

AMME ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKI UYGULAMASI ve GARAMETEN TAKSİM

EXERCISE OF PREEMPTIVE RIGHT IN PUBLIC RECEIVABLES AND DISTRIBUTION AVERAGE



Hakan BAY*

ÖZ

Bu çalışma devletin sunduğu hizmetlerin zamanında ve tam olarak finansmanının sağlanması amacıyla borçluların cebri yollarla takibinde amme alacaklarının diğer alacaklara karşı hangi durumlarda öncelikli olarak tahsil edileceğini ele almaktadır. İcra ve İflas Kanunu hükümleri de göz önünde bulundurularak son yapılan değişiklikler neticesinde vergi literatüründe rüçhan hakkı olarak adlandırılan bu düzenlemenin nasıl uygulanacağı verilen örnekler yardımıyla incelenmiştir. Böylece kapsamı çok geniş ve dili oldukça karmaşık olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde uygulanan rüçhan hakkı düzenlemesi ve hacze iştirak edilmesi halinde satış bedelinin garameten taksim edilerek amme alacağının kanunun amacına uygun olarak zamanında ve tam olarak nasıl tahsil edileceği analiz edilmeye çalışılmıştır.

ABSTRACT

This study addresses the prioritization requirements for public receivables compared to other receivables where the debtors are subjected to compulsory execution proceeding for ensuring the due and thorough financing of the services provided by the State. Taking the Bankruptcy and Enforcement Acts into consideration, the review has been carried out through the case studies on how to put this regulation, named as “preemptive right”, into practice in taxation literature following the latest amendments. In this way, we tried to analyze the preemptive right regulation applied within the framework of Law on Collection Procedure of Public Receivables, which is substantially comprehensive and complicated, along with how to collect the public receivables in full and due time in line with the ratio legis by means of taking distribution average of sales price where it is subjected to enforcement proceedings.

* Dr. Öğretim Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, hakan.bay@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9159-3259.

Bay, H. (Şubat 2020). Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı Uygulaması ve Garameten Taksim, *Vergi Raporu*, 245, (113-131).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 22.11.2019 / M.K.T.: 14.01.2020

Anahtar Kelimeler: Amme Alacağı, Rüçhan Hakkı, Garameten Taksim, Hacze İştirak.

Jel Sınıflandırması Kodları: K30, K34, K35, H20.

Keywords: Public Receivables, Preemptive Right, Distribution Average, Enforcement Proceedings.

Jel Classification Codes: K30, K34, K35, H20.

GİRİŞ

Medeni Kanunun 28'inci maddesine göre kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk, hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder. Yine anılan kanunun 8'inci maddesine göre her insanın hak ehliyeti vardır ve hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada bütün insanlar eşittirler. Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir. Kişiler iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamak suretiyle sözleşme kurabilirler. İrade açıklaması açık veya örtülü olabileceği gibi sözleşme -Borçlar Kanununda yazılı şekilde yapılması öngörülenler hariç- sözlü de yapılabilir. Her borcun ilgili kanunda veya sözleşmede belirtilen zamanlarda ödenmesi gerekir. Zamanında rıza ile ödenmeyen borçlar için hakkın zorla yerine getirilmesine yönelik hükümler devreye girer. Başka bir ifadeyle borcun cebri tahsiline yönelik icra hukuku hükümleri uygulanır ve alacak; devlet eliyle, borçlunun mal varlığından alınarak alacaklıya verilir.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu genel olarak özel hukuk ilişkileri çerçevesinde ortaya çıkan borçların cebri takibine yönelik hükümler içermektedir. Bu Kanun'un 47'nci maddesine göre devletin bir akitten veya haksız fiilden doğan alacakları hariç para cezaları ve diğer amme alacaklarının takibi için bu Kanun hükümleri uygulanmaz. Nitekim amme hizmetlerinin de-

vamlılığındaki zaruret bu hizmetlerin finansmanı için gerekli olan vergi, resim ve harçlar ile diğer amme alacaklarının bir an önce ve kanunlarında belirtilen sürelerde tahsilini zorunlu kılar. Zira amme alacağının tahsili, mahiyetindeki farklılık itibarıyla daha etkili, hızlı ve kolay uygulanabilir bir tahsil usulünü gerektirir. Özel hukukun temel hedefi alacağın tahsili olup, alacak tahsil edildikten sonra borçlunun ekonomik durumunun önemi yoktur. Buna karşılık amme alacakları, kamu hizmetleri için ihtiyaç duyulan gelir kaynaklarını teşkil eder. Kamu hizmetlerinin kesintiye uğramaması için gelir kaynaklarının da sekteye uğramaması gerekir. Devletin vatandaşlarından nakdi vergi toplama isteği ve vatandaşların da genellikle vergi ödemeye gönüllü olmamaları nedeniyle bir paradoks meydana gelmekte bu da devleti, vergiyi cebr-i icra yoluyla toplamak zorunda bırakmaktadır.¹ Bu nedenle amme alacaklarının tahsilini emniyet altına almak ve ödeme bakımından mükellefe her türlü kolaylığı sağlamak adına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ihdas edilmiştir. Bu çerçevede amme alacağı vadesinde ödenmediğinde iyi niyet sahibi borçlular için alacağın; taksite bağlanarak alınmasından, belli bir kısmının af ve terkin suretiyle kaldırılmasına kadar veyahutta ödeme için her türlü formalitenin azaltılarak belli ve sabit yerlerde ödeme yerine çekle, kredi kartıyla, banka havalesiyle ödeme usulleri kabul edilmiştir. Kanun bu kadar kolaylığı ihdas etmekle birlikte amme alacağının tahsilini emniyet altına alacak

¹ Özge ÖNKAN. "Günah Vergileri Açısından Avrupa Birliği Ülkelerinin Gıda Ürünlerinde İndirilmiş Katma Değer Vergisi Oranlarının Değerlendirilmesi". Journal of Current Researches on Business and Economics. Cilt 8. Sayı 2. 2018. s. 150.

hükümlere de bünyesinde yer vermiştir. Zira amme alacaklarının tahsil masraflarının mümkün olduğu ölçüde düşük olması ve en az zayıatla devlet hazinesine girebilmesi gerekir.² Bu yöndeki düzenlemelerden birisi de amme alacağına diğer alacaklara karşılık üstünlük tanıyan rüçhan hakkı uygulamasıdır. Uygulama sayesinde amme alacağına karşılık teminat tesis eden hükümler ile birlikte borçlunun hızlı bir şekilde kovuşturulması sağlanmaktadır. Düzenleme ile mükelleflerin iktisadi anlamda karlarını maksimum etme arzuları nedeniyle vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesine karşı duydukları isteksizlik ve davranışlar³ azaltılarak amme alacağının korunması ve en kısa zamanda Hazineye intikali hedeflenmiştir.

1- AMME ALACAĞI KAVRAMI

Genel olarak alacak kavramı iki taraflı bir ilişkiyi ifade eder. Taraflardan biri borçlu diğeri ise alacaklıdır. Amme alacağı bakımından taraflardan biri -alacaklı olan- Devlet, il özel idareleri ve belediyeler olurken; diğer taraf kanunlarla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde işlemlere muhatap olan başka bir ifadeyle üzerinde borç oluşan ve bu borcu ödemekle yükümlü kişi olan borçludur. Diğer anlatımla borçlu; amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı kişi ve kurumların temsilcilerini ifade eder.⁴

Amme alacağı kavramı vergi literatürüne 6183 sayılı Kanun ile girmiş olup Kanun'un 1'inci ve 2'nci maddelerinde kapsam dahilindeki alacaklar düzenlenmiştir. Durum böyle olmakla birlikte literatürde pek çok yazar tarafından kavrama dair tanımlamalar yapılmıştır. Bir görüşe göre amme alacağı, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özelli taşıyan alacakları ifade eder.⁵ Diğer bir görüşe göre ise kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla devletin kamu gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacaklara amme alacağı denir.⁶ Başka bir ifadeyle devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri amme alacağı olarak adlandırılır.⁷ Kanun'un 1'inci maddesine göre Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacakları hariç kamu hizmetlerine ait kanunların uygulanmasından doğan diğer alacakları ile bunların takip masrafları amme alacağıdır. Buna karşılık devletin zorunlu olmayan borçlanma işlemleri amme alacağı oluşturmadığı gibi zorunlu borçlanmadan doğan alacakları da 6183 sayılı Kanun kapsamına girmez. Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması, tek başına bir alacağın Kanun kapsamına girebilmesine ve amme

² Aytaç EKER. *Kamu Maliyesi*. 2. Baskı. Anadolu Matbaacılık. İzmir. 1997. s.144.

³ Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN ve Ahmet Burçin YERELİ. "Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye'de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi". *Sosyoekonomi Dergisi*. Cilt 26. Sayı 35. 2018. s.171.

⁴ Hakan BAY. "Amme Alacağının Cebren Tahsili". *İZCEAS 2018 New Trends in Economics And Administrative Sciences*. Detay Yayıncılık. Ankara. 2018. s. 1984.

⁵ Selahattin TUNCER. "Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan. İstanbul Üniversitesi Yayın No:4099. 38. Seri. Emek Matbaacılık. İstanbul. Yıl 1996/1997. s. 148.

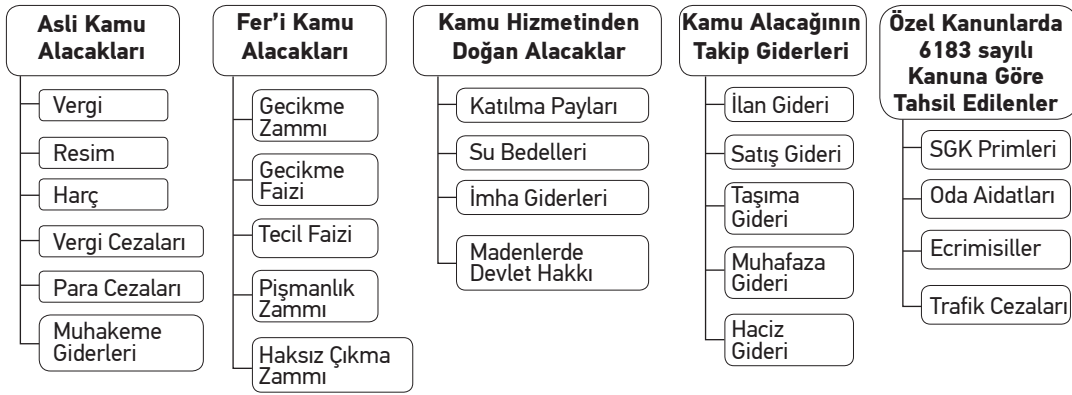
⁶ Yusuf KARAKOÇ. *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*. Yetkin Yayınları. Ankara. 2000. s. 25.

⁷ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 16. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara. 2008. s. 159.

alacağı sayılabilmesine yeterli değildir. Alacağın niteliği bakımından mutlaka 1'inci maddede sayılan alacaklardan olması gerekir.⁸ Kanun'un 2'nci maddesine göre muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla bu hükme göre özel kanunlarda alacakları 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edileceği

belirtilmiş olan kamu tüzel kişilerinin alacakları da amme alacağı haline getirilmiş olmaktadır. Ancak bu tür alacakların amme alacağı sayılabilmesi için niteliklerine bakılmaz ve Kanunun 1'inci maddesinde alacaklı amme idaresi olarak sayılan Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması koşulu aranmaz.⁹ Amme alacağı kapsamına giren alacaklar Şekil 1'de verilmiştir.

Şekil 1: 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Amme Alacakları



Kaynak: Adnan GERÇEK. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Ekin Kitabevi. Bursa. 2011. s. 5.

Şekilde görüldüğü üzere amme alacağı kavramını kamunun alacağı ya da kamu tüzel kişilerinin alacağı olarak değerlendirmek doğru değildir. Nitekim kamu tüzel kişilerinin her türlü alacağının, amme alacağı olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığı gibi kamu tüzel kişilerinin her türlü alacağının takip ve tahsilinin 6183 sayılı Kanunla öngörülmüş usullere tabi olduğu da söylenemez.¹⁰ Alacağın amme alacağı olarak nitelendirilmesi halinde, alacak kamu hukuku çerçevesinde, kamu gücüne dayanarak takip ve tahsil edilir. Böylece amme alacağına sahip olan

kurum, alacağını egemenlik gücünü elinde tutan devletin sahip olduğu imtiyazları kullanma hakkını elde eder.¹¹ Amme alacakları için kanunlarında ödeme süreleri belirtilmiştir. Borçluları tarafından vadesinde ödenmeyen amme alacakları için cebri tahsilat yollarına başvurulur¹² ve rüçhan hakkına riayet edilerek alacağın en kısa sürede Hazineye intikal etmesi sağlanır. Amme alacakları; Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri, Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı mal müdürlükleri ve muhasebe müdürlükleri ile gümrük mevzuatı uyarınca alınan amme alacak-

¹⁰ Recep KAPLAN. "Hukuksal Açından Kamu Alacağı Kavramı". Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. Sayı 15. 2013. s. 194.

¹¹ Tamer BUDAK ve Serkan BENK. "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme". Business and Economics Research Journal. Cilt 2. Sayı 2. 2011. s. 62.

¹² Hakan BAY. age. s. 1987.

ları için Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil daireleri tarafından tahsil edilir.¹³

2- RÜÇHAN HAKKI KAVRAMI

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 21'inci maddesinde düzenlenen rüçhan hakkı, amme alacaklarının diğer alacaklar karşısında korunmasına yönelik bir düzenlemedir. Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğe göre rüçhan; üstünlük, yeğlik, öncelikli anlamlarına gelmektedir. Genel olarak borç ilişkisi; iki taraflı bir ilişki olup, taraflardan biri (borçlu) diğer taraf (alacaklı) lehine bir edimi yerine getirme (bir şey yapma veya yapmama) yükümlülüğü altına sokan bir ilişkidir.¹⁴ Vergi olayı da iki taraflı bir borç-alacak ilişkisini ifade eder. Bu ilişkinin bir ucunda tek taraflı iradesi ve egemenlik gücü ile vergi toplayan devlet; diğer tarafında ise devlet otoritesini kabul etmenin getirdiği sorumlulukla vergi borcunu ödemek durumunda bulunan mükellefler vardır.¹⁵ Borçlu bir kişinin alacaklısının da bir kişi olması halinde alacağın takibi bakımından bir öncelikten söz edilemez. Bu durumda alacaklının borçluyu takibi daha kolay olur. Ancak birden fazla alacaklı söz konusu ise ve borçlunun mal varlığı tüm borçlarını karşılamaya yetmiyor ise, bazı alacaklıları diğerlerine göre öncelikli tatmin etmek gündeme gelir. Bir alacağın bu şekilde diğerlerine göre öncelikli olmasına özel hukukta ve kamu hukukunda rüçhan hakkı adı verilir.¹⁶ Başka bir ifadeyle rüçhan hakkı, bir hakkın aynı derece ve nitelikteki diğer haklara üstün

tutulması anlamına gelir.¹⁷ Görüldüğü üzere Kanun'un 21'inci maddesi rehinli alacaklar dışında haciz ve iflasta kamu alacaklısına alacağın tahsili bakımından rüçhan hakkı adı verilen bir ayrıcalık tanımıştır.¹⁸ Böylece Devlet, diğer alacaklıların erken hareket ederek kendi alacaklarını tahsil etmesi yoluna karşılık vergi alacağının tahsili bakımından kendisine önemli bir avantaj sağlamıştır. Bununla birlikte idari faaliyetlerin hukuka uygunluk şartı ve idarenin kanuniliği ilkesi gereği idare sahip olduğu bu avantajı kanunlar ve diğer hukuksal düzenlemeler çerçevesinde hareket ederek¹⁹ kullanmak zorundadır.

3- AMME ALACAKLARINDA RÜÇHAN HAKKI UYGULAMASI

Amme alacağının yükümlünün diğer borçları karşısında tahsilinin korunmasına yönelik en önemli tedbirlerden biri olan rüçhan hakkı 6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268'inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz. Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı. “Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No: 1”. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/file_admin/mevzuat/ eski/ Tahsilat_Genel_Tebliği_A1_07032019.pdf). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

¹⁴ İ. Yılmaz ASLAN ve Doğan ŞENYÜZ. *İşletme Hukuku*. Güncellenmiş 4. Baskı. Ekin Yayınevi. Bursa. 2012. s. 316.

