

İFLAS İDARESİNİN KAMU ALACAĞININ İFLAS MASASINA KAYDINI REDDETMEŞİ SORUNU

*The Problem of Rejection of Recording Public Receivables by the
Bankruptcy Administration*

Barış BAHÇECİ*

ÖZ

Bu çalışmada Yargıtay kararları ve öğretideki görüşler ışığında iflas idarelerinin kamu alacaklarının kaydı talebini reddetmesi sorunu ele alınmaktadır. Kamu alacaklarının dayanağı bir idari işlemdir. Bu nedenle hukuka uygunluk karinesinden yararlanır ve idari işleme dayalı kamu alacağı, iflas idaresince reddedilemez. İflas idaresi kamu gücüne sahip olmadığından alacağı ret yetkisi değil, alacağın dayandığı idari işleme karşı iptal davası açma hakkı vardır. Mükerrerlik, mahsup, ödeme ve yanlış faiz hesabı gibi nedenler de iflas idaresi için bir ret gerekçesi oluşturamaz. Kayıt kabul davasına bakmakla görevli ticaret mahkemeleri hiçbir halükarda idari bir işleme dayanan kamu alacağının varlığı ve tutarı hakkında bir karar veremez.

Anahtar Sözcükler: İflas idaresi, kamu alacağı, idari işlem, iflas, kamu idaresi

* Yrd. Doç. Dr. Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD, bahceci@kocaeli.edu.tr

ABSTRACT

This article examines – in light of the pertinent jurisprudence of the Court of Cassation and the academic literature- the problem stemming from rejection of recording public receivables by the bankruptcy administration. The legal basis for public receivables is an administrative act. Therefore, due to the presumption of lawfulness, a public receivable based on an administrative act cannot be rejected by the bankruptcy administration. As the bankruptcy administration does not have public authority, it cannot reject a public receivable. Rather, It has the power to file a claim for annulment of the administrative act forming the legal basis for the public receivable. Furthermore, several other reasons, such like duplication, offset, payment and incorrect interest calculation, cannot offer a justification for rejection of the public receivable by a bankruptcy administration. Commercial courts tasked with hearing the lawsuits pertaining to acceptance of records does not have the power to appraise –at any circumstances- the presence or the amount of a public receivable emanating from an administrative act.

Keywords: Administration of bankruptcy, public receivables, administrative act, public administration

Giriş

İflas idaresinin kamu alacağıın sıra cetveline kayıt bildirimini, kısmen ya da tamamen reddetmesine ve buna bağlı olarak kamu idaresi ile girdiği ihtilaflara uygulamada halen rastlanılmaktadır. İflas idaresinin kamu alacağı bildirimini reddetme yetkisinin olup olmadığı 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanununda (İİK)¹ açık bir biçimde düzenlenmemiş olsa da, kanımızca iflas idaresinin kamu alacaklarını ret yetkisi -böyle bir yasal düzenlemeye gerek dahi olmaksızın ve hiçbir istisna içermeksizin- yoktur. Yargıtay kararlarında kural olarak iflas idaresinin böyle bir yetkisi olmadığı kabul edilmekle beraber, konuyla ilgili kararlardaki gerekçelerin teorik dayanaklarının bizce

¹ Alacak kaydına ilişkin işlemlerin düzenlendiği 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu (İİK) 1932 tarihli olmasına ve bu konuda herhangi bir değişiklik görmemesine rağmen, kayıt bildirimini reddinin halen bir ihtilaf doğurabilmesi dikkat çekicidir. 19.06.1932 tarih ve 2128 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan kanun metni ile güncel kanun metni arasında bu çalışmaya konu sorun açısından bir fark bulunmamaktadır.

arzu edilen yeterlilikte değildir. Bunun yanında bazı Yargıtay kararları ve öğretide, iflas idaresinin istisnai hallerde böyle bir yetkisi olduğu görüşüne rastlanmaktadır. Bu nedenle Yargıtay kararları ve öğretideki görüşler değerlendirilerek iflas idaresinin kamu alacağını (kısmen ya da tamamen) ret yetkisi olmadığı savını gerekçelendirmek ve sorunun çözümüne bir teorik katkı sunmayı amaçlıyoruz.

Bu kapsamda, (1) konuyla ilgili yasal çerçeve, (2) ihtilafın taraflarının hukuksal statülerin farklılığı, (3) idari işlemle iflas idaresi işlemi arasındaki niteliksel farklılık, (4) alacak kaydı bildirimini idari işlem niteliği, (5) alacak kayıt işlemlerinde görevli yargı yolu ve nihayet (6) iflas idaresinin kamu alacağını reddetme yetkisinin hiçbir halükarda bulunmaması başlıkları altında bir değerlendirme yapmak istiyoruz.

1. Konuyla İlgili Yasal Çerçeve

Asliye Ticaret Mahkemesince verilen iflas kararı ile beraber, müflis için iflas müdürlüğünde bir iflas dosyası açılmakta (İİK md. 166), iflas kararının kesinleşmesi beklenmeden müflisin mal varlığı iflas masasına dâhil olmaktadır (İİK md.184). İflas müdürlüğünce yapılan ilanla müflisin alacaklılarına, alacaklarını bir ay içinde delilleri ile beraber kaydettirmeleri bildirilmekte (İİK md. 219) ve yapılan alacak kayıt başvuruları, alacaklılarca gösterilen adaylar içinde seçilen (İİK md.223) iflas idaresince değerlendirilerek bir sıra cetveli hazırlanmaktadır.

Hazırlanan sıra cetvelinde iflas idaresi bir kamu alacağını kısmen veya tamamen reddetmişse, bu işleme karşı alacaklı kamu idaresi tarafından (İİK md 235'te düzenlenen) bir kayıt kabul davası açılmakta, Asliye Ticaret Mahkemesince yapılan yargılamada, iflas idaresinin kamu alacağının kaydını ret yetkisinin olup olmadığı sorusu ortaya çıkmaktadır. Özel hukuk kaynaklı alacak kayıt taleplerinin değerlendirilmesinde yaşanmayan bu sorunun temelinde, kamu alacaklarının kamu hukuku, diğer alacakların ise özel hukuk kurallarına dayanarak doğması, talep ve tahsil edilmesi yatmaktadır. Gerçekten kamu alacaklarının dayanak ve miktarı mali hukuk kurallarına göre belirlenirken, bu alacağın masaya kaydı işlemi, iflas hukuku kurallarına göre yürütülmektedir.²

² Adnan Deynekli, *İflasin Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, Yetkin yay, Ankara 1998, s. 94.

