faiz alacakları ödenir⁸⁴. Bu durumda fer'i alacaklar asıl alacağın önceliğine sahip olur. Belirtilen sonuç esasen İİK m. 195'deki ana alacak kavramı ile uyumludur.

⁸¹ MUŞUL, a. g. e., CII, s.1591.

⁸² ÜSTÜN, a. g. e., s.110.

⁸³ Yarg. 11.HD. 22.03.1990 tarih ve E:2148, K:2463;Yarg.19 HD. 03.05.1993 tarih ve E:3478, K:3405 sayılı kararlar (DEYNEKLİ-KISA, a. g. e., s.714-717).

⁸⁴ Yarg.11.HD. 27.06.1989 tarih ve E:3198, K 3953;yarg.19.HD.03.05.1993 tarih ve E:3478, K:3405 sayılı kararlar (DEYNEKLİ- KISA, a. g. e., s.717 ve 718)

Rehinle temin edilmiş olan alacaklar için faiz hem iflasın açıldığı tarihe kadar işlemiş olan faizleri, hem de iflasın açılmasından sonra rehnin satıldığı tarihe kadar işleyecek faizleri rehinli malın satış bedelinden karşılanır⁸⁵.

2. Vergi Alacakları Bakımından

Vergi aslına dayalı olarak duruma bağlı olarak gecikme faizi (VUK m.112), gecikme zammı (AATUHK m.51) pişmanlık zammı (VUK m. 371) ve tecil faizi (AATUHK m. 48) uygulanır. Adları farklı olsa bile bunların tamamı asla bağlı fer'i amme alacağıdır⁸⁶.

Bu noktada öncelikle alacakların fer'ilerinin hangi önceliğe sahip olması gerektiği açıklığa kavuşturulmalıdır. Bir başka ifadeyle asıllarla fer'ilerin aynı derece önceliğe sahip olup olmayacağı belirlenmelidir. İİK m. 206'da *vergilerden bahsedilmekle birlikte bunların fer'ilerine ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir. Sadece KDV m. 55'de bu vergi bakımından vergi alacaklarının zam ve cezalarına yer verilmiştir. KDVK'nın 55. maddesinde KDV alacağıyla birlikte doğan zam ve cezaların ismen belirtilerek tahsil edilmesi amacı güdülmüş ve bu durum açıkça hüküm altına alınmıştır.*

Gecikme faizi ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerde bu vergilerin ilgili oldukları dönemdeki normal vade tarihlerinden tahakkuk ettikleri tarihe kadar hesaplanırken gecikme zammı ise vergiler dâhil tüm amme alacakları için geçerli olup alacağın vadesinden fiili ödeme zamanına kadar olan süre için hesaplanır. Kısaca gecikme faizi bir verginin tahakkuk ettirilmemesinden (VUK m.112), gecikme zammı ise vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan (AATUHK m.51) fer'i alacaktır⁸⁷.

Vergilerle ilgili gecikme zammının nasıl ve ne zamana kadar uygulanacağı konusunda AATUHK m.52/1'de "*gecikme zammının tatbik müddetiiflas halinde iflasın açıldığı..... güne kadar olan müddettir*" demek suretiyle gecikme zammının iflasın kararının verildiği güne kadar uygulanacağı belirtilmiştir. İflas açıldığı anda vergi asılları için hesaplanmak durumunda olan gecikme zammı durur. Bir başka ifadeyle müflisin iflas

⁸⁵ KURU, a. g. e., s. 1239.

⁸⁶ Elif SONSUZUĞLU, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul- 2001, s. 59.

⁸⁷ Yukarıdaki sonuç, AATUHK.'nın 48. maddesinde belirtilen tecil faizi için de geçerlidir.

anına kadar gecikme zamlı hesaplanan vergi borçlarına o andan itibaren artık gecikme zammı uygulanmaz.

Özel alacaklar için iflastan sonra gecikme zammı yürütülmesi söz konusuysen vergi alacakları için AATUHK'nın 52/1 maddesinde yapılan özel düzenleme gereği iflastan sonra yürütülmeyecektir.

Gecikme zammının iflas anına kadar hesaplanarak asıl alacakla birlikte dikkate alınacağına ve iflasla birlikte hesaplanmayacağına şüphe olmamakla beraber, gecikme faizlerinin iflas anından sonra hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda VUK'ta ve AATUHK'da bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Yargıtay'ın ve Danıştay'ın kararları gecikme faizlerinin de gecikme zamları gibi iflasın açılmasından sonraki tarihler için tahakkuk ettirilemeyeceği yönündedir⁸⁸. O halde verginin normal vade tarihinden iflas anına kadar olan VUK m.112 kapsamında hesaplanan gecikme faizleri ana alacağın bir unsuru olarak dikkate alınacak ve iflastan itibaren gecikme faizi uygulama ve hesaplanması yapılmayacaktır. İflas tarihinden sonra işletilecek gecikme faizinin ve gecikme zammının iflas masasına kayıt ve kabulü de mümkün olmaz⁸⁹. Bu durumda iflas alacağı “vergi alacağının aslı, bu alacağın iflas anına kadar olan gecikme zammı ve diğer fer’ilerinden oluşacaktır⁹⁰.”

Asıl alacak önceliğe sahip durumdaysa fer’ileri de “ana alacak” kapsamında önceliğe sahip olacaktır. Örneğin iflas masasına dâhil olan üzerinde rehin olmadığı kabul edilen bir aracın motorlu taşıtlar vergisi ile gecikme zamlarının hesap edilerek rüçhanlı olarak sıra cetveline kaydedilmeleri gerekecektir⁹¹. İflasa kadar vergiler ilişkin gecikme faizi ve zamların ana alacak olduğu⁹² sıra cetvelinin de bu ana alacağa göre düzenleneceği İİK m.232 hükmü gereğidir.

⁸⁸ Yarg.19. HD., 18.04.1996,tarih ve 1902/3996 sayılı karar (DEYNEKLİ, a. g. e., s.225); Danş, 11.HD., 06.11.1995 tarih ve 2201/2904 sayılı karar (DEYNEKLİ a. g. e., s.69).

⁸⁹ DEYNEKLİ, a. g.e., s.70.

⁹⁰ Yarg.19.HD. 12.04.1993 tarih ve 1172/2747 sayılı kararı (DEYNEKLİ- KISA a. g. e., s. 501); 12.HD.16.04.1986 tarih ve 2025/448 sayılı karar (DEYNEKLİ-KISA, a. g.e., s.497.

⁹¹ Yarg. 19. HD. 07.03.2008 tarih ve E:2008/26, K:2008/2158 sayılı karar (BİLGEN, a. g. e., s.772.)

⁹² Motorlu Taşıtlar Vergisi ile gecikme zamları hesap edilerek rehinli alacaklardan önce gelecek şekilde rüçhanlı olarak sıra cetveline kayıt edilmesi ...” Yarg. 23. HD. 08.02.2012, E:2011/4838, K:2012/791 (BİLGEN, a.g. e., s.708.)

Tecil faizi ise asıl borcun ertelenmesi karşılığında borçlu tarafından erteleme süresince devlete ait olması gereken bir paranın borçlu tarafından kullanılması karşılığında devlete ödenen bir bedeldir (AATUHK m.48). Tecil faizinin de iflas anına kadar hesaplanacağına iflas anından sonraki dönemler için ise hesaplanmayacağına kabulü gerekir⁹³.

Bir başka fer'i alacak da ödeme emrine karşı dava yoluna gidildiğinde davanın reddi durumunda reddedilen kısım üzerinden hesaplanan haksız çıkma zammıdır. Hakkında ödeme emri gönderilen bir kişinin dava yoluna gitmesi durumunda mahkemece onanan kısmın % 10'u oranında hesaplanır. (AATUHK. m.58). Haksız çıkma zammı, diğer fer'i borç niteliğindeki faizlerden farklı olarak cezai niteliğe haizdir⁹⁴. Çünkü vergi aslının gecikmesine bağlı bir fer'ilik söz konusu değildir. Bu nedenle iflas halinde masaya giren haksız çıkma zammının ödenmesi gereken zamandan itibaren iflasın açıldığı ana kadar süre için gecikme zammı uygulanması söz konusu olmaz⁹⁵. Çünkü haksız çıkma zammı ödeme yapıldığı veya borcun yokluğu iddiasına karşın bir nevi cezadır. Bu nedenle iflas hali haksız çıkma zammının kaydedileceği alacak miktarı bakımından durumunda bir değişiklik meydana getirmez.