¹⁵ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN. *Vergi Usul Hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı. Kanyılmaz Matbaası. İzmir. 2019. s. 44.

¹⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI. *Vergi İcra Hukuku*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası Yayın No:27, Afyon. 2000. s. 64.

¹⁷ Adnan GERÇEK. *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*. Ekin Kitabevi. Bursa. 2003. s. 181.

¹⁸ ÖNCEL ve diğerleri. age. s. 166.

¹⁹ Onur UÇAR ve Ahmet Burçin YERELİ. “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı'dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme)”. *Sosyoekonomi Dergisi*. Cilt 27. Sayı 42. 2019. s. 216.

gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir. Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206'ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.”

Madde hükmünden de anlaşıldığı üzere üçüncü kişilerin alacakları için haczettikleri mallar paraya çevrilmeden önce alacaklı tahsil dairelerinin hacze iştirak etmesi mümkündür. Bunun dışında alacaklı amme idarelerince yapılan hacizlere de iştirak edilebilir. Üçüncü kişilerce alacağın cebri tahsilatına yönelik olarak yürütülen işlemlerde İcra ve İflas Kanunu hükümleri uygulanır. Buna karşılık amme alacakları 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilir.

Ödeme emrinin yazılı olarak bildirilmesi üzerine borcunu ödemeyen borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı

mahallin en büyük memurunun kararı ile tahsil dairesince hacz olunur.²⁰ Amme idarelerince haciz sonucu elde edilen her türlü mallar Kanun'un 74'üncü maddesine göre ihale yapılmak suretiyle satılarak paraya çevrilir ve malın bedeli tahsil edildikten ve itiraz süresi geçtikten sonra satışı yapan tahsil dairelerinin alacaklılara pay dağıtımını beklenmeksizin, satılan mal alıcıya teslim edilir. Ancak para, döviz, teminat mektubu gibi nakit kıymetlerin bu şekilde satılarak paraya çevrilmesi söz konusu olmadığından bu kıymetlerin tahsil dairesi kayıtlarına intikal etmesi paraya çevrilme olarak kabul edilir. Tahsil edilen paralardan önce ilan, nakil gibi takip masrafları ve takip edilen amme alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım varsa borçlunun ödeme zamanı geçmiş ve takip konusu olan diğer borçlarına mahsup edilir.

Örneğin; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Çakabey Vergi Dairesi mükelleflerinden (A)'nın vergi borçları için cebri takibe geçilmiş ve haczedilen bir taşıt 07.08.2019 tarihinde 370.000 TL'ye satılarak satış bedeli aynı gün tahsil edilmiştir. Satış işlemi gerçekleşinceye kadar vergi dairesi tarafından 500 TL takip gideri yapılmıştır. Mükelleften aranan amme alacağına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi olup yapılan tahsilatın mahsubu şu şekilde yapılacaktır.

Tablo 1: Alacaklı Amme İdaresinin Aynı Olması Halinde Mahsup Sırası

Tahsilat Tarihi İtibarıyla Amme Alacağının			Tahsilatın Mahsubu
Türü	Vadesi	Tutarı (TL)	Mahsup (TL)
Takip Gideri	-	500	500
Gelir Vergisi	31.07.2017	200.000	200.000
Gecikme Zammı	-	86.400	86.400
Gelir Stopaj Vergisi	26.10.2017	40.000	40.000
Gecikme Zammı	-	15.600	15.600
Katma Değer Vergisi	26.12.2017	35.000	20.190
Gecikme Zammı	-	12.670	7.310
Toplam		390.170	370.000

Kaynak: Mevcut düzenlemelere göre tarafıma hazırlanmıştır.

²⁰ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı. Kanyılmaz Matbaası. İzmir. 2014. s.157.

Tablo 1’de görüldüğü üzere tahsil edilen 370.000 TL’den öncelikle 500 TL tutarındaki takip gideri düşüldükten sonra kalan tutar mükellefin vadesi önce gelen 31.07.2017 vadeli gelir vergisi ve buna ilişkin gecikme zammı borcundan başlamak suretiyle vade sırasına göre 26.10.2017 vadeli gelir stopaj vergisi ve gecikme zammı mahsup edilecektir. Bu mahsuptan sonra yapılan

tahsilattan (370.000 TL - 342.500 TL =) 27.500 TL kalacaktır. Ancak kalan tutar 26.12.2017 vadeli katma değer vergisi ve gecikme zammının tamamını (35.000 TL + 12.670 TL = 47.670 TL) karşılamadığından alacak aslı ve gecikme zammına orantılı olarak mahsup yapılacaktır. Alacak aslı ve gecikme zammına yapılacak mahsup tutarlarının tespitinde aşağıdaki formül kullanılır.

$$\begin{aligned} \text{Her bir alacak için yapılacak mahsup tutarı} &= \frac{\text{Her bir alacak tutarı} \times \text{Yapılan ödeme toplam alacak tutarı}}{\text{Toplam alacak tutarı}} \\ \text{Alacak aslına mahsup edilecek tutar} &= \frac{35.000 \text{ TL} \times 27.500 \text{ TL}}{47.670 \text{ TL}} = 20.190 \text{ TL} \\ \text{Gecikme zammına mahsup edilecek tutar} &= \frac{12.670 \text{ TL} \times 27.500 \text{ TL}}{47.670 \text{ TL}} = 7.310 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre 27.500 TL’nin 20.190 TL’si katma değer vergisi, 7.310 TL’si de katma değer vergisine ait gecikme zammı için ayrılacak olup geriye kalan (35.000 TL - 20.190 TL =) 14.810 TL tutarındaki vergi aslı için vade tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte takibe devam edilir.

3.1- Hacze İştirak

Birden fazla alacaklısı bulunan ve mal varlığı tüm borcunu karşılamaya yetmeyecek borçlunun malları üzerine konulmuş olan hacze, malların paraya çevrilinceye kadar diğer alacaklıların da haciz kararı aldırmasına hacze iştirak adı verilir.²¹ İcra ve İflas Kanunu’nun 140’ıncı maddesine göre satış tutarı bütün alacaklıların alacağını tamamen ödemeye yetmediği takdirde icra dairesi alacaklıların bir sıra cetvelini yapar. Amme alacaklarından dolayı amme idareleri ile alacaklı diğer kişiler arasındaki hacze iştirake dair sıra ilişkisi Kanun’un 206’ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya teminatsız bulunan alacak-

lar; malların satış tutarından, aşağıdaki sıra ile tahsil olunur:

• Birinci sıra:

- İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflas nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,
- İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,
- İflasın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

• İkinci sıra:

- Velayet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları (bu alacaklar, iflas, vesayet veya velayetin de-

²¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI. age. s. 65-66.

vam ettiği müddet veya bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul edilir);

• **Üçüncü sıra:**

- *Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.*

• **Dördüncü sıra:**

- *İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar.*

6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesi hükümünden de anlaşıldığı üzere borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak tanımlanmış ve üçüncü sırada diğer tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Yine anılan maddeye göre rehinli alacakların satış tutarı üzerinden tahsil önceliği vardır. Ancak bu önceliğin amme alacağına karşı sürülebilmesi için borç ilişkisinin kurulduğu sırada rehin hakkının kurulmuş olması gerekir. Aksi takdirde amme alacağının tahsiline engel olmak amacıyla mevcut bir borcun temini için yapılacak rehinler 6183 sayılı Kanunun 29'uncu maddesine göre hükümsüz olarak kabul edilecektir.