İflas sürecinin düzenlendiği İİK'da, iflas idaresinin kamu alacaklarının sıra cetveline kaydını reddinin mümkün olup olmadığı açıkça düzenlenmemiştir. İİK 230. maddesinde iflas idaresi her bir alacak için ayrı ayrı kabul veya ret kararı verebileceğinin düzenlenmesi ile yetinilmiş, bu ve izleyen hükümlerde de iflas idaresine kabul/ret işlemi kapsamında alacaklar arasında bir kamu/özel farkı gözetmemiş, var olan farka da bir atıfta bulunmamıştır. Dolayısıyla İİK kapsamında kamu alacakları ile özel alacaklar arasındaki fark, İİK md. 206/1 hükmü³ gereği, tasfiyeye konu malın satışı halinde öncelikle bu malın aynından doğan vergi alacağının ödeneceği düzenlemesi ile sınırlı kalmaktadır.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ise, kamu alacaklısına cebri icra yetkisi kapsamında verilen ayrıcalıklı yetkileri ayrıntılı bir biçimde düzenlenmekte ancak, iflas sürecinde kamu alacaklarının kayıt zorunluluğuna ilişkin özel bir düzenleme içermemektedir.⁴ AATUHK'nın "*Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir*"

³ "Alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde, gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi o akar veya eşya bedelinden istifa olunduktan sonra rüçhan hakları vardır." Dikkat çeken bir başka olgu, İİK 206. maddesinin, iflasta alacaklılar arasındaki sıra ilişkisini düzenleyen dördüncü fıkrasının 17.07.2003 tarih ve 4949 sayılı Kanunla geçirdiği değişiklikten sonra vergi alacaklarının diğer alacaklara karşı bir üstünlüğü kalmamış olmasıdır. Ancak daha sonra 30.03.2006 tarih ve 5479 Sayılı Kanunla değiştirilen AATUHK 21. maddesinin "*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*" hükmünü havi son fıkrası ile kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak tanımlanmış, bu şekilde dolaylı olarak İİK 206. maddesinde imtiyazlı alacakların statüsüne tabi olmuştur. Ancak her halükarda kamu alacağının imtiyazlı olup olmaması sadece paylaşımada tabi olacağı sıraya ilişkindir ve kamu alacağı niteliğini ortadan kaldırmamaktadır.

⁴ Gerçekten kamu alacaklısının, iflas sürecinde AATUHK md 54 ve 100. maddelerinin açık atfı gereği, İİK hükümleri dairesinde hareket etmesi gerekmektedir. 6183 Sayılı Kanun 54. maddesi ile cebren tahsil usulünü düzenlemekte, bu kapsamda (1) teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, (2) malların haczedilerek paraya çevrilmesi ve (3) borçlunun iflasının istenmesi yolları öngörülmektedir. Bunlardan ilk ikisi alacaklı amme idaresince yürütülebilecek icra hukuku işlemleridir. Bir başka deyişle idare örneğin dayanak tarhiyat işlemi de kendisi yapan ya da başka bir idari makamca kesilen para cezasının tahsili için görevlendirilen vergi dairesi kendi bünyesindeki icra servisi eliyle amme borçlusunun malvarlığı üzerinde gerekli cebri işlemleri yürütebilecektir. Üçüncü yol olan iflasın istenmesi ise alacaklı idarenin ticaret mahkemesine başvurarak iflas davası açmasını gerektirecektir.

şeklindeki 100/1 maddesi hükmü gereği, alacaklı sadece bir kamu idaresi de olsa İİK hükümlerinin uygulanması gerekecektir. Borçlunun iflasına İİK’ da belirlenen şekilde Asliye Ticaret Mahkemesince karar verildikten sonra, tasfiye işlemleri de İİK hükümlerine göre adliye bünyesindeki iflas müdürlüğünce yürütülecektir.⁵

Öğretide ileri sürülen bir görüş, iflas idaresi için vergi alacaklarını resen kayıt mecburiyeti bulunmadığını, bununla beraber, 5422 Sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanununun (mKVK) 34. maddesi ve AATUHK 33. maddesi hükümlerinin, müflisin kayıtlarından öğrenilen vergi borçlarının resen sıra cetveline geçirilmesi ve karşılık ayrılmasını gerektirdiği yönündedir. Bu görüşe dayanak olarak mKVK 34. maddesinde geçen -tahakkuk etmiş vergiler ödemedi İİK 206 maddesi kapsamında bir paylaşırma yapamayacağı- şeklindeki düzenleme gösterilmektedir.⁶ Hatta bir adım ötede 6762 Sayılı mülga Türk Ticaret Kanununun (mTTK) 434/8⁷ hükmünde anonim şirketin iflas etmesinin de infisah sebebi olarak kabul edilmesi ve 437. maddesindeki “*İflas halinde tasfiye iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır. Şirket organları temsil yetkilerini ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için muhafaza ederler*” düzenlemesi karşısında, mKVK 33. maddesinde bahsedilen tasfiye memurları statüsüne iflas idaresinin de (ve dolayısıyla iflas idaresi memurlarının da) girdiği iddia edilmektedir.⁸

⁵ Baki Kuru *İflas ve Konkordato Hukuku*, Evrim Basım Yayın, İstanbul, 1988, s. 51. Bu kapsamda ilgi çekici bir istisna, 5411 Sayılı Bankacılık Kanun’un 110. maddesi ile yöneticisi ve denetçisi oldukları bankanın TMSF’ye devrine neden olan gerçek kişiler hakkında, iflas kararının yine Asliye Ticaret Mahkemesince verilmekle beraber, “takibin” (iflas işlemlerinin) TMSF tarafından yürütüleceğinin düzenlenmiş olmasıdır. (Mevzuat Bilgi Bankası)

⁶ Kuru, age., s. 312, dn 37. Baki Kuru, *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2006, eserinde de (s.1139) iflas idaresinin kamu alacaklarını kendiliğinden dikkate alarak sıra cetveline kaydetme zorunluluğu bulunmadığını belirtmekte mKVK hükümleriyle ilgili herhangi bir ifade kullanmamaktadır. Ayrıca bkz: Deyneklî, age., s. 95-96.

⁷ “*Madde 434 – Anonim şirketler şu sebeplerden biri ile münfesihtir olur: 1. Akdolundukları müddetin sona ermesi; 2.Şirket maksadının husulü veya husulünün imkansızlığı; 3. Şirket sermayesinin 324 üncü madde gereğince üçte ikisinin zıyatı; 4. Pay sahiplerinin beş kişiden aşağıya düşmesi; 5. Şirket alacaklılarının 436 ncı maddeye göre talepte bulunması; 6. Esas mukavelede bir fesih sebebi tayin edilmiş ise onun tahakkuku; 7. Şirketin diğer bir şirketle birleşmesi; 8. Şirketin iflasına karar verilmiş olması 9. 388 inci maddenin ikinci ve dördüncü fıkralarına uygun olarak umumi heyetçe feshe karar verilmiş olması.*” (Mevzuat Bilgi Bankası)

⁸ Deyneklî, age., s. 95-96 Aynı görüşlere dayanak yapılarak iflas idare memurunun müflis şirketin vergi borcundan vergi sorumlusu sıfatıyla sorumlu tutulduğu görülmektedir. D. 3. Daire, E. 1993/3120 K. 1994/3067, T. 11.10.1994, Hukuktürk Veri Tabanı.