Fer'i alacakların her biri ister vergilere ister cezalara⁹⁶ ilişkin olsun asıl alacağın önceliğine tabi olacaktır. Yani asıl alacak önce geliyorsa bunun fer'ileri de önce, sonra geliyorsa sonra gelecektir. Fer'iler asıl alacağın akıbetine tabi olacaktır. İflas kararıyla duran gecikme faizi ve zamlar iflas kalktıktan sonra işlemeye başlar.

Bu açıklamalardan sonra kısaca şu söylenebilir. İflas anına kadar hesaplanan fer'iler asıl alacağa eklenerek "ana alacağı" oluşturur. Fer'iler asıl alacağın önceliğine tabi olup asıl alacakla beraber değerlendirilecektir⁹⁷.

⁹³ Şartlarına uyulduğu ölçüde aynı sonucu VUK'un 371'nci maddesindeki pişmanlık ve ıslah uygulaması kapsamında hesaplanacak pişmanlık zammı için de geçerli kabul etmek gerekir.

⁹⁴ SONSUZOĞLU, a.g.e.,s. 61.

⁹⁵ Kürşat YERLİKAYA, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, XII Levha yayıncılık, İstanbul-2012, s.497.

⁹⁶ Cezalar doğrudan bir amme alacağı olmakla birlikte bunlar üzerinden hesaplanan faizler fer'i borçtur. İhbarnamenin düzenlenmesinden vadeye kadar cezalara gecikme faizi veya zammı uygulanmaz. Ancak vadesi geldiyse ödenmemesi halinde bu tarihten itibaren gecikme zammı uygulanır.

⁹⁷ Alacak, ana alacak altında tek bir kaleme dönüştürüldüğünden ödemede geçerli olan asıl ve fer'i ödemesindeki oransal tahsilat esasları burada geçerli sayılamaz.

E. VADESİ GELMEMİŞ VERGİLERİN MUACCELİYET KAZANMASI

Müflisin iflas anına kadar vadesi gelmiş borçları olabileceği gibi kesinleşmesine rağmen henüz vadesi gelmemiş vergi borçları bulunabilir. Vadesi gelmiş vergiler zaten muacceldir. İflas anına kadar vadesi dolmamış borçlar bakımından İİK m.195'te "müflisin vadesi gelmemiş borçları iflasın açılmasıyla muaccel hale gelir" denmiştir.

Vergiler bakımından kesinleşmiş borçlar birden çok vadeye yayılmışsa bular vergi taksitleri olarak ifade edilir. Henüz vadesi gelmemiş taksitler varsa bile taksite bağlı vergi alacakların iflas kapsamında hükmen muaccel kılınmışlardır. Vadesi gelmiş olsun veya olmasın vergi borçlarının masada yer alma bakımından diğer borçlardan farkı yoktur. Farklılık sadece vergilerin sıra cetvelinde aldığı yer bakımındandır. İflasın açılmasıyla müflisin alacakları muaccel hale gelmez. Muaccel hale gelen sadece borçlarıdır⁹⁸.

Vergiler kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir, ödeme süresinin son günü o ödemenin vadesi olur. Taksitle ödenmesi gereken kamu alacağının iflas anında vadesi gelmemiş taksitleri varsa tüm taksitler itibarıyla alacağın tamamı muaccel olur⁹⁹. Örneğin, 5 Mayıs 2017'de iflasına karar verilen bir müflis mükellefin gelir vergisinin 2. taksitinin vadesi Temmuz ayının son günü (31 Temmuz 2018) olmasına rağmen bu taksitin vadesi 5 Mayıs 2017 tarihi itibarıyla muacceliyet kazanacaktır.

İflasla birlikte vadesi gelmemiş vergilerin muacceliyet kazanacağı açık olmakla birlikte bu vergilerin iskonto edilip edilmemesi konusu üzerinde de durmak gerekir. İİK m.195/2'de müflisin vadesi gelmemiş borçlarından yıllık kanuni faiz hesabıyla iskonto yapılacağı ve iskontolu değerinin masaya

⁹⁸ İİK m.195'de, borçlunun taşınmaz malların rehini suretiyle temin edilmiş müccel alacakları (ipotekle teminat altına alınanlar) iflasla birlikte muaccel olma kapsamı dışında tutulmuştur.

⁹⁹ AATUHK'nın m.38 maddesindeki taksitle ödenen kamu alacaklarında taksitlerden birisi vadesinde ödenmediği takdirde, bu taksitle birlikte vadesi daha sonra gelecek olan taksitler de muaccel hale geleceğine ilişkin hüküm 4369 sayılı kanunun 82/2 maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle artık ödenmeyen taksit veya taksitler için ödeme emri çıkararak kanuni takibata geçilir. Ancak iflas durumunda İİK m.195'deki özel hüküm nedeniyle ödenmemiş bütün vergi taksitlerin muacceliyet kazanacaktır.

kayıt edileceği düzenlenmiştir. İskontolu değerin bulunması gelecekteki değerin iflas gününe indirgenmesi suretiyle peŐin değerin hesaplanmasıdır. Vadesi gelmemiş vergiler İİK m. 195/2 kapsamında iskontoya tabi tutulup tutulmayacağı konusunda AATUHK ve VUK'ta herhangi düzenleme bulunmamaktadır. İİK'da iskonto edilme bakımından borçların niteliğinin farklılığına dayanan bir ayırım yapılmamıŐtır. Bu durumda müflisin vadesi gelmemiş bütün borçlarının iskonto edileceğini düzenleyen İİK m.195/2'nin vergiler için de uygulanması ve vergilerin de iskontoya tabi tutularak iskontolu tutarlarının cetvelde yer alması gerekir. İflas anına göre iskonto edilen vadeli borçlara bu andan itibaren gecikme zammı da uygulanmayacaktır.

İlk bakıŐta devletin tahakkuk ederek kesinleşmiş vergi alacağının iskonto yoluyla azaltılmasının AATUHK bakımından kabul edilemez olduğu ileri sürülebilirse de iskonto edilme işlemi iflasta müflisin tüm borç ve alacaklarının bir kül içinde değerlendirilmesi kuralına ve adalete uygun düşer.

İflas anı itibarıyla vadesi geçmiş vergiler muaccel olup iskonto edilmez. Ancak bunlar için yukarıda açıkladığı üzere iflas anına kadar gecikme zammı uygulanacağına ve “ana alacak” sayılacağına Şüphe yoktur.

F. VERGİNİN BULUNDUĞU AŐAMANIN SIRA KAYDI ÜZERİNDEKİ ETKİŐİ

Vergilendirme tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından ibaret çok aŐamalı bir idari süreci içinde barındırır (VUK m. 19, 20, 21, 22 ve 23). Müflis hakkında iflas kararı verildiğinde vergi alacağının süreç bakımından bulunduğu aŐamanın farklılığına göre sıra cetvelinde yer alması özellikler taŐır.

1. Vergiyi Doğuran Olay Meydana Gelmesine Rağmen Tarh Edilmemiş Vergiler

Vergiyi doğuran olay meydana gelmekle vergi alacağı doğer (VUK m.19). Hangi vergi için hangi maddi veya hukuki olgunun vergiyi doğeran olay olduğu ilgili vergi kanunlarında belirtilir. Vergiyi doğeran olay meydana geldikten sonra iflas hukuku bakımından sonuçlarının neler olduğu da iflas hukukuna göre belirlenir

Vergilendirme sürecinin başlayabilmesinin ön ve asli koşulu ilgili vergi için kanununda belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Bu nedenle cetvele kayıt konusunu bu aşamadan itibaren ele almak gerekir.

Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergi dairesi tarafından tarh işlemi yapılır. Cevabı aranması gereken soru şudur: Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle doğan vergi alacağının daha tarhiyat yapılmadan iflas masasına kaydı mümkün müdür? Bir başka deyişle vergi dairesi tarh işlemi olmadan vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinden bahisle iflas idaresine alacak kayıt talebine ilişkin bildirim yapılabilir mi?

Tarh işlemi yapılmadığı sürece hukuk dünyasında icrai niteliğe sahip ve re'sen icra edilebilir bir idari işlemin varlığından söz edilemeyeceğinden idarenin hukuken geçerli alacak iradesinin varlığından ve alaktan söz edilemez. Çünkü tarh işlemi yapılmadan miktarı belirlenmiş ve somutlaşmış bir vergi borcundan bahsedilemez. Müflis hakkında tarh işlemi yapılmamışsa vergi borçlusu sayılmaz. Gelecekte tarh edilip edilmeyeceği dahi belli olmayan bir vergi borcu için idare hukuku ve vergi hukuku kurallarına göre iflas idaresine karşı kayıt talebinde bulunulması mümkün değildir. O halde henüz tarhiyatın yapılmamış ve/veya cezanın kesilmemiş olması bu alacakların masaya yazılmasına engel oluşturur.

2. Tarh Edilmesine Rağmen Tahakkuk Etmemiş Vergiler¹⁰⁰

İflas durumunda verginin tarhını, vergiyi doğuran olayın iflas anından önce veya sonra meydana gelmesine göre ikiye ayrılarak ele almak gerekir.

a. İflastan Önce Doğan Vergilerin Tarhı

İflastan önceki dönemde meydana gelmiş vergiyi doğuran olaya ilişkin borç vergi dairesince tarh işlemine dönüştürülmek durumundadır. Tarhiyatın yapılması bağlı yetki çerçevesinde yerine getirilmesi gerekir. Vergi dairesinin alacağını tespit eden tarh işlemi başka, bunun vergi dairesinin masaya kaydı için iflas idaresine bildirimde (tebliğ) bulunması başka işlemlerdir.¹⁰¹ Bildirim tespit edici ve açıklayıcı nitelikte bir işlemdir¹⁰². Asıl

¹⁰⁰ Açıklamaların benzer ilişkileri içeren amme alacakları bakımından da geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin trafik para cezası kesilmişse “kaldırma (iptal)” kararı verilinceye kadar cezanın kayıt kabulü bakımından, tarh edilen vergiler için tanınan özel yollar dışında, takip edilecek genel yollar uyumluluk gösterir.

¹⁰¹ Barış BAHÇECİ, , İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 64 (4) 2015, s.988.

işlem alacağı belirleyen tarh işlemidir. Vergi cezası kesme işlemleri de aynı mahiyettedir. İşlem vergi tarhi veya ceza kesme olsun karşı taraf üzerinde yükümlendirici bir sonuç doğurur¹⁰³.

Vergi borcunu tespit eden bir işlem olan tarhiyatın hukuki sonuç doğurabilmesi muhatabına tebliğ edilmesine bağlıdır. İflas anında, verginin tarh edilip edilmediği o vergi veya cezaya ilişkin düzenlenen ihbarnamenin tebliğ tarihine bakılarak karar verilir.

Tarhiyatın İflastan Önce Tebliğ Edilmesi:

Vergiyi doğuran olaya bağlı tarhiyat iflastan önce mükellefe tebliğ edilmiş olabilir. Mükellef tarafından idari yola veya dava yoluna gidilmiş olsa bile iflasla birlikte kanuni temsil yetkisi iflas idaresine geçeceğinden işlemler hangi aşamada kalmışsa işlemler o aşamadan itibaren iflas idaresince yürütülür.

Tarhiyatın İflastan Sonra Tebliğ Edilmesi:

Vergiyi doğuran olayı iflastan önce meydana gelen bir vergiye ilişkin tarhiyat iflas kararından sonra yapılırsa vergi ihbarnameleri müflis yerine geçen iflas idaresine tebliğ edilir.

İflastan önce tarh edilmesine karşın müflise tebliğ edilmeyen/edilemeyen vergiler de iflas süreci içinde doğrudan iflas idaresine tebliğ edilir.

Tarhiyatlar iflas kapanıncaya kadar iflas idaresine tebliğ edilirse masaya dâhil olacaktır. Bu sonuç alacakların iflas anı itibarıyla var olmaları şeklindeki düzenlemeyle uyumludur. Fakat tarhiyata karşı müflisin kullanacağı hakları iflas idaresi kullanmak durumundadır.

Tarh işlemi bir idari işlem olarak re'sen icra edilebilirlik ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanır¹⁰⁴. İflas idaresi İİK m. 230'daki hüküm çerçevesinde bu tarhiyattan müflis konumunda olan mükellefi haberdar eder. Bilgi aldıktan sonra tarhiyatın hukuka uygun yada aykırı olduğu yönünde değerlendirmesini yapar.

¹⁰² Kemal GÖZLER, İdare Hukuku Dersleri, 8.b, Bursa-2009, s.288.

¹⁰³ GÖZLER, s. 290.

¹⁰⁴ Geniş bilgi için bkz, GÖZLER, a. g. e., s. 279-281.

İflas idaresi tarhiyatın hukuka uygun olduğu kanaatine varırsa tahakkuk ve kesinleşmeyi takiben vergi alacağını sıra cetveline yazar. Bu durumda sıra cetveline yazılmak için gerekli ve yeterli görülen kesinleşme sağlanmış demektir.

İflas idaresi tarh işleminin hukuka aykırı olduğu kanaatine varırsa idari¹⁰⁵ ve/veya yargısal yollara başvurur¹⁰⁶. Tarh edilen verginin vergi dairesince masaya kayıt talebine karşı iflas idaresinin talebi ret “yetkisi” yoktur. Bu nedenle iflas idaresi bir taraftan kanuni yollara başvurabilirken diğer taraftan tarhiyatta belirtilen alacağın masaya geçici kaydını yapmak durumundadır. Vergi alacağı nizalı alacak olarak sıra cetveline kabul edildikten sonra iflas idaresinin bu alacağın kayıt ve kabul koşullarına uygun bulunmadığını düşünmesi halinde iflas söz konusu olmamış olsaydı müflisin başvurabileceği tüm kanuni yollara başvurması ve sonucuna göre işlem yapması gerekir. İkmalen veya resen yapılan tarh işlemine karşı dava açılmasına engel bulunmamaktadır¹⁰⁷. İflas idaresi tarh veya ceza kesme işlemin iptali için dava açma yoluna giderse uyuşmazlığa İYUK m.2 ve VUK m.377’ye göre idari yargıda bakılması gerekir¹⁰⁸. İdari ve adli yargı

¹⁰⁵ Tarh edilmiş bir vergiye ve kesilmiş bir vergi cezasına karşı iflas idaresi müflis mükellef dava dışı yollar bakımından iflas etmemiş olsaydı hangi haklara sahip olacak idiyse aynı haklara sahip olur. İflas idaresi masayı temsil yetkisi çerçevesinde iflas kararıyla kendisine geçen bu hakları müflisin lehine olduklarına kanaat getirdikleri anda kullanılmalıdır. Hatta masa için bu bir zorunluluktur. Örneğin, işlemin dava dışı yol olan vergi hatalarını düzeltme hükümleri çerçevesinde geri alınması mümkünse iflas idaresi bu yola da başvurmalıdır (VUK m.116 vd.). Bu durumda en azından dava yoluna gidilmesine gerek olmaksızın vergi alacağı masadan doğrudan çıkarılır. Müflis mükellef lehine fayda görülüyorsa VUK Ek 1-10 maddelere göre göre uzlaşma yoluna da başvurulmalıdır. Uzlaşma sağlanması halinde uzlaşarak kesinleşme sağlanan tutar masada kalırken, indirilen kısım masadan çıkartılır.

¹⁰⁶ Bu bakımdan da tarh edilen vergilerde asıl olan, vergi alacağının masaya kaydedilmesi olup iflas idaresinin alacakla ilgili bir karar vermeden vergi mahkemesine giderek tarh ve ceza kesme işlemini iptal ettirmesidir¹⁰⁶. Vergi alacağının iflas masasına kayıt ve kabul edilmemesine bağlı olarak özel alacaklarda olduğu gibi vergi idaresi tarafından kayıt ve kabulü esas alan dava açılması da yerinde değildir.