Kanun'un 21'inci maddesine göre üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine amme alacağı için haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Söz konusu bu hüküm amme alacaklarının ilk hacze iştirakleri yönünden özel bir düzenlemedir. Zira 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunundan bağımsız olarak amme alacağı için hacze iştirak kolaylaştırılmış ve üçüncü kişilerin alacakları karşısında öncelikli hale gelmiş²²; borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacağının sırası belirlenmiştir. Hükme göre amme alacağı için

konulan haciz diğer kişilerden sonra konulmuş olsa bile -başka bir ifadeyle diğer kişilerin önceden koyduğu hacze sonradan iştirak edilse- alacaklı amme idaresi söz konusu alacağı için, satış sonucu elde edilecek paradan toplam alacaklar içindeki payına isabet eden tutarı tahsil edecektir. Kanunda amme alacağı için bu yönde bir düzenlemeye yer verilmemiş olsaydı amme alacağının sıra cetvelindeki yerine gelinceye kadar söz konusu satıştan elde edilen para bitebilecek ve tahsil imkanı ortadan kalkmış olabilecekti. Garameten taksim yapıldığında amme alacağı diğer alacakların önüne geçmez sadece onlarla aynı sırayı alır ve satıştan elde edilen paradan pay alma hakkı elde eder. Garameten taksim yapılabilmesi üç koşulun birlikte varlığına bağlıdır. Buna göre;

- Mal üzerine üçüncü kişiler tarafından konulmuş bir haciz bulunmalıdır,
- Bu haciz işleminden sonra amme alacağı için de haciz konulmuş olmalıdır,
- Amme alacağı için konulan haciz söz konusu malın paraya çevrilmesinden önce konulmuş olması gerekir.²³

Şartların tamamı gerçekleştiğinde malın satışından elde edilen tutar alacaklılara alacaklı amme idaresi alacakları da dahil olmak üzere alacakları oranında paylaştırılır. Ancak üçüncü kişilerin alacakları nedeniyle koydukları haciz neticesinde malın satışı yapıldıktan sonra idarenin haciz koyması nedeniyle satıştan pay alması mümkün değildir. Yine idarenin alacağı için alacaklı kişilerden önce haciz koyması ve malın paraya çevrilmesi durumunda amme alacağının tamamı tahsil edilmeden kişilerin alacaklarını tahsil etme imkanı yoktur.

Örneğin; Şirinyer Vergi Dairesi Müdürlüğü vergi mükellefi (B) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar (üçüncü kişilerin yararına

²² Mustafa YAVUZ. "Son Değişiklikler ve Yargı Kararları Işığında Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 364. 2019. s. 116.

²³ Binnur ÇELİK. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları*. Şefik Matbaası. İstanbul. 2002. s. 126.

konulmuş ve gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkını farklı şekillerde sınırlayan ön alım, haciz, intifa, şufa, irtifak hakkı gibi haklar) uygulandıkları tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıda verilmiştir.

1'inci sıra: 01.04.2019 tarihinde (K) kişinin haczi (150.000 TL)

2'nci sıra: 22.06.2019 tarihinde Şirinyer Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Gelir Vergisi ve Vergi Ziyai Cezası alacakları için haczi (100.000 TL)

Haczedilen gayrimenkul 10.07.2019 tarihinde Buca İcra Dairesi tarafından 205.000 TL'ye satılmış ve takip gideri olarak 5.000 TL masraf

yapılmıştır. Satılan hacizli gayrimenkul üzerinde 22.06.2019 tarihinde yapılan vergi dairesi haczinden önce tesis edilmiş herhangi bir rehin bulunmadığından ve (K) kişisi tarafından henüz gayrimenkul satışı gerçekleştirilmeden vergi dairesince hacze iştirak edildiğinden, vergi dairesinin hacze konu alacaklarının tamamı kendinden önce (K) kişisi tarafından konulan hacze iştirak edecektir. Masraflar düşüldükten sonra kalan (205.000 TL - 5.000 TL =) 200.000 TL (K) kişisi ile vergi dairesi arasında garameten taksim edilecektir. Buna göre aşağıdaki formülle amme alacağı için ayrılacak tutar hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar} \times \text{Amme alacağı tutarı}}{(\text{K) kişinin haciz tutarı} + \text{Amme alacağı tutarı}} \\ \text{Hacze iştirak nedeniyle} \\ \text{amme alacağı için ayrılacak tutar} &= \frac{200.000 \text{ TL} \times 100.000 \text{ TL}}{150.000 \text{ TL} + 100.000 \text{ TL}} \\ &= 80.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Gelir vergisi ve vergi ziyai cezası toplamı olan 100.000 TL tutarındaki amme alacağı için hacze iştirak edilmesi nedeniyle 80.000 TL tutarında tahsilat yapılacak olup kalan (200.000 TL - 80.000 TL =) 120.000 TL alacaklı tahsil dairesinden önce gayrimenkul üzerine 150.000 TL tutarında haciz koymuş olan (K) kişisine verilecektir. Verilen örnek olayda vergi dairesi 01.04.2019 tarihinde gayrimenkule haciz koymuş ve 10.07.2019 tarihinde satışı idarece yapılmış olsaydı; amme alacağının tamamı olan 100.000 TL tahsil edildikten sonra kalan tutar (200.000 TL - 100.000 TL =) 100.000 TL (K) kişisine verilecek olup söz konusu gayrimenkulün 100.000 TL'ye satılmış olması durumunda (K) kişinin hacze iştirak edemeyeceği tabidir.

3.1.1- Rehinli Alacaklara İştirak

Genel olarak bir borcun ödenmemesi halinde alacağına teminat olması amacıyla alacaklıya verilen eşya veya hak rehin olarak adlandırılabilir. Başka bir ifadeyle borcu ödenmemesi halinde alacaklıya rehin konusu olan şeyi, icra kanalıyla sattırıp, satış bedeli üzerinden alacağını alma hakkı veren sınırlı bir ayni haktır.²⁴ Rehin hakkı menkul ve gayrimenkuller için kurulabilen bir sözleşme türüdür. Medeni Kanun'un 850'nci maddesine göre gayrimenkuller üzerinde rehin ancak ipotek, ipotekli borç senedi veya irat senedi şeklinde kurulabilir. Halen mevcut olan veya henüz doğmamış olmakla birlikte doğması kesin veya olası bulunan herhangi bir alacak, ipotekle güvence altına alınabilir. İpoteğe konu olacak

²⁴ Gürsel Öcal DÖRTGÖZ. "Tapu ve Kadastro Sözlüğü". (<http://tapu-kadastro.net/index.php/makaleler/diger-tapu-kadastro/252-tapu-ve-kadastro-soezluegue-guersel-oecal-doertgoez>). Erişim tarihi: 15 Ekim 2019.

gayrimenkulün borçlunun mülkiyetinde bulunması şart değildir. İpotekli borç senedi, taşınmaz rehniyle güvence altına alınmış kişisel bir alacak meydana getirir. Bu şekilde rehin kurulabilmesi için Kanun'un 899'uncu maddesine göre tapu idaresince taşınmaza resmen değer biçilir. Biçilen değeri aşan alacak miktarı için ipotekli borç senedi yoluyla rehin kurulamaz. Kanun'un 903'üncü ve müteakip maddelerine göre irat senedi, bir taşınmaz yükü şeklinde kurulmuş bir alacak hakkı meydana getirir. Taşınmaz yükü, bir taşınmazın malikini yalnız o taşınmazla sorumlu olmak üzere diğer bir kimseye bir şey vermek veya yapmakla yükümlü kılar. İrat senedinin güvencesini ancak tarım arazileri, konutlar ve üzerine bina yapılabilecek arsalar oluşturabilir. İrat senedindeki alacak miktarı tarım arazileri için arazinin gelir değerinin, diğer gayrimenkuller için gayrimenkulün gelir değeri ile bina ve arsa değerleri ortalamasının beşte üçünü aşamaz. Gayrimenkullere ilişkin bu değerlendirmeler tapu idaresince resmen yapılır. İpotek, ipotekli borç senedi ve irat senedi gayrimenkulün kayıtlı olduğu tapu kütüğüne tescil edilir. İpotekli borç senedi veya irat senedi için tapu kütüğüne yapılacak tescilden başka rehin senedi de düzenlenir. Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelikle şekli belirlenen ve tapu memuru tarafından nama veya hamile yazılı olarak düzenlenen ipotekli borç senedi ve irat senedinin üzerinde tapu memuru ile birlikte yetkili Hazine temsilcisinin imzaları bulunur.