Kanımızca 6762 Sayılı mTTK kapsamında böyle bir sonuca varılması mümkün değildir. Her şeyden önce mTTK 434. maddesi genel olarak infisah sebeplerini saymıştır. İflasın da, tasfiye gibi bir anonim şirketin infisahi sonucunu doğuracağı tabiidir. Ancak bu durum “iflas müessesesi” ile “tasfiye müessesesinin” aynı nitelikte ve aynı kurallara tabi olduğu anlamına gelmediği gibi, tasfiye memurları ile iflas idare memurları arasında bir özdeşlik de yoktur. Keza mTTK 437. maddesinde iflas halinde tasfiyenin iflas idaresince yapılacağı belirtilmesi de yukarıda iddia edilen sonucu doğurmaz. Çünkü 437. maddede belirtildiği şekilde iflas süreci de şirketin tasfiyesi sonucunu doğurmakla birlikte, mülga Kanun 441. ve izleyen maddelerinde tasfiye iflas dışında, -dar anlamıyla- ve ayrı bir müessese olarak düzenlenmiştir. Nitekim borca batık bir tacir iflas prosedürüne tabi iken, borca batık olmayan tacir tasfiye prosedürüne tabidir. Nitekim kanunun tasfiye memurlarının sorumluluklarını düzenleyen 446/2 hükmü ile getirilen “*Şirket borçlarının şirket mevcudundan fazla olması halinde tasfiye memurları keyfiyeti derhal mahkemeye bildirirler; mahkeme iflasın açılmasına karar verir*” şeklindeki düzenleme ile tasfiye memurlarının, iflas sürecinde yer almadığı açıkça gösterilmiştir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 542/1-c hükmü de “*c) Şirket borçları şirket varlığından fazla olduğu takdirde durumu derhâl şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesine bildirirler; mahkeme iflasın açılmasına karar verir*” şeklindeki düzenlemesiyle aynı yöndedir. Dolayısıyla borca batık olduğunu tespit ettiği şirketin tasfiye işlemlerini yapması mümkün bulunmayan, böyle bir durumda şirketin iflası için Asliye Ticaret Mahkemesine başvurmakla yükümlü olan tasfiye memurunun herhangi bir ödeme yapması bir yana herhangi bir borç için karşılık ayırması dahi düşünülemez.

Keza mKVK da özel olarak “tasfiye memurları”ndan bahsetmekte, dolayısıyla kanunla düzenlenen prosedürün ve iflas değil tasfiye olduğu, yükümlü kılınanların da iflas idare memurları değil tasfiye memurları olduğu anlaşılmaktadır. 5520 Sayılı KVK da 17. maddesi içeriği ile aynı yaklaşımı benimsemiş, iflas prosedüründen tamamen farklı olmak üzere borca batık bulunmayan dar anlamıyla tasfiyeyi düzenlemiştir.

AATUHK’nın 33. maddesinin, “*Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine*

bildirmek mecburiyetindedirler” şeklindeki düzenlemesi de iflas idaresinden bahsetmemektedir.⁹ Kaldı ki tasfiye memurlarının kamu alacağını bildirim yükümlülüğü temelinde yapılan bu düzenlemenin iflas idaresi ile ilgili olmadığı AATUHK md.100/2 hükmünden de anlaşılmaktadır. Çünkü md.100/2’ye göre, iflas halinde böyle bir bildirim yükümlülüğü iflas dairesi için zaten öngörülmüştür: “*İflas dairesi, amme alacaklarının iflas masasına geçirilmesini temin için, hakkında iflas açılan kimseleri ve basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin tatbik edileceğini bulunduğu yerdeki amme idarelerine zamanında bildirmeye mecburdur*”. Dolayısıyla iflas idaresi için bu şekilde doğrudan getirilen bir bildirim yükümlülüğünden sonra, bir de - olmadığı halde- iflas idaresini tasfiye memuru olarak niteleyip 33. madde kapsamında değerlendirmek doğru değildir.

Gerçek şudur ki, ne İİK ne de AATUHK, iflas idaresinin kamu alacağının kaydı talebini ret yetkisine ilişkin bir düzenleme içermemektedir. Bu ilk bakışta bir eksiklik ya da kanun boşluğu olarak görülebilir. Ancak aşağıda açıklanacağı üzere kamu alacağının doğumu ve idari işlemlerle doğan borçların özel hukuk işlemlerinden doğan borçlardan farkı düşünüldüğünde, kanımızca böyle bir düzenlemeye ihtiyaç da yoktur. Kamu gücüne ve kanunların verdiği bir “yetkiye” dayalı olarak tesis edilen idari işlemlerle doğan kamu alacağı üzerinde, müflisin alacaklılarında oluşan ve kamu idaresi sıfatını taşımayan ya da adliye örgütü içinde bulunmayan iflas idaresinin ret “yetkisi” olamaz.

2. İhtilafın Taraflarının Hukuksal Statülerin Farklılığı

İflas idaresi ile alacaklı kamu idaresi arasındaki sorunun niteliğinin ortaya sağlıklı bir biçimde konulabilmesi için kısaca iflas idaresi ve iflas dairesi terimlerinin karşıladığı hukuksal statülerin farklılığına dikkat çekmek gerekmektedir.

⁹ Maddede tasfiye memuru dışında dikkat çeken tasfiyeyi yürütenler ifadesinin de iflas idaresi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim aynı kanunun tasfiye halinde vazifeliler başlıklı 32.maddesine göre, “*Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye’deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer*”. Dolayısıyla iflas idaresi kanundaki anlamıyla tasfiyeyi yürütenler arasında değildir.

İflas masası başlığını taşıyan İİK 184. maddesi “İflas açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün malları hangi yerde bulunursa bulunsun bir masa teşkil eder ve alacakların ödenmesine tahsis olunur. İflas idaresi müflisin borçlarının ödenmesi amacıyla bu masayı yöneten ve alacaklılardan oluşan bir kuruldur” şeklindedir.¹⁰

İflas idaresi İİK md. 226’da belirtildiği şekliyle masanın “kanuni mümessili” (yasal temsilcisi) olup menfaatlerini gözetmek ve tasfiyesini yapmakla yükümlüdür. İflas idaresi kural olarak iflas müdürünün başkanlığında toplanan ilk alacaklılar toplantısında (İİK md. 221) alacaklılarca seçilen üç kişiden oluşmaktadır (İİK md. 223). Dolayısıyla kanunun vaazından masanın bir mal topluluğu olduğu, iflas idaresinin ise bu mal topluluğunu tasfiye ederek müflisin borçlarını ödemekle görevli ve kural olarak alacaklılarca belirlenen bir kurul niteliği taşıdığı anlaşılmaktadır.

Kural olarak alacaklıların seçimiyle oluşturulan iflas idaresinden farklı olmak üzere, iflas müdürlüğünün amiri olan iflas müdürü ise bir adliye personelidir. Müdürün görevi kural olarak iflas idaresinin aldığı kararların denetimi ve gereğinde icra hukuk mahkemesi nezdinde bu kararların iptalini talep etmektedir (İİK md. 223).¹¹ Bu durumda iflas idaresinin alacak kaydı talebini reddettiği kamu idaresi karşısındaki hukuksal statüsünün özellikle organik yapısı ve yaptığı işlemlerin hukuksal yaptırım gücü yönlerinden irdelenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresinin devlet tüzel kişiliği içinde yer aldığı, özel olarak vergi idaresinin de idare niteliği taşıdığı konusunda bir tartışmaya gerek bulunmamaktadır. Tereddüt iflas idaresinin hukuksal niteliği noktasında

¹⁰ İflas masası teriminin kanunun farklı yerlerinde çelişkili anlamlarda kullanıldığına ilişkin çeşitli örnekler ve görüşler bulunmaktadır. Bunun en bariz örneklerinden biri, İİK 235. maddesinde iflas idaresinin yaptığı sıra cetveline itiraz edilmesi halinde davalı olarak “masanın” gösterileceğine ilişkin düzenlemedir. Burada kastedilen hiç şüphesiz tasfiyeyi yürüten iflas idaresidir. Keza iflas masasının müflis aktif malvarlığı yanında borçlarını da içerecek şekilde kullanıldığı da görülmektedir. İflas masasının değişik anlamlarda kullanıma ilişkin öğretilerde gösterilen farklı anlamlar hakkında: Hülya Taş Korkmaz, *İflas Masası*, Yetkin yay., Ankara, 2010, s. 28.