¹⁰⁷ BAHÇECİ a.g.e.s. 998.

¹⁰⁸ Bu çerçevede bir ihtilafın kamu alacağını -konu alması- ile kamu alacağı ile -ilgili olması- arasındaki farka dikkat çekmek gerekir. Adli yargı- idari yargı ayrımı açısından bakıldığında, kamu alacağını -konu- alan ihtilaflarda, alacak kamu gücünü kullanan tarafın yaptığı idari bir işlemlerle doğmakta ve ihtilafın çözümünde idari yargı yetkili olmaktadır. Bir özel hukuk alacağının kamu alacağından kaynaklanması ihtimalinde ise, ihtilaf kamu alacağı ile sadece dolaylı yoldan “ilgili” olabilmektedir. Somutlaştırmak gerekirse, iki özel hukuk kişisi arasındaki bir ihtilaf, bir tacirin müşterisinden talep ettiği

kolu ayrılığı bulunan ülkemizde iflas aşamasında tebliğ edilmiş olsa bile vergi uyuşmazlıklarına adli yargı bakamaz¹⁰⁹. Dava açılmışsa tarh edilen verginin dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri kendiliğinden durur (İYUK md. 27/4)¹¹⁰. Bir başka ifadeyle dava açılması tarh edilen verginin tahakkukunu ve kesinleşmesini engeller. Hangi yol kapsamında olursa olsun uyuşmazlığın sonuçlanmasına göre sıra cetvelinde gerekli işlem ve düzeltme yapılır.

Müflis tarhiyata karşı iflastan önce dava yoluna gitmiş olabilir. İflasla birlikte dava iflas idaresince takip edilecektir. İflastan sonra tebliğ edilen tarhiyatlara karşı doğrudan iflas idaresi dava yoluna gitmek durumundadır. Hatta iflastan önce mükellefe tarh edilmiş ancak dava açmanın sonu iflas içine isabet eden uyuşmazlıklarda ise dava iflas dairesince açılabilir. Her ne şekilde olursa olsun dava yoluna gidilmiş olması halinde ortada uyuşmazlık var demektir. Dava devam ederken ne bir tahakkuk ne de bir kesinleşmeden söz edilebilir. Oysa, vergi alacaklarının kalıcı şekilde sıraya yazılması için tahakkuk ederek kesinleşmesinin sağlanması şarttır. Tahakkuk veya kesinleşme meydana gelmeden iflasın açıldığı tarihte dava konusu yapılmış vergi alacağı nızalı alacak olarak iflas masasına kaydedilmelidir. Görüldüğü üzere dava yoluna gidilmesi iflas idaresinin kayıt yükümlülüğünü ortadan kaldırmamakta kamu alacağının ihtilafı olduğu şerhiyle sıra cetveline kaydını gerektirmektedir¹¹¹. Bu durum Yargıtay'ın çeşitli kararlarıyla istikrar kazanmıştır¹¹². O halde iflas idaresi vergi alacağının

tutar içinde KDV'ye de yer vermesi ya da bir vergi sorumlusunun herhangi bir dava ve itiraz yolu kullanmaksızın ödediği bir vergiyi, vergi yükümlüsüne rücu etmesi şeklinde tezahür edebilir. Ancak her iki ihtimalde de ihtilafa konusu alacak bir kamu alacağı değil, taraflardan birinin üstlendiği kamu borcu nedeniyle, diğerine yansıtılmak istediği bir özel alacaktır. Bu tip durumlarda adli yargının talepte bulunan tarafın gerçekten alacaklı olup olmadığını belirlemek için kamu alacağının doğup doğmadığı ile ilgili değerlendirme yapılması ise tabiidir (BAHÇ, a.g. e., s.994).

¹⁰⁹ BAHÇECİ, a. g. e., s.1009.

¹¹⁰ İYUK m.27/4'de “..Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur...” denmiştir..

¹¹¹ BAHÇECİ, a. g. e., s.986

¹¹² Kararlarla ilgili bkz, BAHÇECİ, a. g. e., s.995'de yer alan 36 nolu dipnot: “Bir vergi alacağından müflisin sorumlu tutulup tutulamayacağı konusunda ortaya çıkan ihtilafı adli yargı değil idari yargı görevlidir. Böyle bir durumda iflas idaresinin nızalı vergi alacağını herhangi bir karar vermeden sıra cetveline yazması ve müflisin başvurabileceği yollara kendisinin başvurması gerekir (HGK 20.12.1995 19-662/1149; 19HD 2.2.1998, 97-8700/1115).

kayıt talebini vergi alacağının tahakkuk etmediği veya kesinleşmediği nedeniyle reddetmeyecek tamamını sıra cetveline, dava süresi boyunca geçerli olmak üzere, nizalı alacak şerhi düşerek yazacak¹¹³davanın sonucuna göre de kaydı düzeltecektir.

Tarh işlemi hukuka aykırı olmasına rağmen iflas idaresi hiç dava açmaz veya süresinde dava açmazsa vergi tahakkuk eder ve kesinleşir. Belirtilen işleme karşı dava açılması gerekirken açılmaması halinde iflas idaresinin durumunu sorumluluk hukuku çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

İflas dönemi içinde faaliyetle ilişkili “masa borcu” niteliğinde tarh edilen vergiler (örneğin, iflas süreci içinde masa tarafından satılan malların KDV’leri) doğrudan iflas masasına ait olacaktır. Bu vergiler sıra cetvelinde yer almaz. Bunlar iflas kapanmadan önce iflas idaresince sıra dışında ödenmek durumundadır. İflas idaresinde görevli olanlar tasfiyeyi

“Mahkemece vergi alacakları ile ilgili uyuşmazlıklarda idari yargının görevli olduğu, iflas dairesinin bildirilen vergi alacağını masaya kabul edip müflisin başvuracağı kanuni yollara başvuracağı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiş, hüküm davalı iflas idaresince temyiz edilmiştir. (...) hükmün onanmasına” Yarg. 19. H.D., E. 2001/4557, K. 2001/495, T. 23.0.2003 Uyar, s.16572. Aynı yönde Yarg. 19. H.D., E. 2002/5642, K. 2002/503, T. 23.01.2003 e-Uyar Bilgi Bankası.

Mahkemece iddia, savunma ve toplanan delillere göre vergi alacağının iflâs masasına kaydedilip kaydedilemeyeceği konusunda çıkan uyuşmazlıkta idari yargının görevli olduğu, bu durumda iflâs idaresinin uyuşmazlık konusu alacağı sıra cetveline yazılıp, müflisin başvuracağı yollara kendisinin müracaat edeceği gerekçesiyle reddedilen alacağın masaya kayıt ve kabulüne karar verilmiş, karar davalı iflâs idaresince temyiz edilmiştir. (...) kararın onanmasına”. Yarg. 19. H.D. E. 2001/3439, K. 2001/4866 T. 21.6.2001. “Mahkemece vergi alacakları ile ilgili uyuşmazlıklarda idari yargının görevli olduğu, iflâs idaresinin bildirilen vergi alacağını masaya kabul edip, müflisin başvuracağı kanuni yollara başvuracağı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiş, hüküm davalı iflâs idaresince temyiz edilmiştir. (...) hükmün onanmasına”. Yarg. 19. H.D., E. 2001/4557, K. 2001/495, T. 23.1.2003, e-Uyar Bilgi Bankası.

“Davacı idare tarafından iflas masasına bildirilen alacak İflas İdaresince kısmen reddedilmiş, bunun üzerine davacı Vergi idaresi tarafından temyize konu kayıt ve kabul davası açılmıştır. Anılan uyuşmazlıkta adli yargı değil, idari yargı görevli olduğundan İflas idaresinin alacakla ilgili bir karar vermeden alacağı sıra cetveline yazması ve müflisin başvurabileceği kanuni yollara kendisinin başvurması gerekir. Yarg. 19. H.D., E. 2001/3960, K. 2001/5987, T. 27.9.2001 Kazancı Bilgi Bankası.