6750 sayılı Ticari İşlemlerde Taşınır Rehni Kanununun 2'nci maddesine göre menkul malın türünden, rehin verenin veya rehinli alacaklının durumundan, rehinle güvence altına alınan borcun niteliğinden veya tarafların onu rehin hakkı olarak adlandırmasından bağımsız olarak bir borcun ödenmesini veya ifa edilmesini güvence altına almak amacıyla alacağın devrinde devra-

lanın alacak hakkı da dahil olmak üzere, menkul mal üzerinde zilyetliğin devrine gerek olmaksızın tesis edilen sınırlı ayni bir hakka rehin hakkı denir. Menkul mal rehni de gayrimenkul rehni gibi, teminat altına alınan borç ifa edilmez ise, alacaklıya, rehin konusu olan şeyi paraya çevirtme yetkisi vermektedir.²⁵ Medeni Kanunu'nun 939'uncu maddesine göre Kanunda öngörülen ayrık durumlar dışında menkul mallar, ancak zilyetliğin alacaklıya devri suretiyle rehnedilebilir. Böylece menkul maldan sahibinin faydalanması engellenmiş olur ve rehin alan açısından da rehin alınan malı koruma külfeti ortaya çıkar. Bu nedenle Kanun bazı hallerde teslimi gerek olmaksızın menkul malların rehnine imkan tanımıştır. Kanun'a göre yetkili makamlarca izin verilen kuruluşların ve kooperatiflerin alacaklarını güvence altına alabilmesi için, zilyetlik devredilmeden de icra dairesinde tutulacak özel sicile yazılmak suretiyle hayvanlar veya hayvan sürüleri, alacaklar, kira gelirleri, kiracılık hakkı, stoklar, çok yıllık ürün veren ağaçlar, tarımsal ürün, fikri ve sınai mülkiyete konu haklar, hammadde, ticari; işletme, plaka, proje v.b. üzerinde rehin kurulabilir. Menkul bir mal üzerinde birden fazla rehin hakkı bulunması halinde alacaklılara rehin haklarının kuruluş tarihlerine göre aldıkları sıraya göre ödeme yapılır. Böylece alacaklı; asıl alacak ile birlikte sözleşme faizlerinin, takip giderleri ve gecikme faizinin güvencesini rehin hakkı ile sağlamış olur.

Örneğin; Gölçük Vergi Dairesi Müdürlüğü vergi mükellefi (D A.Ş.) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar uygulandıkları tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıda verilmiştir.

1'inci sıra: 16.08.2019 tarihinde (T) bankasının rehinli alacak haczi (800.000 TL)

2'nci sıra: 20.08.2019 tarihinde Gölçük Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Kurumlar Vergisi için haczi (400.000 TL)

²⁵ Şeref ERTAŞ. "Tescilli Taşınır Rehinleri". Journal of Yaşar University. Cilt 8. Sayı Özel. 2013. s. 1155.

3'üncü sıra: 29.08.2019 tarihinde (V) limited şirketinin haczi (500.000 TL)

Söz konusu gayrimenkul 15.10.2019 tarihinde Gölçük İcra Dairesince satılarak paraya çevrilmiştir. Masraflar düşüldükten sonra satıştan alacaklılara dağıtılacak tutar 1.000.000 TL'dir. Bu tutardan öncelikle (T) bankasının rehinli alacağı için 800.000 TL ayrılacak, geriye kalan (1.000.000 TL - 800.000 TL =) 200.000 TL ise kurumlar vergisi alacağına karşılık koyduğu haciz nedeniyle vergi dairesine ödenecektir. (V) limited şirketinin alacağı için vergi dairesine kalan alacağa iştirak etmesi mümkün değildir.

Bir alacak birden fazla rehinle temin edilmiş ise satış tutarı borca mahsup edilirken her rehinin idare ve satış masrafı ve bu rehinlerden bir kısmı ile temin edilmiş başka alacaklar da varsa bunlar dikkate alınıp paylaştırmada birbirlerine olan oranlarına dikkat edilir²⁶ ve kalan tutarın olması halinde İcra İflas Kanunu'nun 206'ncı maddesindeki sıra hükümlerine dikkat edilir. Mevcut düzenleme bu şekilde olmasına rağmen amme alacakları için hacze iştirakte İcra ve İflas Kanunu hükümlerinin değil Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerinin önceliği vardır.²⁷ Bu nedenle alacaklı kişilerin borçlunun malları üzerine koydukları hacizden sonra amme alacağı için konulacak haciz nedeniyle alacaklı amme idaresi -İcra ve İflas Kanunu'ndaki şartları haiz olmasa bile- hacze iştirak eder. Ancak aksi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle amme alacağı için ilk sırada haciz konulduğunda -rehinli alacaklar hariç- özel kişilerin alacaklarının hacze iştirakine imkan yoktur. Görüldüğü üzere bu durum amme alacaklısı durumundaki idareye tah-

silinde geciktiği alacaklar bakımından güvence oluşturmakta ve öncelik tanımaktadır. Örneğin; İnegöl Vergi Dairesi Müdürlüğü vergi mükellefi (C Ltd. Şti.) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar uygulandıkları tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıda verilmiştir.

1'inci sıra: 02.02.2019 tarihinde (M) kişinin haczi (200.000 TL)

2'nci sıra: 14.04.2019 tarihinde (N) kişinin haczi (100.000 TL)

3'üncü sıra: 08.05.2019 tarihinde (P) kişinin rehinli alacak haczi (500.000 TL)

4'üncü sıra: 19.05.2019 tarihinde İnegöl Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Kurumlar Vergisi için haczi (250.000 TL)

5'inci sıra: 22.06.2019 tarihinde İnegöl Belediyesi'nin Emlak Vergisi için haczi

Söz konusu gayrimenkul 15.07.2019 tarihinde İnegöl İcra Dairesince satılarak paraya çevrilmiştir. Masraflar düşüldükten sonra satıştan alacaklılara dağıtılacak tutar 400.000 TL'dir. 6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinin birinci fıkrasına göre genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde İcra ve İflas Kanunu'nun 268'inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz. Bu hüküm gereği verilen örnekte İnegöl Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün haczinden önce (P) kişinin rehinli alacağı bulunmasına rağmen vergi dairesinin haczi genel bütçe gelirlerinden biri olan kurumlar vergisi için yapılmış olduğundan rehinden önceki hacze iştirak eder. Satıştan elde edilen 400.000 TL'lik tutar; (M) kişinin alacağı ile vergi dairesinin alacağı arasında garameten taksim edilir.

²⁶ Doğan ÇENGEL. "Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı". (<http://www.alomaliye.com/2018/07/02/amme-alacaklarinda-ruchan-hakki-2/>). Erişim tarihi: 10 Ekim 2019.

²⁷ Yargıtay 23. H.D., E. 2012/564, K. 2012/2011, 15.03.2012. (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=23hd-2012-564.htm&kw=E.+`2012/564,+K.+`2012/2011`#fm>). Erişim tarihi: 10 Ekim 2019.

$$\begin{aligned}
 &= \frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar} \times \text{Amme alacağı tutarı}}{(\text{M} \text{ kişinin haciz tutarı} + \text{Amme alacağı tutarı})} \\
 \text{Hacze iştirak nedeniyle} &= \frac{400.000 \text{ TL} \times 250.000 \text{ TL}}{200.000 \text{ TL} + 250.000 \text{ TL}} \\
 \text{amme alacağı için ayrılacak tutar} &= 222.222,22 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Böylece 400.000 TL'nin; 222.222,22 TL'si vergi dairesinin kurumlar vergisi alacağı için, geriye kalan (400.000 TL - 222.222,22 TL =) 177.777,78 TL ise (M) kişinin haczi için satıştan ayrılacak pay olarak hesaplanır. Görüldüğü üzere rehinli alacaktan önce yapılmış hacze vergi dairesinin haczi de iştirak edebilecek ve satış tutarı alacakları oranında aralarında pay edilecektir.

3.1.2. Genel Bütçeye Gelir Kaydedilen Amme Alacakları İçin İştirak

6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinde yapılan son değişikliklere göre haczedilen malın aynından doğan vergilerin rehinli alacaklar karşısındaki tahsil önceliğine son verilmiştir. Buna göre; gümrük resmi, bina ve arazi vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir. Yapılan değişiklik sonrasında malın aynından doğan amme alacaklarının genel bütçeye gelir kaydedilip kaydedilmediği, bu alacaklar nedeniyle haciz tatbik edilip edilmediği hususları birlikte dikkate alınarak öncelik hakkı belirlenir. Buna göre;

- Malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olması ve amme alacağı için haciz konulmuş olması halinde söz konusu amme alacağı;
- Mal üzerindeki rehin şerhi ilk sırada ise, rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahiptir.