¹¹ Bununla beraber İİK’da belirlendiği şekliyle ilk alacaklılar toplantısının yapılamaması halinde ikinci alacaklılar toplantısına kadar geçen sürede ya da ayrıca bir iflas idaresinin oluşturulmadığı basit tasfiye halinde (İİK md. 218) iflas masasının idaresi görevi iflas müdürünce yürütülebilmektedir.

toplanmaktadır. Öğretide katılmamızın mümkün olmadığı bir görüş, iflas idaresinin bir kamu hukuku organı olarak tanımlamakta,¹² dolayısıyla iflas idaresini örneğin vergi dairesi ile aynı hukuksal statü içinde görmektedir.

Oysa müflisin alacaklılarından (ya da temsilcilerinden) oluşan iflas idaresinin, bir kamu hukuku kişisi olması sonucunu doğuran hiçbir özelliği bulunmamaktadır. Bir kamu tüzel kişisi olmak için gerekli şartlardan biri kanunla ya da kanunun verdiği yetki ile ihdas edilmiş olmaktır. İflas idaresi de İİK ile ihdas edilmekle beraber, bu durum bir kamu hukuku kişiliği kazanmak için yeterli değildir.¹³ İflas idaresi kanun tarafından bir kamu hukuku kişisi olarak tanımlanmamış, kendisine bir kamu gücü verilmemiştir. Dolayısıyla biz de iflas idaresinin kanunla öngörülmuş sorumlulukları olmakla beraber özel bir iflas organı olduğu yönündeki görüşe katılıyoruz.¹⁴

¹² Saim Üstündağ, *İflas Hukuku* (6. baskı). Fakülteler Matbaası, İstanbul, 2002, s.117 dn 129c. Yazar İİK 226. maddesinde geçen masa ifadesinin borçlunun tüm alacaklılarının meydana getirdiği birlik için kullanılmış olduğunu, bunun da iflas idaresinin tüm alacakların menfaatinin gözetilmesi için kurulmuş bir kamu hukuku organı olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Oysa sunulan gerekçe ile varılan sonuç arasında bir nedensellik bağı bulunmamaktadır.

¹³ Nitekim vasilik ya da kayyımlik da Türk Medeni Kanunu ile düzenlenmiş ve vesayet altındaki kişinin haklarının korunması için kanunda belirlenmiş haklara sahip kılınmıştır. İflas idaresi bir vasi ya da kayyım gibi kanuni temsilcisi olmasa da, (Ejder Yılmaz, *İflas İdaresi*, AÜHF yay. Ankara 1976, s. 30-31) kanunla düzenlenmiş olmanın kamu tüzel kişisi sayılmaya yetmediğine bir başka örnektir. Postacıoğlu da iflas idaresinin yaptığı alacakların tetkiki görevinin içeriği itibariyle bir vasinin vesayeti altında bulunan kişinin yaptığı işlerin tetkikine bezediğini belirtmektedir (s.62,65).

¹⁴ Kuru, *İflas ve Konkordato Hukuku*, s.13. Yılmaz, age., s. 7. Kuru daha sonra yayınladığı İcra ve İflas Hukuku El Kitabı adlı eserinde (s.1116, dn 10) ise iflas idaresinin özel bir iflas organı olduğunu belirtirken, özel terimini resmi teriminin zıt anlamı olarak kullandığını, iflas idaresinin iflas müdürlüğü gibi resmi bir sıfatı bulunmadığını ifade etmektedir. Kuru iflas idaresinin aynı zamanda bir kamu görevi ifa ettiğini belirtmekte ise de bu kapsamda verdiği tek örnek iflas idaresi memurlarının cezai sorumluluk yönünden memur sayılmalarına ilişkin İİK 227/1 hükmüdür. Oysa ceza hukuku boyutunda tabi olunan rejim ilişkiyi özel hukuktan çıkarıp kamu hukuku düzlemine taşımamaktadır. Nitekim 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 210. maddesine göre sahtecilik suçuna bir kambyo senedinin konu olması halinde resmi belgede sahtecilik suçu için öngörülen hükümler uygulanmakta, ancak bu özel belge resmi belgeye dönüşmemektedir. Dolayısıyla iflas idaresinin cezai sorumluluklarının memurların cezai sorumluluğu rejimine sokulması, iflas idaresini (kamu gücünü kullanan bir) memura dönüştürmediği gibi, iflas idaresinin yaptığı işlemleri de kamu hukuku işlemine dönüştürmez. Pekcanitez-Atalay-Özkan-Özekes de (Hakan Pekcanitez, Meral Sungurtekin Özkan, Muhammet Özekes, Oğuz Atalay, *İcra ve İflas Hukuku*, 11. Baskı, Yetkin yay., Ankara, 2013, s. 326) Kuru gibi iflas sürecinde resmi organlar/özel organlar ayrımı yapmakta ve iflas idaresini özel organlar arasında tanımlamaktadır. Postacıoğlu da cebri icra yetkisinin iflas idaresine değil iflas müdürlüğüne

Bunun doğal sonucu ise, iflas idaresinin alacak kayıt bildirimini karşısında yaptığı kabul ya da ret işlemlerinin nitelik itibari ile bir “yetki”nin değil, bir görevin ifası için tanınmış “hak”ın kullanımı olduğudur. İflas idaresi bir kamu hukuku kişisi olmadığından, özel hukuk kaynaklı alacak kayıt bildirimlerini ret hakkı bulunmakla beraber idari işleme dayalı ve kendisine idari bir işlem olan kamu alacağının kayıt bildirimini ret hakkı bulunmamaktadır. Bu kapsamda bir idari işlemle bir iflas idaresi işlemi arasındaki farkların da irdelenmesi gerekmektedir.

3. İdari İşleme, İflas İdaresi İşlemi Arasındaki Niteliksel Farklılık

Bir kamu hukuku kişisi olmanın sonuçlarından biri, kamu gücü kullanılarak yapılan işlemlerin de kamu hukuku işlemi olmasıdır. Kamu alacağının niteliğine bağlı olarak bu kamu alacağına dayanak idari işlemin adı (tarhiyat işlemi ya da idari para cezası tesisi gibi) değişebilir. Bu alacağı özel hukuk alacaklarından ayıran, alacağın dayanağının bir idari işlem olması ve kamu alacağı niteliği taşımasıdır. Ayrıntısı ile irdelenmek gerekirse;

3.1. Kayda Konu Alacağın Bir İdari İşleme Dayanması

Kamu alacağı ister bir vergiden isterse bir para cezasından kaynaklansın, her halükarda bir kamu otoritesinin iradesini yansıtmakta ve idari bir işlemin konusunu oluşturmaktadır. Bir başka deyişle kamu alacağı niteliği taşıyan bir alacağın iflas masasına kaydedilmesi için yapılan bildirim reddi, bu kayıt başvurusu bir idari işlemi konu aldığından, dolaylı olarak bu alacağın dayanağı olan idari işlemin de tanınmaması, yok sayılması anlamına gelmektedir.