“Belirtmek gerekir ki iflas idaresinin red gerekçesi ile ilgili "müflis şirketin vergi borcunun yöneticiden tahsil edilip edilemeyeceği" şeklinde ortaya çıkacak uyuşmazlıkta, adli yargı değil, idari yargı görevlidir. Böyle bir durumda, iflas idaresinin nizalı vergi alacağını herhangi bir karar vermeden, sıra cetveline yazması ve müflisin başvurabileceği kanuni yollara kendisinin başvurması gerekmektedir.

¹¹³ Yarg. 19.HD.12.03.1998 tarih ve 635/1788 sayılı karar,(DEYNEKLİ, a. g. e., s.238)

gerçekleştirme sorumluluğu kapsamında kendi görev süreleri içinde olan vergilerin ödenmemesinden dolayı kişisel olarak ikinci derecede sorumlu kılınmışlardır¹¹⁴.

b. İflastan Sonra Doğan Vergilerin Tarhı

İflasa karar verildiği tarihten sonra vergiyi doğuran olayı meydana gelen vergiler iflas anı içinde tarh edilseler bile bu vergilerin iflas masasına yazılması mümkün değildir. Bu sonuç, iflasın açıldığı zaman ile iflasın kapanmasına kadar müflisin uhdesine giren malların iflasın açılma anına kadar olan alacakların ödenmesine tahsis olunur (İİK m.184 ve 255) hükmünün gereğidir. İflas anından sonra doğan vergiler hiçbir şekilde masada yer almaz. Çünkü iflastan sonraki dönemlerde doğan fakat iflas açıldıktan sonra tarh edilen vergiler masaya yazılırsa vergi daireleri lehine, diğer alacaklılar aleyhine eşitlik ilkesi bozulmuş olacağı gibi iflas müessesinin iflas anı bakımından oluşan alacaklıların eşit tatmin edilmesi prensibine aykırı bir durum ortaya çıkar. O halde, iflastan sonraki döneme ait olan vergiler iflas içinde tarh edilseler¹¹⁵ bile sıra cetveli dışında kalır ve cetvele yazılmazlar.

3. Tahakkuk Etmesine Rağmen Henüz Kesinleşmemiş Vergiler

Verginin tahakkuku VUK m.22'de verginin ödenecek aşamaya gelmesi şeklinde tanımlanmıştır. Vergi ödenmesi gereken safhaya geldiğinde tahsil edilebilir nitelik kazanır ve tahsilat aşamasına geçilir. Tahakkuk verginin kesinleşmesine giden yolda geçirilmesi ve tamamlanması gereken bir aşamadır. Tahakkuk eden vergi mükellefin malvarlığına pasif bir unsur olarak dâhil olur.

Verginin tahakkuk etmesi başka şey kesinleşmesi başka şeydir. Bu nedenle tahakkuk ile kesinleşme farklı hukuki durumları ifade eder¹¹⁶. Her

¹¹⁴ Oğuz ATALAY, Anonim Şirketlerin İflası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay, İzmir-1996, s.189.

¹¹⁵ Hacizde satılncaya kadar (para dağıtılncaya kadar) hacze iştirak mümkündür. (AATUHK m.21)

¹¹⁶ Verginin kesinleşmesi ile tahakkuku birbirine benzese ve hatta bazen meydana geldiği an itibarıyla örtüşse bile aynı durumları ifade etmez. Ancak biraz da dikkatsizlik sonucu bu kavramların birbiri yerine kullanıldığına rastlanmaktadır. Aşağıdaki hallerden birinin varlığı durumunda vergi ve/veya kesinleşme sağlanmış demektir.

kesinleşme tahakkuku içinde barındırırken her tahakkuk kesinleşme sonucunu doğurmaz¹¹⁷. İkisinin ortak noktası alacağın tahsil edilebilir duruma gelmesine imkân vermeleridir. Kesinleşme vergiye karşı gidilebilecek tüm yargısal yolların tüketilmesi anlamına gelirken tahakkuk yasal yollar tüketilmeden önceki tahsil edilebilir hali ifade eder. Davanın reddi üzerine tahakkuk eden vergiye karşı kanun yollarına (istinaf, temyiz) gidilmesi kesinleşmeyi engeller¹¹⁸. Çünkü uyumsuzluk henüz kesin olarak karara bağlanmış değildir.

Tahakkukun iflasın açıldığı tarihten önce veya sonra meydana gelmesi önemli değildir. Yeter ki vergi iflastan önce doğmuş ve iflas süresi içinde

i- Vergi ve cezanın itirazsız ödenmesi: (Mükellefin kesilen cezaları dava yoluna gitmeden kendi rızasıyla ödemesi halinde ceza ödenme tarihinde kesinleşmiş sayılır).

ii- Vergi ve cezalarda uzlaşmaya varılması: (Uzlaşma yoluna gidilip uzlaşma sağlanması halinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte kesinleşmiş sayılır).

iii- Cezalarda indirimden yararlanılarak cezanın indirimli ödenmesi: (indirimli cezanın vergi aslı ile birlikte ödenmesi anında vergi ve ceza bakımından kesinleşme meydana gelir).

iv- Vergi ve cezaların dava açma süresi içinde dava konusu edilmemesi: (Cezaya karşı tebliğden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılmaması halinde dava açma süresinin sonunda kesinleşmiş sayılır).

v- İlk derece mahkemesinin red kararı üzerine kanun yollarına gidilmemesi: (Cezaya karşı süresinde dava açılmasına rağmen dava reddedilmesi üzerine kanun yollarına (istinaf, temyiz) gidilmemesi durumunda kanun yollarına gidilme süresi sonunda kesinleşmiş sayılır.).

vi- Vergi ve cezaya karşı, süresinde dava açılmış, fakat davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna gidilmişse kanun yolu neticesinde mahkeme kararının verildiği anda ceza kesinleşmiş sayılır. (Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 8.b., Ekin Kitabevi, Bursa-2017, s.196).

¹¹⁷ Normalde, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açmazlar. Beyana dayanan vergilerde matrahın beyanı üzerine vergi tarh, tahakkuk eder ve kesinleşir. Bu kurala ihtirazi kayıtla verilen beyanlar (İYUK m. 27/3) ile hataların varlığı (VUK m.116 vd ile 375.) bakımından iki istisna getirilmiştir. Bu nedenle belirtilen iki istisnanın tahakkuk ve kesinleşme üzerindeki etkilerini ayrıca açıklamak gerekir. Beyanname ihtirazi kayıtla verilmişse tahakkuk fişi düzenlenir ve vergi tahakkuk eder, fakat bu şekilde tarh eden vergiye karşı dava açma imkânı bulunduğundan, süresinde dava açılmama veya açılan davanın reddi durumunda tahakkuk eden vergi kesinleşmiş olur. VUK da belirtilen hata halleri varsa düzeltme hükümleri kapsamında yapılacak başvuru ve sürece uygun şekilde dava yoluna gidilmesi halinde davanın red sonucuna göre kesinleşme gerçekleşmiş olur.

¹¹⁸ İYUK m.45'de belirtilen parasal tutarı (2018 yılı için 5.000 TL) geçmeyen uyumsuzluklarda istinaf yoluna gidilemeyeceğinden vergi mahkemelerince verilen kararlar kesindir. Diğer taraftan İYUK m.46'da belirtilen parasal tutarı (2018 yılı için 117.000 TL) geçmeyen uyumsuzluklarda temyiz yoluna gidilemeyeceğinden istinaf mahkemelerince verilen kararlar kesindir.

alacak için masaya yazılma talebinde bulunulmuş olsun. Tahakkuk eden vergiye karşı mükellef iflastan önce dava açmış ve dava devam ediyorsa alacağın kesinleşmesi bu davanın sonucuna göre belirleneceğinden tahakkuk eden vergi sıraya nızalı alacak olarak kaydedilmelidir¹¹⁹.