- Mal üzerindeki rehin şerhinin ilk sırada olmaması halinde, ilk sırada yer alan üçüncü şahsın haczine iştirak eder.
- Malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olmasına rağmen bu alacak için haciz konulmamış olması durumunda amme alacağı;
- Rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahiptir.
- Malın aynından doğan alacağın emlak vergisi gibi genel bütçe geliri olmaması halinde bu alacağın rehinden önceki hacze iştirak hakkı yoktur. Bu alacak için rehinden önce haciz konulmamış olması durumunda rehinden sonra öncelikli alacak olarak dikkate alınır.²⁸

Örneğin; amme borçlusu (R) adına kayıtlı otomobil üzerindeki takyidatlar uygulandıkları tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıda verilmiştir. Borçlunun Yeğenbey Vergi Dairesi Müdürlüğüne söz konusu taşıt nedeniyle motorlu taşıtlar vergisi ve gecikme zammı toplamı olarak 20.000 TL borcu bulunduğunu Ankara İcra Dairesi tespit etmiştir. Söz konusu otomobil 16.06.2019 tarihinde Ankara İcra Dairesince satılarak paraya çevrilmiştir. Masraflar düşüldükten sonra satış tutarından alacaklılara dağıtılması gereken tutar 40.000 TL'dir.

1'inci sıra: 10.05.2019 tarihinde (L) kişinin haczi (60.000 TL)

2'nci sıra: 20.05.2019 tarihinde (F) kişinin rehinli alacak haczi (30.000 TL)

²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı. Seri A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblici_A1_07032019.pdf). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

3'üncü sıra: 30.05.2019 tarihinde Yeğenbey Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Motorlu Taşıtlar Vergisi için haczi (20.000 TL)

Motorlu taşıtlar vergisi genel bütçe geliri ve malın ayrınından doğan bir alacak olup bu alacak nedeniyle vergi dairesince haciz tatbik edilmiş

olması nedeniyle rehinden önceki üçüncü kişinin haczine iştirak edecektir. Satıştan elde tutar diğer alacakları karşılamaya yetmediğinden 1'inci sırada yer alan (L) kişinin hacizli alacağı ile motorlu taşıtlar vergisi garameten taksim edilecektir.

$$\begin{aligned} & \text{Hacze iştirak nedeniyle} \\ & \text{Yeğenbey V.D.} \\ & \text{amme alacağı için ayrılacak tutar} \\ & = \frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar X Amme alacağı tutarı}}{(\text{L) kişinin haciz tutarı + Amme alacağı tutarı}} \\ & = \frac{40.000 \text{ TL X } 20.000 \text{ TL}}{60.000 \text{ TL} + 20.000 \text{ TL}} \\ & = 10.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Böylece 40.000 TL'nin; 10.000 TL' si vergi dairesinin motorlu taşıtlar vergisi alacağı için, geriye kalan (40.000 TL - 10.000 TL =) 30.000 TL ise (L) kişinin haczi için satıştan ayrılacak pay olarak hesaplanır. Görüldüğü üzere rehinli alacaktan önce yapılmış hacze vergi dairesinin haczi de iştirak edebilecek ve satış tutarı alacakları oranında aralarında pay edilecektir. Rehinli alacak için yapılan haciz ilk sırada olmadığı için genel bütçeye giren ve aynı bir vergi olan motorlu taşıtlar vergisi ilk sıradaki üçüncü kişinin haczine iştirak edebilmiştir. Şayet aynı örnekte rehinli alacak (F kişinin alacağı) için tatbik edilen haciz ilk sırada, (L) kişinin alacağı için yapılan haciz ikinci sırada yer almış olsaydı öncelikle rehinli alacak 30.000 TL satış bedelinden ayrılacak sonra kalan (40.000 TL - 30.000 TL =) 10.000 TL vergi dairesinin motorlu taşıtlar vergisi haczi için ayrılacaktır. Kalan tutar aynı verginin tamamını karşılamadığından ikinci sırada yer alan (L) kişinin bu satıştan pay alması mümkün olmayacaktır.

Yapılan değişiklik incelendiğinde amme alacaklarının öncelik hakkını etkileyen bu değişikliğin rehinin varlığı halinde aynı vergilerin tahsilindeki önceliği etkilediği ve rehinli alacaklardan sonraki sıraya geriletildiği görülmektedir. Aksi takdirde rehin yoksa malın ayrınından doğan amme alacakları öncelikli alacak olarak dikkate alınır ve malın satış tutarından ilk sırada yer alan

diğer kişilerin haciz konulmuş alacaklarından önce pay alır. Kanun'un 69'uncu maddesine göre her amme idaresi, diğer bir amme idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu tarihten önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir. Bu durumda hacizli malın satış tutarından ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil edilir. Tahsil sonrası kalan tutarın varlığı halinde hacze iştirak tarihi sırası itibarıyla alacaklı tahsil dairelerinin alacakları ödenir. Kanun'un 47'nci maddesinde tahsil daireleri tarafından cebren tahsil edilen amme alacaklarının mahsup sırası düzenlenmiştir. Buna göre mahsuben yapılacak ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş alacağın birden fazla türden olması ve yapılan tahsilatın alacağın tamamını karşılamaması halinde karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda mahsup borçlunun talebi doğrultusunda, talebinin olmaması halinde ise tamamı karşılanabilen amme alacağından başlanarak yapılır. Ancak tahsil edilen paralar alacak aslı ve fer'ilerinin tamamını

karşılamağı takdirde, tahsil edilen tutar alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilir. Dolayısıyla öncelikle parayı tahsil eden dairesinin, artması halinde aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu yaptıkları alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup yapılması gerekir.

Örneğin; amme borçlusu (H) adına kayıtlı otomobil üzerindeki takyidatlar uygulandıkları tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıda verilmiştir. Borçlunun Taşıtlar Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne söz konusu taşıt nedeniyle motorlu taşıtlar vergisi ve gecikme zammı toplamı olarak 3.000 TL borcu bulunmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi malın aynından doğan ve genel bütçe geliri olmasına rağmen vergi dairesi tarafından haciz tatbik edilmemiştir.

1'inci sıra: 15.06.2019 tarihinde (G) kişinin haczi (20.000 TL)

2'nci sıra: 20.06.2019 tarihinde (Z) bankasının rehinli alacak haczi (30.000 TL)

3'üncü sıra: 21.06.2019 tarihinde Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Gelir Vergisi için haczi (45.000 TL)

4'üncü sıra: 27.06.2019 tarihinde Gölcük Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Gelir (Stopaj) Vergisi için haczi (15.000 TL)

Söz konusu otomobil 15.07.2019 tarihinde Konak İcra Dairesince satılarak paraya çevrilmiştir. Masraflar düşüldükten sonra satıştan alacaklılara dağıtılacak tutar 48.000 TL'dir. Motorlu taşıtlar vergisi genel bütçe geliri ve malın aynından doğan bir alacak olmasına rağmen bu alacak nedeniyle haciz tatbik edilmemiş olması nedeniyle rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır. Bunun yanında 3'üncü ve 4'üncü sırada alan devlete ait amme alacakları ile (G) kişinin alacakları garameten taksim edilecektir.

Hacze iştirak nedeniyle	=	$\frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar} \times \text{Amme alacağı tutarı (3)}}{(\text{G) kişinin haciz tutarı} + \text{Amme alacağı tutarı (3+4)}}$
Konak V.D.	=	$\frac{48.000 \text{ TL} \times 45.000 \text{ TL}}{20.000 \text{ TL} + (45.000 \text{ TL} + 15.000 \text{ TL})}$
amme alacağı için ayrılacak tutar	=	27.000 TL
Hacze iştirak nedeniyle	=	$\frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar} \times \text{Amme alacağı tutarı (4)}}{(\text{G) kişinin haciz tutarı} + \text{Amme alacağı tutarı (3+4)}}$
Gölcük V.D.	=	$\frac{48.000 \text{ TL} \times 15.000 \text{ TL}}{20.000 \text{ TL} + (45.000 \text{ TL} + 15.000 \text{ TL})}$
amme alacağı için ayrılacak tutar	=	9.000 TL
Alacağı için	=	$\frac{\text{Satış bedelinden kalan tutar} \times (\text{G) kişinin alacak tutarı}}{(\text{G) kişinin haciz tutarı} + \text{Amme alacağı tutarı (3+4)}}$
koyduğu haciz nedeniyle	=	$\frac{48.000 \text{ TL} \times 20.000 \text{ TL}}{20.000 \text{ TL} + (45.000 \text{ TL} + 15.000 \text{ TL})}$
(G) Kişisinin	=	12.000 TL
alacağı için ayrılacak tutar	=	

3.1.3. Teminat Hükmünde Olan Eşyalar Bakımından Rüçhan Hakkı

6183 sayılı Kanunun 12'nci maddesine göre bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel

evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271'inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmündedir. Üçüncü kişilerin

Medeni Kanun'un 688'inci maddesine göre paylı mülkiyete dair iddialar ile Borçlar Kanunu'nun 222'nci maddesi gereğince ayıplı mal satışına dair satış sözleşmeleri için yapılacak istihkak iddiaları hariç olmak üzere bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları alacaklı amme idaresinin teminat hakkını ihlal etmez. Yine 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergi Teminatı" başlığını taşıyan 55'inci maddesine göre mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, katma değer vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.