Özel hukuk kaynaklı bir alacağın kayıt talebine konu olması halinde, iflas idaresinin görevi bu alacak ilişkisinin doğruluğunu araştırmak, İİK 230. maddesinde de belirtildiği üzere mümkünse müflisin de bu alacak iddiası kapsamında bilgisine başvurmasıdır. Oysa bir kamu alacağının var olup olmadığı, iflas idaresinin yapacağı bir araştırma ile değil, böyle bir kamu alacağını konu alan bir idari işlem olup olmadığı ile belirlenebilecektir. Dolayısıyla söz konusu bir kamu alacağı ise iflas idaresinin görevi bu alacağın doğruluğunu değil varlığını saptamaktan ibarettir.

Bu kapsamda idari işlemin niteliklerine dikkat çekmek gerekir. Bunlar öğretide (1) icrailik (tek yanlılık) (2) resen icra edilebilirlik ve (3) hukuka

ait bir yetki olduğuna ve iflas idaresinin bir kamu gücü kullanmadığına dikkat çekmektedir (İlhan Postacıoğlu, *İflas Hukuku İlkeleri* C1. Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1978, s.62).

uygunluk karinesine sahip olmak şeklinde belirlenmiştir.¹⁵

İcrailik idari işlemi yapan ve kamu gücünü kullanan tarafın bu işlemi yapmak için ilgilinin rızasına ihtiyaç duymaması, dolayısıyla idari işlemin sonuçlarının hukuk âleminde sonuç doğurması için kamu gücünün göstereceği tek yanlı irade açıklamasının yeterli olması anlamına gelmektedir.¹⁶ Kamu alacağını doğuran işlem bu anlamda tipik bir idari işlemdir.

Resen icra edilebilirlik ise icrailikten farklı olmak üzere, alınan idari kararın sonuçlarının maddi âleme doğrudan idare tarafından aktarılabilmesidir. Bununla beraber idari işlem niteliğini kaybetmemekle beraber, resen icra yetkisi bazı durumlarda kanunun getirdiği bir istisna ile ortadan kaldırılabilir. Konuyla ilgili öğretide kamulaştırma kararı örneğini veren Gözler, bu kararın icrası taşınmaz sahibinin rızası ya da Asliye Hukuk Mahkemesinin bu konuda vereceği bir tescil kararına bağlı kılındığına işaret etmektedir.¹⁷

Aslında resen icra edilebilirlik özelliğinin sekteye uğradığı en iyi örneklerden biri, iflas kararı ile beraber, idarenin kamu borçlusunun malvarlığı üzerinde uygulayabileceği haciz ve paraya çevirme işlemlerine devam edememesidir. Gerçekten kamu alacaklısının uyguladığı haciz ya da paraya çevirme işlemleri resen icra edilebilir bir nitelik taşımakta iken, kamu borçlusunun iflas etmesi halinde kamu alacaklısının kullanabileceği resen icra edilebilir bir yetkisi kalmamakta, alacağın tahsili için AATUHK 54 ve

¹⁵ Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, 2. Baskı, Ekin yay., Bursa, 2009, s. 672.

¹⁶ Gözler, age., s. 673. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Turhan yay., Ankara 2014, s. 433. Metin Günay, *İdare Hukuku*, 10. Baskı, İmaj yay, Ankara, 2011, s. 112. İcrailik unsuru, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinde "kesin ve yürütülmesi gereken" işlem terimi ile karşılığını bulmaktadır.

¹⁷ Gözler, s. 676-677. Günay, s. 113. Gerçekten 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu kamulaştırma işleminin öncelikle satın alma yoluyla yapılmasını öngörmekte, kamulaştırma bedeli için malikin rızasının sağlanamaması halinde ise 10. maddesiyle idare adına tescil için idarenin Asliye Hukuk Mahkemesi nezdinde dava açması gerekmektedir. Ancak bu tescil davasının temelini kamulaştırma kararı değil kamulaştırma bedeli oluşturmaktadır. Sadece kamulaştırma kararının icrası idare tarafından re'sen yapılamamakta, bunun yerine istisnai olarak idareye yüklenen tescil davasının sonucuna bağlanmaktadır. Bununla beraber kamulaştırma işleminin re'sen icra edilebilir olmaması, bu işlemin idari işlem niteliğini ortadan kaldırmamakta, işlemin iptali, kamulaştırılan taşınmazın maliki tarafından kamulaştırma işlemine karşı idare mahkemesinde dava açılan davada bir kabul kararı verilmesine bağlı kalmaya devam etmektedir.

100. maddelerinin atfi gereği İİK hükümlerine göre iflas idaresine kayıt yaptırılması ve iflas idaresince yapılacak paraya çevirme işlemlerinin sonucunun beklenmesi gerekmektedir. Ancak tıpkı kamulaştırma örneğinde olduğu gibi, kamu alacağını doğuran işlemin varlığı iflas idaresinin takdirinden bağımsızdır ve iptal edilmediği sürece hukuk âleminde kalmaya devam eder. Öte yandan kamu alacağının belirlenmesi kamulaştırma istisnasında kanunla açıkça düzenlenerek Asliye Hukuk Mahkemesine bırakılmışken, kamu alacağının tutarına ilişkin ihtilafın çözümü Asliye Ticaret Mahkemesine bırakılmamıştır.

İdari işlemlerin nitelikleri arasında üçüncü sırada ise hukuka uygunluk karinesi yer alır. Buna göre idari işlem aksi mahkeme kararı ile hüküm altına alınana kadar hukuka uygun sayılır. Gözler bu karinenin dört sonucu olduğuna dikkat çekmektedir. Bunlar idari işlemin sonuçlarının derhal doğması, davayı açacak kişinin idare değil özel kişi olması, ispat yükünün idareye değil özel kişiye ait olması ve dava açılmasının işlemin yürütmesini durdurmamasıdır.¹⁸

Konumuz açısından en önemli niteliğin de bu sonucusu olduğu açıktır. Nitekim kamu alacağını konu alan idari işlem de bu hukuka uygunluk karinesinden yararlanacak ve sonuçları derhal doğacaktır. Dolayısıyla kayıt talebinde bulunulan iflas idaresinin bu talebi ret “yetkisi” değil, ancak bu işlemin iptali için dava açma “hakkı” vardır. Bununla beraber dava hakkının kullanılması da kayıt yükümlülüğünü ortadan kaldırmamakta, kamu alacağının ihtilafı olduğu şerhiyle beraber sıra cetveline kaydı gerekmektedir.

İflas masasının kanuni temsilcisi sıfatını taşıyan iflas idaresinin, müflis borçluya kıyasla sahip olduğu haklar farklılık gösterebilir. Ancak iflas idaresinin herhangi bir kamu borçlusunun sahip olduğundan daha fazla hakka sahip olduğu yargısının bir dayanağı yoktur. İflas idaresi hakkında borç doğuran bir idari işlem yapılan herhangi bir kişi gibi, vergi dairesince yapılan tarhiyat işlemi ya da idare tarafından kesilen para cezasına dayalı olarak ortaya çıkan kamu alacağının iptali için dava açabilir. Ancak bu davanın açılması dava konusu idari işlemi ortadan kaldırmayacağı gibi, bu işlem kaynaklı kamu alacağının kayıtlara işlenmemesi için de bir gerekçe oluşturmaz. Bu kısım kayıt bildirimlerinin konu aldığı idari işleme (tarhiyat,

¹⁸ Gözler, age., s. 678-680. Günday, age., s. 114.

para cezası verilmesi) kaynaklı borç için dava açıldığı açıklaması ile birlikte sıra cetveline kaydedilmesi gerekir. Zira idarenin yaptığı bir işlem ya idare tarafından geri alınabilir ya da idari yargı (ya da duruma göre sulh ceza hakimi) tarafından iptal edilebilir. Bunun ötesinde iflas idaresinin bir idari işlemi yok sayma ya da tanımama yetkisi yoktur.