4. Kesinleşmiş Vergiler¹²⁰

Tahakkuk ettirilen kamu alacağı kesinleşmiş ise bu alacak için alacaklı vergi idaresi tarafından AATUHK m.58'e göre ödeme emri düzenlenmesi gerekir. Ödeme emrinin düzenlenmesi cebri icra yolunun başlangıcını oluşturan bir idari işlemdir.

Kesinleşen vergi alacağı ve buna bağlı vergi cezasının sıra cetveline doğrudan yazılabilmesi verginin kesinleşmesine bağlıdır¹²¹. Bu nedenle öncelikle vergi alacağı ve/veya cezasının hukuken kesinleşip kesinleşmediğinin iflas idaresince tespiti bu bakımdan önem arz eder. Bu kapsamda vergi alacağının iflas idaresince özellikle iflastan önceki dönemlere ait olup olmadığı, kesinleşip kesinleşmediği, affa veya zamanaşımına uğrayıp uğramadığı ve imtiyazlılık durumları bakımından incelenmesi gerekir¹²². Alacağın durumu iflas idaresince incelendikten sonra kesinleşmiş olanların sıra cetveline yazılması zorunludur. Yargıtay "tarh ve tebliğ olunan vergi alacağına karşı dava açılmamış olması veya mükellef tarafından açılan vergi davası sonunda tarhiyatın haklılığının hükme bağlanması icap etmektedir" şeklindeki ifadesi vergi alacağının kesinleşmiş olması halinde sıra cetveline kaydedilmesi gerektiği görüşünde olduğunu göstermektedir¹²³. Görüldüğü üzere vergi alacağının sıra cetveline tereddütsüz yazılarak işlem görebilmesinde anahtar kavram o alacağın *kesinleşmesidir*.

¹¹⁹ Yarg.19.HD., 12.03.1998 tarih ve 635/1788 sayılı karar (DEYNEKLİ, a.g.e., s.238).

¹²⁰ Alacağın vergi dışında bir amme alacağı olması durumunda başvurulacak kanuni yollar bakımından kendine ait kanuni ve idari yollara gidilmesi esastır.

¹²¹ DEYNEKLİ, a.g.e.,s. 85.

¹²² Genel olarak vergi afları olarak ifade edilen düzenlemeler ile sonucu kısmen veya tamamen terkin edilen alacaklar ve zamanaşımına uğramış olanlar bakımından müflisin lehine ve ona ait hakların iflas idaresince kullanılması kanuni bir yetki ve sorumluluktur. Aksine davranış diğer alacaklıların alacaklarının karşılanması bakımından aleyhe bir durum ortaya çıkartır.

¹²³ Yarg.11.HD. 01.12.1987 tarih ve E:894,K:2143, (DEYNEKLİ, a. g. e., s.86).

İflasın açıldığı zaman kesinleşmemiş olsa bile iflas kapanıncaya kadar kesinleşen alacaklar da sıra cetveline kaydedilir¹²⁴.

İflastan önce tahakkuk etmiş vergiler için iflastan önce veya sonra ödeme emri gönderilmiş olabilir. Bu durumda bir idari işlem olan ödeme emrine karşı dava açılıp açılmamasına göre farklı uygulamalar ortaya çıkar.

İflas açılmadan mükellefe ödeme emri tebliğ edilmiş, fakat mükellef buna karşı dava açmışsa davaya iflas idaresi devam eder. Dava konusu edilen ödeme emrindeki tutar sıraya yazılacak fakat müflis mükellefin açtığı davanın sonuna göre düzeltme işlemi yapılır.

İflas sürecinde düzenlenen ödeme emirleri doğrudan iflas idaresine gönderilir. İflas idaresine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı kullanılacak idari ve /veya yargısal yollar bakımından tüm yetkiler iflas idaresine geçtiğinden ödeme emrine karşı iptal davası açıp açmama takdiri de iflas idaresine geçer. Daha önceden mükellefe tebliğ edilmiş ödeme emirleri için şartları varsa bunlar için dava açılma süresinin sonu iflastan sonraki süreye isabet ediyorsa dava açılmasına iflas idaresi karar verir. Ödeme emrine karşı *onbeşgün* içinde dava açılmalıdır. Açılan davada AATUHK m. 58/1'de ileri sürülebilecek sebepler¹²⁵ varsa iflas idaresince ödeme emrinin iptali amacıyla dava yoluna gidilmelidir. Anılan maddedeki sebeplerden biri varsa dava yoluna gidilmesi esastır. Yeter ki düzenlenen ödeme emrine karşı dava açma sebepleri oluşmuş olsun. Aksi durum iflas idaresi müflisin kullanabileceği hakları kullanmaması anlamına gelir ki, durumda müflisin pasifinin haksız şekilde artmasına sebep olunmuş olur. Örneğin, müflis vergi borcunu daha önceden ödemişse masa bu sebeple ödeme emrinin iptalini vergi mahkemesinden istemesi müflisin ve diğer alacaklıların menfaatleri bakımından zorunluluk arz eder. Dava açıldığı durumda alacak nızalı kabul edilir. Alacağın sıra cetveline geçici kaydı yapılır ve dava sonucuna göre bu kayıt düzeltilir¹²⁶. Dava kabul edilmişse alacağa cetvelde yer verilir, reddedilmişse de kaydı yapılan geçici alacak cetvelden silinir.

¹²⁴ DEYNEKLİ, a. g. e., s.98.

¹²⁵ Madde 58 – Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, **böyle bir borcu olmadığı** veya **kısmen veya tamamen ödemediği** veya **zamanaşımına uğradığı** hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur

¹²⁶ DEYNEKLİ a. g. e., s.89.

G. ZAMANAŞIMI KARŞISINDA VERĐİ ALACAKLARININ DURUMU

Vergi hukukunda vergilendirme sürecinin farklı aŐamalarına ilişkin çeŐitirli zamanaşımı öngörölmüştür. “Tarh zamanaşımı” (VUK m. 114) ve “tahsil zamanaşımı” (AATUHK m. 102) sıklıkla karşı karŐıya kalınan zamanaşımı halleridir. Tarh zamanaşımı belirli bir sürenin geçmesiyle idarenin vergiyi tarh ederek tebliğ etmesini engeller. Tahsil zamanaşımı ise kesinleşen bir verginin tahsili bakımından borçluyu zorlama yetkisini ortadan kaldırır.

Tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği) takvim yılını takip eden takvim yılının baŐından başlayarak **beŐ yıl** içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin bir daha tarh edilip tebliğ edilemeyeceği ve mükellefin borçlu hale getirilemeyeceği sonucuna yol açar. Esasen her ne kadar tarh zamanaşımı için zamanaşımı kavramı kullanılmıŐsa da düzenlemenin sonuçlarına bakıldığında tarh zamanaŐımının “idarenin tarh etme yetkisini kaldırması” nedeniyle tarhiyatın yapılmasına engel olur. Bu Őartlarda zamanaŐımından değil hak düŐürücüden bahsedilmesi yerindedir¹²⁷.

İflastan önce veya sonraki dönemlere ait olsun tarh zamanaşımına uğramış bir vergi için vergi idaresince tarhiyat yapılamaz, yapılmaması gerekir. Bu nedenle müflisi vergi borçlusu haline getirmek mümkün olmaz. Tarh zamanaşımına uğramış vergi müflisin veya iflas idaresinin bir baŐvurusu olup olmadığına bakmaksızın vergi idaresince re’sen dikkate alınması gerekir. İŞlem anında geri alınmalıdır. Aynı durum vergi cezalarının kesilmesi bakımından da geçerlidir. Tarh zamanaşımına uğramış vergiyle ilgili olarak tarhiyat yapılması veya ceza kesilerek tebliği halinde iflas idaresinin kanuni yollara başvurması gerekir.