Örneğin amme borçlusu (Y) adına kayıtlı Bursa'da bulunan tekstil fabrikası üzerindeki takyidatlar uygulandıkları tarih itibarıyla fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıda verilmiştir. Söz konusu fabrika Bursa İcra Dairesince 07.08.2019

tarihinde 750.000 TL bedelle satılmış olup satış için yapılan masraflar 10.000 TL'dir.

1'inci sıra: 15.05.2019 tarihinde (S) kişinin haczi (200.000 TL)

2'nci sıra: 25.06.2019 tarihinde Çekirge Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Gelir Vergisi için haczi (450.000 TL)

3'üncü sıra: 30.06.2019 tarihinde Mudanya Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün Katma Değer Vergisi için haczi (150.000 TL)

Satış yapılan fabrika üzerinde farklı alacaklı amme idarelerinin hacizleri bulunmaktadır. Masraflar düşüldükten sonra kalan (750.000 TL - 10.000 TL =) 740.000 TL, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 55'inci maddesine göre Mudanya Vergi Dairesinin alacağı teminat hükmünde olduğundan rüçhan hakkı gereği ilk sırada hacze iştirak edecektir. Bu nedenle öncelikle satış tutarından katma değer vergisi alacağı tahsil edilecek olup kalan (740.000 TL - 150.000 TL =) 590.000 TL (S) kişinin haczine iştirak eden Çekirge Vergi Dairesi ile aralarında garameten taksim edilecektir.

$$\begin{aligned} & \text{Hacze iştirak nedeniyle} \\ & \text{Çekirge V.D.} \\ & \text{amme alacağı için ayrılacak tutar} \\ & = \frac{(\text{Satış bedelinden kalan tutar} - \text{KDV}) \times \text{Amme alacağı tutarı}}{(\text{S) kişinin haciz tutarı} + \text{Amme alacağı tutarı}} \\ & = \frac{(740.000 \text{ TL} - 150.000 \text{ TL}) \times 450.000 \text{ TL}}{200.000 \text{ TL} + 450.000 \text{ TL}} \\ & = 408.461,54 \text{ TL} \end{aligned}$$

Mudanya Vergi Dairesinin alacağı düşüldükten sonra kalan 590.000 TL'nin; 408.461,54 TL'si Çekirge Vergi Dairesinin gelir vergisi alacağı için, geriye kalan (590.000 TL - 408.461,54 TL =) 181.538,46 TL ise (S) kişinin haczi için satıştan ayrılacak pay olarak hesaplanır.

3.1.4- Alacağın Temlik Edilmesi Halinde Rüçhan Hakkı

Borçlar Kanunu'nun 183'üncü maddesine göre kanun, sözleşme veya işin niteliği engel olmadıkça alacaklı, borçlunun rızasını aramaksızın alacağını üçüncü bir kişiye devredebilir. Söz

konusu devrin geçerli olabilmesi için yazılı şekilde yapılmış olması gerekir. Bu durumda alacak hakkı alacağı devralan kişiye geçer ve alacakla ilgili her türlü tasarruf hakkı da bu kişiye ait olur. Üçüncü kişiler ve amme alacağı için haczedilen mallar üzerine, haciz tarihlerinden önce ve birinci sırada olmak kaydıyla rehin gibi temlik işlemi de tesis edilmesi durumunda icra hukuku bakımından temlik alacakları da rehinli alacak gibi değerlendirilir. Dolayısıyla bu malların satış bedelinden öncelikle temlik alacaklısının alacağı ödenir. Kalan tutarın amme alacağı ile birlikte diğer hacizli alacakları karşılamaması durumunda amme

alacağı ile temlik alacaklısından sonra gelen ilk üçüncü kişinin hacizli alacağı ile garameten paylaştırılması gerekir.²⁹

3.1.5- Mahsuben İadelerde Öncelik Hakkı

Kanunun 23'üncü maddesine göre tahsil edilip kanuni sebeplerle reddi gereken amme alacakları istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan vadesi gelmiş borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. Bu durumda vadesi gelmiş borçları bakımından alacaklı amme idareleri arasında bir sıralama yapılır. İadesi yapılacak tutardan öncelikle borçlunun;

- *Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı tüm tahsil dairelerine olan borçları,*
- *Mahsup sonrası kalan bir tutarın bulunması halinde gümrük mevzuatından doğan amme alacakları için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine olan borçları,*
- *Yukarıdaki mahsuplardan sonra iadesi gereken bir tutarın bulunması halinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) olan ve 6183 sayılı Kanuna göre takip edilen prim ve diğer borçları,*

mahsup edilir. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından iade edilecek bir alacağın bulunması halinde ise öncelikle kurumun vadesi gelmiş alacaklarına mahsup yapılır. Mahsup sonrası kalan bir tutarın olması halinde ise borçlunun Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine olan vadesi gelmiş borçlarına mahsup edilmek üzere ilgili tahsil dairesine aktarılır. Birden fazla alacaklı tahsil dairesi olması halinde, SGK tarafından hesabına para aktarılan tahsil dairesi, aktarılan tutarı alacaklı tahsil daireleri arasında her bir dairenin alacağı oranında paylaştıracaktır.³⁰

SONUÇ

Kamu hizmetlerinin giderek çeşitlenmesi ve finansmanının zorlaşması kişilerin alacaklarından yapısal ve hukuki olarak farklı bir yapıda bulunan amme alacağının takip ve tahsilatının özel hukuk kişilerinden farklı olarak daha hızlı ve katı bir sistemle takibini zorunlu kılmaktadır. Rüçhan hakkı da amme alacağının bu şekilde takibine yönelik bir düzenleme olup alacağın diğer alacaklar karşısında öncelikli tahsilini sağlayarak Hazineye intikal etmesi gayesini taşır. Bu amaçla üçüncü kişilerce haczedilen mallar paraya çevrilinceye kadar mal üzerine amme alacağı için haciz konulması durumunda alacaklı tahsil dairesinin hacze iştirak etmesini ve üçüncü kişiyle birlikte satıştan sonraki bedeli alacakları oranında aralarında paylaşmalarına imkan verir. Ancak İcra ve İflas Kanununda yapılan değişiklikler ile birlikte amme alacaklarının tahsiline yönelik bu müesseseye de etkilenmiş ve borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacaklarının imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada işleme tabi tutulması öngörülmüştür. Böylece üçüncü kişilerce haczedilen mallara, amme alacağı için haciz konulmasından önce rehin tesis edilmiş olması durumunda amme alacağı için hacze iştirak hakkı ortadan kalkmıştır. Dolayısıyla rehinli alacak, amme alacağı karşısında korunmuş ve öncelikli hale gelmiştir. Düzenleme sonucu ancak rehinli alacağın tahsilinden sonra kalan tutarın bulunması durumunda amme alacağının tahsil edilebilmesi mümkün hale gelmiştir. Bununla birlikte 7101 sayılı Kanunla 15.03.2018 tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarının tahsili menkul veya gayrimenkulün

²⁹ Muharrem ÖZDEMİR. *Vergi İcra*. 1. Baskı. Yıltem Reklam ve Basım Hiz. Ltd. Şti. İstanbul. 2019. s. 95-96.

³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı. "Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No: 1".

satılması durumunda rehinli alacaklardan önce gelmekteyken yapılan değişiklik sonrası bu öncelik son bulmuştur.