3.2. Kayda Konu Alacağın Bir Kamu Alacağı Niteliği Taşınması

Kavramı tanımlayan AATUHK md. 1 düzenlemesiyle belirlendiği üzere kamu alacağı, kamu idarelerinin tüm alacakları anlamına gelmemektedir.¹⁹ Bir kamu alacağından söz edilebilmesi için (1) alacaklının devlet, belediye veya il özel idaresi olması ilk şarttır. Kamu alacağı, bir vergi alacağı olabileceği gibi, bir para cezası ya da takip masraflarından da oluşabilir. Dolayısıyla kamu alacaklısı vergi dairesi olabileceği gibi, alacağı AATUHK 1. maddesinde belirtilen alacak türlerinden olmak kaydıyla başka bir kamu tüzel kişisi (örn. idari para cezasına dayalı olarak belediye) de olabilir.²⁰

Kamu alacağı niteliği taşımak için sahip olunması gerekli ikinci koşul, (2) alacağın sözleşme, sebepsiz zenginleşme ve haksız fiilden kaynaklanmıyor olmasıdır. Bu durumda örneğin müflis borçlunun vergi dairesinin bir demirbaşına verdiği zarar nedeniyle doğan tazmin borcu kamu alacağı niteliği taşımamakta ya da belediyenin kiracısı müflisin belediyeye olan kira borçlarının da yine kamu alacağı olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla iflas idaresinin, sözleşme, haksız fiil ya da sebepsiz zenginleşme kaynaklı ilişkilere dayalı alacak kayıt bildirimlerini, alacak idareye ait olsa dahi bir kamu alacağı niteliği bulunmadığından,

¹⁹ AATUHK md. 1: “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.” (Mevzuat Bilgi Bankası)

²⁰ Bununla beraber örneğin 5510 Sayılı Kanun’un 88. maddesi ile Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarının ya da mülga 4389 ve 5411 Sayılı Bankacılık Kanunlarıyla TMSF alacaklarının AATUHK hükümleri dairesinde tahsil edileceğinin düzenlenmesi bu alacakları kamu alacağı statüsüne sokmamaktadır. Bu nedenle de bu kısım alacaklar çalışmamızın sınırları dışındadır. Belirtilmesi gereken bir diğer husus, kamu alacağının AATUHK 1. maddesi gereği adliye mahkemesi tarafından verilen para cezasını da konu alabileceğidir. Bununla beraber bu alacağın tahsili para cezasını veren mahkeme tarafından değil tahsile yetkili idari makamca (örneğin vergi dairesi) yapılacak ve ödenmemesi halinde örneğin vergi dairesince gönderilecek bir ödeme emri işlemi ile yine bir idari işleme konu olacaktır.

reddetmesi elbette ki hukuka uygundur.

Bunun yanında alacak kayıt bildirimini İİK hükümleri gereğince yapıyor olması da, alacağın kamu alacağı niteliğini etkilemez. Zira kamu alacaklarının içerik ve özellikleri AATUHK md. 1 ile belirlenmiş, md.100 ile de iflas halinde kamu alacağının tahsili için iflas müdürlüğüne tasfiyenin şeklinin alacaklı kamu idaresine bildirilmesi yükümlülüğü yanında, md. 21/3 hükmü ile kamu alacaklarının iflas halinde İİK md.206 kapsamında imtiyazlı alacak niteliği taşıdığı gösterilmiştir. İİK hükümleri de AATUHK hükümlerini zımnen de olsa ilga edecek şekilde müflisin tüm borçlarının aynı hukuksal statüde olacağını gösteren bir düzenleme getirmemiştir. Dolayısıyla alacak kayıt bildiri de bir idari işlem niteliği taşımakta ve idari yargının denetimine tabi olmaktadır.

4. Alacak Kayıt Bildirimini İdari İşlem Niteliği

Yukarıda kamu borcuna dayanak oluşturan idari işlemin niteliğini ortaya koyduktan sonra, iflas masasına yapılan kayıt bildiri işleminin niteliğini de ayrıca ele almak gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki, kamu alacaklısının alacağını belirleyen işlemi ile (örneğin resen vergi tarhi), bu alacağın iflas müdürlüğüne bildiri işlemi iki ayrı işlemidir. İflas müdürlüğüne böyle bir bildiri herhangi bir nedenle yapılmamış olması, müflisi kamu borcundan kurtarmayacağı gibi, iflas idaresinin iflas müdürlüğüne yapılan bu bildiri gereği olarak kamu alacağını sıra cetveline kaydetmemesi de bu kamu borcunu ve dayanağı işlemi ortadan kaldırmaz. Bununla beraber bir alacak kayıt bildiri işleminin, kamu borcunu tespit eden (örn tarhiyat) ya da doğuran (örn. idari para cezası) bir işleme dayanması şarttır. Bu durumda özellikle alacağın bildiri işleminin niteliğinin ve dolayısıyla hukuksal gücü ve etkisinin belirlenmesi gerekir. Aşağıdaki başlıkta ele alacağımız, istisnai durumlarda iflas idaresinin kamu alacağının sıra cetveline kaydını ret hakkı olup olmadığı sorusunun cevabı da bu teorik tartışmanın sonucuna bağlıdır.

Kayıt bildiri işleminin nitelik ve sonuçlarının tespiti için sorulması gereken soru, bu işlemin bir idari işlem olup olmadığıdır. Sorunun cevabı evetse, yukarıdaki teorik açıklamalar ışığında iflas idaresinin, hiçbir kayıt ve şart altında bu kayıt bildiri ret hakkı olmayacak, kamu alacağı bildiri kabul etmiyorsa her halükarda bunu idari yargıya davacı sıfatıyla taşıma yükümlülüğü kendisine ait olacaktır. Sorunun cevabı hayır ise bu

durumda da alacak kayıt bildirimini reddedilen kamu alacaklısının diğer özel hukuk kaynaklı alacaklılar gibi İİK 235. maddesi gereği Asliye Ticaret Mahkemesinde kayıt kabul davası açması gerekecektir.

Öğretide bir görüş bu bildirimün idari bir işlem niteliği taşımadığı, açıklayıcı niteliği dışında hukuki bir etkisi bulunmadığı yönündedir.²¹ Bu görüş daha ayrıntılı bir şekilde gerekçelendirilmediğinden, katılmadığımız bu görüşe dayanak oluşturabilecek muhtemel argümanları da kendimizce ortaya koyup değerlendirmek istiyoruz. Bunlardan birincisi izlenen usulle ilgilidir. Örneğin vergi alacağının tebliği işlemi, bir idari işlem olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş ve idari bir usule bağlanmıştır. İflas masasına yapılan alacak kayıt bildirimini ise İİK hükümleri gereği yapılmakta ve kamu alacaklarını özel hukuk kaynaklı alacaklardan farklı kılan idari bir usul de vaz edilmemektedir. Bu durumda öğretilde yapılan idari işlem - idarenin işlemleri ayrımı²² çerçevesinde iflas idaresine yapılan kamu alacağının kaydına ilişkin bildirimün “idari işlem” değil, “idarenin işlemi” niteliği taşıdığı düşünülebilecektir. Hatta öğretilde örneklendiği üzere kesin ve yürütülmesi gerekli nitelik taşımayan “bildiri” ve “borç ödemeye davet” gibi işlemlere benzer biçimde alacak kayıt bildirimini, “enformel idari işlem”²³ ya da “bilgi

²¹ Deynekli, age., s. 95. Nitekim Deynekli bu teorik temelden yola çıkarak aşağıda ayrıntılı olarak değinileceği üzere ödeme, mükerrer kayıt gibi durumlarda iflas idaresinin kayıt bildirimini ret yetkisi olduğunu savunmaktadır.