Tahsil zamanaşımı da vergilerin vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın baŐından itibaren **beŐ yıl** içinde talep ve tahsil edilmezlerse mükellefin hukuken cebri icraya zorlanamayacağını ifade eder. Tahsil

¹²⁷ Tarh zamanaşımı esasen vergi dairesinin tarhiyat yapabilmesi bakımından hak düŐürücü süre niteliğinde olduğundan, bu süreden sonra vergi dairesi aynı vergiyle ilgili tarhiyat yapamaz. Zamanaşımına uğramış bir vergi tarh ve tebliğ edilmesi durumunda mükellef aÇısından sonuç doğurmaz. Çünkü doğan bir borçtan söz edilemez.(Geniş aÇıklamalar için bkz.; ŞENYÜZ ve diğerleri, a. g. e., s.216 vd.).

zamanaşımı vergiyi eksik borç haline dönüştürür. Tahsil zamanaşımına uğramış vergi için idare ödeme emri göndermiş olabilir. Bunda hukuka aykırılık yoktur. Ancak, muhatap vergi borcunu ister öder, ister zamanaşımı def'i ileri sürerek ödemekten kaçınır. Zamanaşımına uğramış alacak için ödeme emri tebliğ edilmişse müflisin yerine geçen iflas idaresinin kayıt talebini reddetmesi beklenir¹²⁸.

Tarh ve tahsil zamanaşımına uğramış olan vergi alacağının vergi dairesince sıra cetveline kaydının istenmesi halinde iflas idaresinin müflisin kanuni haklarının “müflis menfaatine uygun kullanılması ilkesi” devreye girer. İflas idaresince zamanaşımı def'i ileri sürmek hem müflisin hem de alacaklıların menfaatine sonuçlar doğurur. Bu nedenle iflas idaresinin zamanaşımı def'ini ileri sürmesi beklenir. Aksine bir durumda diğer alacaklılara düşecek payları azalacağından ve bunlara karşı müflisin mal varlığının karşılamaması durumunda müflisin ileride oluşabilecek mal varlığından karşılanmak üzere borçluluğu devam edeceğinden “müflis menfaatine uygun kullanılması ilkesi” zedelenmiş olur. İflas idaresi ilkenin gereğini kasten yerine getirmemesinden müflis ve alacaklılara karşı sorumlu olur.

İflas idaresinin zamanaşımını ileri sürmede kayıtsız kalması halinde başka bir alacaklı vergi alacağının esasına ve miktarına veya onun sırasına ilişkin *kayıt silme* davası açabilir¹²⁹. Vergi alacağının masaya yazılmamasında menfaati olanların kayıt silme davası yoluyla itirazda bulunmaları o alacağa ilişkin zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasını sağlar. İtiraza ilişkin dava ticaret mahkemesinde görülür.

Tarh ve tahsil zamanaşımı sürelerinin hesaplanmasında süreyi durduran ve kesen hallerin dikkate alınacağına şüphe yoktur. Şu kadar belirtelim ki, “hileli iflas” tahsil zamanaşımı süresini durdururken, “ödeme emrinin tebliği” zamanaşımını keser (AATUHK m. 102/1 ve 103). Zamanaşımına uğramış olmasına rağmen iflastan önce müflis mükellef tarafından yapılan alacaklı vergi dairesine rızaen yapılan ödemeler geçerli sayılacaktır (AATUHK m.102/2).

¹²⁸ DEYNEKLİ, a.g.e., s.90.

¹²⁹ Alper BULUR, İcra İflas Hukuku, Monopol Yay, 5. b., Ankara-2017, s.212.

H. ALACAKLARININ İFLAS KAPANINCAYA KADAR KAYDETTİRİLMEMESİ

Vergi alacaklısı iflas kapanıncaya kadar alacağını masaya kaydettirebilir olmakla beraber kayıt talebinde bulunulmamasına bağlı kaydettirmemiş olması da mümkündür. Kısaca, vergi alacağı iflas dışı kalmıŐı olabilir. Sıra cetveli ve takiben pay cetveli yapılıp alacaklar ödendikten sonra vergi dairesinin iflas idaresine kayıt-kabul talebinde bulunması halinde İİK 253. madde hükmüne göre alacaklı vergi dairesine aciz vesikası verilir. Evvelce kaydedilmemesinden dolayı tasfiyeye girmemiş olan alacaklara aciz vesikası verilen alacaklar hakkındaki hükümler tatbik olunur. Vergi dairesinin alacağına bundan böyle borç ödemededen aciz vesikasına bağlanan iflas alacaklılarına ilişkin hükümler uygulanır¹³⁰. İflasın kapanmasından sonra artık masaya alacak yazdırılması söz konusu değilse de müflise karşı bireysel icra takibi yapılması mümkündür¹³¹.

Bir alacağın iflas dışında kalıp kalmadığı iflasın kapatılma tarihine göre belirleneceğinden vergi alacaklarının bu tarih itibarıyla masaya yazdırılıp yazdırılmadığı hususunun özellikle araştırılması önem arz eder.

İflas kapandıktan sonra tasfiye dışında bir malın kaldığı haberi alınırsa iflas dairesi o mala el koyup sattıktan sonra başka bir merasime gerek kalmaksızın bedelini eksik kalan alacaklılara sıralarına göre dağtır (İİK m. 255/1).

SONUÇ

Alacak ister özel ister amme alacağı olsun borçlunun mahkeme kararıyla iflasına karar verilmesiyle iflas süreci başlar. Tüm alacaklar için izlenecek iflas süreci tekleŐtirilmiş olup, her iki alacak bakımından İİK’da düzenlenmiştir. Bir başka deyişle Kanunda amme alacakları için özel bir iflas süreci öngörölmüştür. Alacakların ödenmesinde niteliklerine bağlı olarak düzenlenecek sıra cetvelinde yer almak üzere çeşitli düzeylerde öncelikler öngörölmüştür. Bu noktada ele alınması gereken alacaklar arasında amme alacakları da bulunmaktadır. Satış bedelinin paylaŐımında

¹³⁰ BULUR, a. g. e., s. s.208.

¹³¹ BULUR, a. g. e., s.217

alacakların öncelikleri konusunda amme alacakları ile özel alacaklar arasında çeşitli farklılıklar öngörülmüştür.

Amme alacakları da bir bütün olarak değil, kendi arasında farklı önceliklere sahip bir yapı arz eder. Öncelikle ammenin alacağı kamu hukukundan veya özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan alacak olma durumuna göre farklılaştırılmıştır. Ammenin kamu hukukundan kaynaklanan alacakları da kendi arsında çeşitli düzeylerde önceliklere sahip kılınmıştır.

İİK mevzuatımızda yer alan en eski kanunlardan biridir. Kanunda çeşitli zamanlarda değişiklikler yapılmasına rağmen günlük hayatta yeterince uyumun sağlandığı söylenemez. Bu durum hızla değişen vergi düzenlemeleri karşısında çeşitli belirsizlik ve sorunları beraberinde getirmektedir.

İflasın açılmasıyla müflisin haczedilebilen bütün mal, hak ve alacakları iflas masasını oluşturur. Masanın idaresi oluşturulan iflas idaresinin görevidir. Kendisine bildirilsin veya bildirilmesin iflasın açıldığını öğrenen amme idareleri müflisten olan alacaklarını iflas masasına yazdırırlar. Amme idarelerinin müflisten olan alacağının kamu hukukundan veya özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanması iflas bakımından önemli değildir. Önemli olan alacakların hangi öncelikte olacağına ilişkin farklılıktır. Bir başka ifadeyle iflasta amme alacakları karşılanırken tek ve aynı sıra öngörülmüş değildir.

Alacakların karşılanmasında öncelik özel veya amme alacağı olsun rehine bağlanmış alacaklardır. Bu nedenle diğer iflas alacakları rehinli alacaklardan sonra gelmek üzere sıralamaya girer. Rehinli alacaklardan hemen sonra özel olarak belirtilen vergi alacaklarının önceliğine yer verilmiştir. O halde, ammenin alacağı rehinliyse önce gelecek sonra alacağın kaynağı Kanunda sayılan vergilerden biri ise bunlar ödenecektir. Kanunda sayılan vergilerden sonra adi alacaklar olarak ifade edilen alacaklar gelir. Bu alacaklar da kendi aralarında imtiyazlı veya imtiyazsız alacak olarak düzenlenmiştir. Kanunda özel olarak sayılan vergiler dışında kalan vergiler imtiyazlı alacak olarak nitelendirilmiştir. Ammenin özel hukuktan kaynaklanan alacakları varsa bunlar kanunlarında imtiyazlı oldukları belirtilmediği sürece imtiyazsız alacak olarak değerlendirilecektir.