Genel bir hukuk kuralı olarak özel kanun hükümlerinin önceliğinden hareketle amme alacaklarının tahsili bakımından 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gerekir. Nitekim Kanun'un 21'inci maddesi gereğince rehinden önce haciz bulunması halinde genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için konulacak hacizler için rehinden önceki hacze iştirak edilmesi mümkündür. Ancak haciz konulmaması veya haciz konulmakla birlikte amme alacağının emlak vergisi (bina ve arazi vergisi) gibi belediye gelirleri ile gümrük resmi, idari para cezası, sosyal güvenlik prim alacakları, ecrimisil gibi genel bütçeye dahil olmayan alacaklardan olması halinde öncelikli tahsil hakkından yararlanılamaz. Yapılan değişiklikler sonucunda; rehinli alacaklar için yapılan haczin ilk sırada olması halinde, amme alacakları için konulacak hacizlerde özellikle aynı vergilerin tahsilatı bakımından öncelik motorlu taşıtlar vergisi gibi genel bütçeye gelir kaydedilen alacaklara verilmiş ve rehinli alacaklardan hemen sonraki sıraya konmuştur. Yine rehlin ilk sırada olmaması durumunda bu alacaklar için şartları haiz olmak kaydıyla ilk sıradaki üçüncü kişinin haczine iştirak edilmesi mümkündür. Ancak genel bütçe geliri olmayan ve malın aynından doğan vergiler için rehinden önceki hacze iştirak etme hakkı yoktur.

Bu çalışmada amme alacağının diğer alacaklar karşısında hangi durumlarda tahsil önceliğinin olduğu örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak mevcut haliyle 6183 sayılı Kanun'un amme alacaklarının tahsilatında etkinliği sağlamada bazı düzenlemelere gereksinim gösterdiği görülmektedir. Öncelikle kanun kapsamına giren amme alacaklarının diğer kanunlardaki tüm alacakları da kapsayacak şekilde -örnekler verilmek suretiyle- madde metnine işlenmesi

gerek idare gerekse de mükellefler açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Madde metinleri lafzı itibarıyla -bazı hallerde uygulayıcılar dahil olmak üzere- mükellef, mali müşavir ve hatta akademisyenler tarafından çoğu zaman farklı yorumlar yapılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle madde metinlerinde söz konusu değişikliklerin yanında Kanunun dilinin de sadeleştirilmesi gerekmektedir. Nitekim hangi alacakların bu Kanun kapsamında cebri takibata konu olabileceğinin bilinmesi gerekli tedbirlerin önceden ve daha az maliyetle alınmasını sağlama fırsatı oluşturacağından idareye tasarruf etme imkanı verecektir. Dolayısıyla idare diğer alacaklılardan önce davranarak Hazineye intikal etmesi gereken amme alacağını tam olarak tahsil etme imkanına kavuşacaktır.

Ülkemizde vatandaşların devletten beklentilerinde meydana gelen değişim, savunma harcamalarının fazla olması ve sosyal devlet anlayışı ihtiyaç duyulan gelir kaynaklarının artırılmasını zorunlu kılmaktadır. Devletin artan kamu finansman açıklarını ilave vergiler koymak suretiyle veya borçlanma yoluyla kapatacağı düşünüldüğünde söz konusu değişikliğin yapılması daha da önemli hale gelmektedir. Zira her iki durum da vatandaşlar üzerine ilave bir maddi yük getirmektedir. Ayrıca amme alacaklarının tahsilinin gecikmesi devlet otoritesinin de sarsılmasına neden olmaktadır. Çünkü bu alacaklar, yükümlülükleri için artık kesinleşmiş bir borç niteliğindedir. Devletin yükümlülüklerini zamanında yerine getirip her türlü ekonomik zorluğa rağmen borcunu vadesinde ödeyenler ile aksi yönde hareket edenleri aynı tutması adil de değildir. Bu nedenle amme alacağını zamanında ödememeyi tercih ederek ödenecek paranın alternatif getirilerinden faydalanma fırsatına kavuşanların daha ciddi ve etkin yaptırımlara maruz kalması gerekmektedir. Amme alacağını diğer alacaklardan üstün kılacak nokta da bu aşamada ortaya çıkmaktadır. Zira vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılma-

si maliye politikasının Anayasa'dan kaynaklanan bir zorunluluğu olmakla birlikte hukuk devleti olmanın da en doğal sonuçlarından biridir.

KAYNAKÇA

- ASLAN, İ.Y. ve ŞENYÜZ D. (2012). *İşletme Hukuku*. Güncellenmiş 4. Baskı. Ekin Yayınevi. Bursa.
- BAY, H. (2018). Amme Alacağının Cebren Tahsili. İZCEAS 2018 New Trends in Economics And Administrative Sciences içinde, düzenleyen Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ. B.F., Detay Yayıncılık. İzmir. s. 1983-1997.
- BAYRAKLI, H. H. (2000). *Vergi İcra Hukuku*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası Yayın No:27. Afyon.
- BUDAK, T. ve BENK S. (2011). *Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme*, Business and Economics Research Journal 2, no. 2 s. 61-76.
- CANDAN, T.(2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Güncelleştirilmiş 3. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- ÇELİK, B. (2002). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Şefik Matbaası. İstanbul.
- ÇENGEL, D. (2018). "Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı". (<http://www.alomaliye.com/2018/07/02/amme-alacaklarinda-ruchan-hakki-2/>). Erişim tarihi: 10 Ekim 2019.
- DÖRTGÖZ, G. Ö. (2014). "Tapu ve Kadastro Sözlüğü". (<http://tapu-kadastro.net/index.php/makaleler/diger-tapu-kadastro/252-tapu-ve-kadastro-soezluegue-guersel-oecal-doertgoez>) Erişim tarihi: 15 Ekim 2019.
- EKER, A. (1997). *Kamu Maliyesi*. 2. Baskı. Anadolu Matbaacılık. İzmir.
- ERTAŞ, Ş. (2013). *Tescilli Taşınır Rehinleri*, Journal of Yaşar University, Cilt 8, Özel Sayı, s. 1155-1183.
- GERÇEK, A. (2011). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Ekin Kitabevi. Bursa.
- GERÇEK, A. (2003). *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*. Ekin Kitabevi. Bursa.
- KAPLAN, R. (2013). Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 15, s. 189-214.
- KARAKOÇ, Y. (2000). *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- ORKUNOĞLU ŞAHİN, İ.F., ve YERELİ A. B. (2018). Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye'de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi, Sosyoekonomi Dergisi, Cilt 26. Sayı 35. s. 169-193.
- ÖNCEL M., KUMRULU A., ÇAĞAN N., (2008). *Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 16. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara.
- ÖNKAN, Ö. (2018). Günah Vergileri Açısından Avrupa Birliği Ülkelerinin Gıda Ürünlerinde İndirilmiş Katma Değer Vergisi Oranlarının Değerlendirilmesi, Journal of Current Researches on Business and Economics, Cilt 8, Sayı 2, s. 149-166.
- ÖZDEMİR, M. (2019). *Vergi İcra*. 1. Baskı. Yılmaz Reklam ve Basım Hiz. Ltd. Şti. İstanbul.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007) Seri A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/ek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliги_A1_07032019.pdf). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.
- T.C. Yargıtay Başkanlığı. (2012). 23. H.D., E. 2012/564, K. 2012/2011. Kamu Alacakları Yönünden Konulan Hacizlerin İştiraki. (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=23hd-2012564.htm&kw=E.+`2012/564`,`+K.+`>)

- 2012/2011`#fm). Erişim tarihi: 10 Ekim 2019.
- TOSUNER, M. ve ARIKAN Z. (2019). *Vergi Usul Hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı. Kanyılmaz Matbaası. İzmir.
 - TOSUNER, M. ve ARIKAN Z. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. Kanyılmaz Matbaası. İzmir.
 - TUNCER, S. (1998). Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan, 38. Seri, Yıl 1996/1997. İstanbul Üniversitesi Yayın No:4099. Emek Matbaacılık. İstanbul. s. 146-150.
 - UÇAR, O. ve YERELİ A. B. (2019). Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı'dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme), Sosyoe-konomi Dergisi. Cilt 27. Sayı 42. s. 203-226.
 - YAVUZ, M. (2019). Son Değişiklikler ve Yargı Kararları Işığında Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 364, s. 115-121.