²² Celal Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay yay., Ankara, 1990, s. 11. Günday, age., s.110.

²³ Gözler bu kapsamda, Danıştay 11. Dairesinin E.1995/4616, K 1996/203, T. 17.01.1996 künyeli kararı ile de ortaya konulduğu üzere borçluya borcunu gösteren, herhangi bir müeyyide öngörmeksizin ödemeye davet eden bildirimler icrai nitelik taşımamakla beraber idari işlem olduğunu ifade etmektedir (age., s. 735-740). Bununla verilen örneğe konu kararda, alacak kamu alacağı niteliği dahi taşımamakta ve yasal bir usulün yerine getirilmesinden bağımsız olarak varolan alacağın ödenmesi istenmektedir: “Vergi uyumsuzluklarında yürütülmesi zorunlu idari işlem, ihbarname veya ödeme emri tebliği, tahakkuk fişi kesilmesi ya da vergi tevkifi yahut düzeltme ve şikayet başvurularının yetkili makamlarca ret edilmesi halinde ortaya çıkar. Olayda ise belediye tarafından ödenen verginin davacıdan istenilmesine ilişkin ihtarname, borçluya borcunu gösteren, onu ödemeye davet eden ve icrai niteliği olmayan, bu nedenle de idari davaya konu olacak bir idari işlem niteliği de taşımadığından, iptali istemiyle açılan davanın idari yargıda incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durumda belediyenin ödediği vergiyi özel hukuk hükümleri çerçevesi içerisinde borç-alacak ilişkisi imiş gibi ihtarname ile istemesi sonucunda çıkan uyumsuzluğun genel hükümler çerçevesinde adli yargı yerlerinde incelenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla belediye başkanlığı tarafından düzenlenen ihtarnameye karşı açılan dava vergi mahkemesinin görevine girmediğinden ihtarnamenin iptali yolunda verilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.” (Kazancı Bilgi Bankası)

verici ve açıklayıcı nitelikteki işlemler”²⁴ olarak tanımlanabilecektir. Dolayısıyla kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmayan bildirim, iflas idaresince reddedilebileceği gibi, bir iptal davasına konu olamayacak ve kamu alacaklısının kayıt kabul davası açması gerekecektir.

Biz yukarıda değindiğimiz idari işlemin unsurları açısından bakıldığında bu alacak kayıt bildiriminin de idari işlem niteliği taşıdığını düşünüyoruz. Bunun en basit nedeni ise bu bildirim sadece daha önce yapılmış -tarhiyat ya da idari para cezası- gibi bir işlemi bildirmesi değil, aynı zamanda bu işleme konu alacağın vadesi geçmişse, vadeden iflas tarihine kadar geçen sürede işleyen gecikme zammını da ayrıca içermesidir. Oysa tarhiyat işlemini gösteren vergi-ceza ihbarnamelerinde gecikme zammı yer almaz. Keza ödeme emirlerinde de gecikme zammı ödeme tarihinde hesaplanacağından, iflas masasına yapılan bildirimde gösterildiği şekilde bir gecikme zammı gösterilemez. Dolayısıyla iflas idaresine yapılacak kayıt bildirim, çoğu kez sadece dayanağı olan idari işlemdeki asıl borç tutarını değil, bunun yanında bu kamu alacağının iflas tarihine kadar geçen gecikme zammını da içerecek, dayanak idari işlemde (örn. tarhiyat ya da para cezası) daha yüksek tutarlı bir alacağı konu alabilecektir.

Bunun yanında öğretide enformel işlem olarak tanımlanan, kamu alacaklısının borçluya yaptığı bilgilendirme işlemleri herhangi bir yasal zorunluluk içermezken, kamu alacaklısının alacağın kaydı için bulunduğu bildirim yasal bir zorunluluktur. Bu kapsamda bilgilendirme amacıyla kamu borçlusuna gönderilen yazılar gibi icrai nitelik taşımayan işlemlerden farklı olmak üzere,²⁵ kamu alacağının sıra cetveline kaydı için yapılan alacak bildirim icrai nitelik taşır. Nitekim kesinleşmiş bir işleme dayalı alacak bildiriminin örn. faize ilişkin kısmına karşı dahi idari yargıda dava açılabilmesinin temelinde de bu bildirim işleminin idari işlem niteliği yer almaktadır.

Dava konusu işlemin, ilgili kamu idaresince yapılan alacak kayıt bildirim işlemi olması, davacının dava ehliyetine ilişkin VUK 377. maddesi çerçevesinde doğabilecek soru işaretlerini de ortadan kaldırmaktadır. Gerçekten, anılan maddede yer alan “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler*” hükmü, dava açma ehliyetini “mükellefe” tanımakta, bu

²⁴ Erkut, age., s. 144.

²⁵ Serkan Ağar, Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem, *TBB Dergisi*, Y.2006, S. 679 s. 290

düzenleme öğretide dikkat çekildiği üzere dava ehliyetini mükellefe değil menfaat sahibine tanıyan İYUK md. 2 hükmü arasındaki doku uyumsuzluğu oluşturmaktadır.²⁶ Öte yandan İİK 226. maddesi gereği aynı anda hem iflas idaresinin mükellefin temsilcisi sıfatını taşıması, hem de menfaat sahibi olması karşısında, Danıştay içtihadına göre kayıt bildirimine karşı açılacak davada iflas idaresinin dava ehliyetine ilişkin bir tereddüt bulunmadığını belirtmek gerekir.

Nitekim Danıştay 7. Dairesi de, salt iflas tarihinden sonraki davalarda değil, iflas tarihinden önce açılmakla beraber müflisin malvarlığını ilgilendiren diğer davalarda dahi dava ehliyetinin iflas idaresine ait olacağı yargısını iflas idaresinin yasal temsilcilik ve menfaat kavramlarıyla temellendirmiştir: “(...)iflasın açılması ile müflisin masaya giren malları üzerindeki tasarruf yetkisi kısıtlanmakta, iflas kapanıncaya kadar bu mallar üzerindeki her türlü tasarruf yetkisi iflas masasına ve masanın kanuni temsilcisi olan iflas idaresine geçmektedir. Gerek öğretide, gerekse bir çok yargı kararında; bir kamu alacağı olan vergi alacağının; kişinin para ile ölçülebilen mal ve hakları olarak tanımlanan "mal varlığı (mamelek)" ını ilgilendirmesi sebebiyle, iflas masasına dahil olan mal ve hakları etkilediği ve, bundan ötürü de, vergi davalarının, kişinin mal varlığını ilgilendiren diğer hukuk davalarından farklı olmadığı kabul edilmiştir. Müflis yükümlü tarafından açılacak vergi davasının aleyhe sonuçlanması, masanın aktifinin azalmasına, pasifinin artmasına neden olacağından, masanın alacaklıları yönünden de zararlı sonuçlar doğuracağı tabiidir. Dolayısıyla, iflasın açılması ile, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti, iflas masasını oluşturan mallar yönünden kısıtlanan yükümlünün, masaya dahil olan mal varlığını ilgilendiren uyumsuzluklarda, davayı takip ve kanun yollarına başvurma yetkisinin bulunmadığının; bu yetkinin, müflise değil, masanın haklarını korumakla yükümlü ve sorumlu olan iflas idaresine geçeceğinin kabulü zorunludur.”²⁷