Amme alacakları da kendi içinde İİK ve özel kanunlarda yer alan hükümlerle öncelikler bakımından farklı statülere tabi tutulmuştur. Vergilerin tümüne aynı sıra içinde yer veren bir öncelik tanınmadığı

görülmektedir. Niteliğine ve çeşidine bağlı olarak bazı vergilere farklı önceliler tanınmıştır. Bu nedenle hangi vergilerin sıra cetvelinin hangi sırasında yer alacağının tespiti önem taşır.

Rehinli alacaklardan sonra gelen öncelik, dikkat edildiğinde, tüm vergilere değil bazı vergilere tanınmıştır. Gümrük resmi, gümrük vergisi (ithalde alınan ÖTV ile ithalde alınan KDV), bina ve arazi vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ile taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı payı ile rehinli alacaklardan hemen sonra gelen vergi alacaklarıdır. Bu vergilere tanınan öncelik verginin konusunu oluşturan o malın masada olmasıyla sınırlıdır. Vergi alacağı, alacağın konusunu oluşturan masadaki malın satışından tam olarak karşılanmazsa karşılanmayan bu kısım imtiyazlı alacakların üçüncü sırasına kaydedilir. İmtiyazlı alacakların üçüncü sırada yer alan vergi alacakları (örneğin, gelir vergisi, çevre temizlik vergisi, özel tüketim vergisi vb. ile kanunda sayılan vergilerden karşılanamayanlar) masadaki hangi mal olursa olsun satış bedellerinden karşılanır.

Vergilerin fer'ileri (gecikme faizi, gecikme zammı vd.) ana alacak olarak işlem görür. Özel alacaklardan farklı olarak iflasın açılmasıyla vergi alacaklarına ilişkin fer'iler durur ve o ana kadar olanlar asıl alacağın tabi olduğu usul ve esaslara tabi olur. İflas anı itibarıyla vadesi gelmemiş vergiler iskontolu tutarlarıyla masada yer alır.

Müflisten alacaklı olanlar sıra cetveline alacaklarının kaydını talep ederler. Talebin kabul edilmesi halinde alacağın cetvele kaydı yapılır. Alacak kayıt talebinin reddedilmesi halinde alacağın vergi alacağı veya diğer alacaklar olması halinde başvurulacak yollar farklıdır. Bu bakımdan verginin tarh, tebliğ, tahakkuk veya tahsil sürecinde bulunmasına göre masaya dâhil olması farklılık arz eder. Vergi alacaklarının sıra cetveline yazılması kesinleşmesine bağlı olmakla birlikte verginin iflastan önce doğması ve tarhiyatın iflas kapanıncaya kadar iflas idaresine tebliğ edilmesi durumunda alacağın sıra cetveline önce nizalı olarak kaydı yapılır. Nizalı kaydı yapılan vergi alacakları için iflas idaresi tanınan hakların kullanılması kapsamında idari ve/veya yargısal yollara gidebilir. Uyuşmazlığın mahkeme kararıyla bağlandığı sonuca göre nizalı alacak için sıra cetvelinde gerekli düzeltme yapılır.

Satış bedelinden dağıtımın yapılabilmesi için sıra cetvelinin kesinleşmiş olması şarttır. Kesinleşen *sıra cetveline* uygun olarak bütün iflas alacaklılarına düşen iflas paylarını gösteren *pay cetveli* yapılır. Masa alacakları ödendikten sonra para iflas alacaklıları arasında cetvelde yerine göre belirlenen öncelik kapsamında pay cetveline göre dağıtılır. Dağıtımda bir önceki alacaklılar alacaklarının tamamını ödenmediği sürece bir sonraki alacaklar grubuna geçilmez. Aynı ilişki sıralar arasında da vardır. Satış bedelinin aynı grup veya sıra içindeki alacakları karşılamaması halinde paranın sıra içindeki alacaklılara alacakları oranında (garameten) paylaşılması yoluna gidilir. İflas alacağının karşılanmayan kısmı için alacaklılara aciz belgesi verilir.

KAYNAKÇA

- ARSLAN, Ramazan,-YILMAZ Ejder,- TAŞPINAR AYVAZ Sema,- HANAĞASI Emel; İcra ve İflas Hukuk 4.b., Yetkin Yay, Ankara -2018.
- ATALAY, Oğuz; Anonim Şirketlerin İflası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Yay, İzmir-1996.
- ATALI Murat, ERMENEK İbrahim, ERDOĞAN Ersin, KARTAL Bünyamin; İcra ve İflas Hukuku Pratik Çalışmalar, Yetkin Yay, Ankara-2018.
- BAHÇECİ, Barış;, İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi 64 (4) 2015.
- BARLASS, İrfan, Kamu Alacaklarını Haciz Yoluyla Takibi, Onikilevha Yayıncılık İstanbul-2017.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; Vergi İcra Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No: 27, Afyon-2000.
- BULUR, Alper; İcra İflas Hukuku, Monopol Yayınları5. b., Ankara-2017, s.212
- ÇELİK, Binnur; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İŞ Bankası Kültür Yayınları No:627, İstanbul- 2002.
- ÇELİKOĞLU, Cengiz TOPEL; İcra Dairesi Kararları Ekin Kitabevi, Bursa-2017.
- ERCAN, İsmail; İcra ve İflas hukuku, 14.b., Kuram Yay, İstanbul-2018.
- ERDEM Metin - ŞENYÜZ Doğan- TATLIOĞLU, İsmail; Kamu Maliyesi, 13.b.,Ekin Yayınevi, Bursa-2016.
- ERİŐ Gönen, Ticari İŞletme ve Őirketler,c.II,2.b., Seçkin Yayınları. Ankara.
- DEYNEKLİ, Adnan; İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, Yetkin Yay, Ankara-1998.
- DEYNEKLİ, Adnan- KISA, Sedat; Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul-1996

- GERÇEK, Adnan; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,4.b., Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa-2015.
- GERÇEK, Adnan; Teminat Kurumu, Seçkin Yay, Ankara-2013.
- GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku Dersleri,8.b, Bursa-2009.
- KARAKOÇ, Yusuf; Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yay, Ankara-2016.
- KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, Yetkin yay, Ankara-2014.
- KOÇAK, Muhsin; Vergi-İcra Hukuku, Seçkin yay, Ankara- 2011, s.97.
- KIZILOT, Şükrü; Katma Değer Vergi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım yay, Ankara-1996.
- KURU, Baki; İcra ve İflas Hukuku, 2.b., Adalet Yay, Ankara-2013.
- MUŞUL, Timuçin; İcra ve İflas Hukuku, Cilt: II, 6. b., Adalet Yay, Ankara - 2013.
- MUŞUL, Timuçin; İflas ve Konkordato Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara-2018.
- ÖZBALCI, Yılmaz; Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara-2012.
- ÖZTÜRK, İlhami; Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Yetkin Yay, Ankara-2016.¹
- PEKCANITEZ, Hakan- ATALAY, Oğuz- SUNGURTEKİN, Meral ÖZKAN,- ÖZEKES Muhammet; İcra İflas Hukuku, 2.b., Yetkin Yay, Ankara-2015.
- PEKCANITEZ, Hakan- ATALAY, Oğuz- SUNGURTEKİN ÖZKAN Meral,- ÖZEKES Muhammet; İcra İflas Hukuku, 5.b., Vedat Kitapçılık Yay, İstanbul-2018.
- RENÇBER; Altan; Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri,, XII Levha Yayıncılık,İstanbul-2014
- SELEN, Ufuk ;Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi, 4.b., Ekin Kitabevi Bursa-2012.
- SONSUZOĞLU, Elif; Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul- 2001.

TAŞ, Metin; Vergi İcra Hukukunda Haciz, Ekin Kitabevi, Bursa-2000.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı, Legal Yay, İstanbul-2013.

YERCİ, Cahit; Gümrük Mevzuatı Dâhil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, Yaklaşım Yay, Ankara-2005.

YERLİKAYA, Kürşat; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, XII Levha yayıncılık, İstanbul-2012.