²⁶ Akkaya, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, *AÜHFD*, Y. 1997, C.46, S. 1-4, s. 193. Akkaya, Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*, Danıştay yay., Ankara 2013, s.181-182

²⁷ D. 7. D., E. 2006/2103, K. 2007/873, T. 6.3.2007, Kazancı Bilgi Bankası. Aynı yönde: Gürsel Kaplan, “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, *İÜHFM*, Y. 2011, C. LXIX, S.1-2, s. 384-385. “İcra İflas Kanunu hükümleri gereğince, iflasına karar verilmiş şirketin yetkilerinin tamamı iflas idaresine geçtiğinden, kamu idarelerinin bütün taleplerinin iflas idaresine yapılması

Değnilmesi gereken bir başka husus, iflas idaresinin idari yargıda açacağı dava ile doğacak sonuçlardır. Bilindiği üzere İYUK 27/4 hükmü gereği, “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından 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*”. Ancak AATUHK 54 ve 100. maddeleri gereği, iflasın açılmasından sonra müflisin kamu borçları için müflise karşı bir icra takibi yapılması zaten mümkün bulunmamakta, bu alacaklar da tıpkı özel hukuk kaynaklı alacaklar gibi İİK hükümlerine göre, (rehnin paraya çevrilmesine ilişkin istisnalar saklı kalmak üzere) sıra cetveli yapılması ve paraya çevrilen mal ve hakların bu sıra cetveline göre dağıtılması suretiyle tahsil edilmektedir. Dolayısıyla iflas tarihinden sonra kamu alacağının tahsili için örn. ödeme emri gönderilmesi mümkün bulunmamakta, ancak örn. bu ödeme emirlerine konu borcun iflas idaresine bildirilerek sıra cetveline kaydının istenmesi gerekmektedir²⁸. Bu nedenle tahsilat işlemlerinin seyrine ilişkin İYUK 27/4 hükmünün iflas prosedürü ve kayıt bildirimine işlemine karşı açacak davalar açısından uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Bununla beraber, müflis tüzel kişinin AATUHK 35 ve mükerrer 35. maddeleri kapsamındaki kanuni temsilcilerinin şahsi mal varlıkları ile sorumluluğu saklıdır²⁹.

gerekmektedir”. D. 9. D., E. 2006/2550, K. 2008/1271, T. 13.3.2008, Kazancı Bilgi Bankası

²⁸ “(...) iflasına karar verilen yükümlü şirketin, Mayıs-1990 dönemi katma değer vergisi, kaçakçılık cezası ile gecikme faizi borçlarının tahsili amacıyla iflas idaresi adına düzenlenerek yükümlü şirkete tebliğ edilen ödeme emrinin iptali isteği ile açılan davayı; 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 32ve 33. maddeleri hükümlerine göre, tasfiyesine karar verilen şirketin kamu borçlarının ödenmesi yükümlülüğünün ve sorumluluğunun iflas idaresine ait olduğu, kamu alacağının iflas masasına yazdırıldığı, ancak tasfiye işlemi tamamlanmadığından kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle kabul ederek ödeme emrini iptal eden Vergi Mahkemesi kararının; kamu alacağının zamanında ödenmemesi nedeniyle kanuni vebibelerin yerine getirilmesinin iflas idaresine ait olduğu, bu amaçla düzenlenen ödeme emrinin yerinde olduğu öne sürülerek bozulması isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi”. D. 9. D., E. 1992/5990, K. 1994/29, T. 11.1.1994, Kazancı Bilgi Bankası

²⁹ AATUHK 3. maddesinde yer alan “*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacakları*”, aynı Kanunun 35 ve mükerrer 35. maddelerine göre, müflisin kanuni temsilcilerinden tahsili için icrai işlemler ve bu işlemlere karşı kanuni temsilcilerin

Bu kapsamda son olarak kayıt bildirimini işleminin iflas idaresince reddedilmesinin yaratabileceği hukuksal kaos tehlikesine de dikkat çekmek gerekir. Kamu alacaklısının kayıt bildirimini reddedilmesi üzerine, müflisin mal varlığı üzerinde cebri icra yetkisi kullanması ve böyle bir yetki kullanımının istisnai de olsa idari yargı tarafından hukuka aykırı bulunmaması³⁰ halinde doğabilecek sorunlar buna örnektir. Kamu alacaklısının kayıt kabul davası açmaya zorlanması hukuka aykırı olduğu kadar, tahsilata ilişkin işlemlerin AATUHK 54. ve 100. maddeleri hükümleri gereği İİK'ya göre ve iflas idaresi eliyle yürütülmesi gerekirken, kamu alacaklısının doğrudan cebri icra gücüne başvurması da hukuka aykırı nitelik taşıyacaktır.

5. Alacak Kayıt İşlemlerinde Görevli Yargı Yolu

İflas idaresiyle kamu alacaklısı arasında kayıt bildirimini reddi nedeniyle doğan ihtilafın bir diğer boyutu ihtilafın çözüleceği yargı yolunun belirlenmesinde karşımıza çıkar. İİK, (md. 234 ile) iflas idaresinin alacağın varlığı ve tutarı ile alacağın sırasını reddi işlemleri birbirinden ayrıldıktan sonra, (md. 235 ile) sıraya ilişkin itirazların icra hukuk mahkemesi, alacağın varlığı ve tutarı hakkındaki itirazların ise Asliye Ticaret Mahkemesi nezdinde çözüleceği düzenlenmiştir.³¹ Çalışmamız ise münhasıran kamu alacağının varlığı veya tutarına ilişkin ret kararlarının hukuka aykırılığına ilişkin olduğundan savunduğumuz tez, Asliye Ticaret Mahkemelerinin kamu

dava hakları da söz konusu olabilecektir. Ancak kanuni temsilcilerin kendileri aleyhine tesis edilen işlemlere karşı açacakları davaların her halükarda, bu davanın tarafı olmayan iflas idaresi açısından doğrudan bir sonuç doğurması düşünülemeyecektir..

³⁰ "Her ne kadar, İcra ve İflas Kanununun 184'üncü maddesi uyarınca, iflasına karar verilen firmanın borçlarının iflasın kapanmasına kadar iflas masasına kaydedilmesi gerekmekte ise de; ödeme emrine konu kamu alacağının iflas masasına kaydının 25.2.1998 günlü alacaklı vergi dairesi müdürlüğü yazısı ile istenilmiş olması ve esasen, söz konusu alacağa ait vergi ve ceza ihbarnamesinin alacağın masaya kaydı ile görevli iflas memuruna tebliğ edilmiş bulunması karşısında; anılan görevlinin masaya kayıt işlemini yapmamış olmaması, kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenmesine engel değildir". D. 7. D., E. 2000/3256, K. 2002/2290, T. 6.6.2002, Kazancı Bilgi Bankası

³¹ Dolayısıyla alacak kaydı bildirimlerinin alacağın varlığı ve miktarı yönünden reddi ile alacağın iddia edilen sıraya koymaması birbirinden farklı hukuksal ihtilaflardır. Kabul edilen kamu alacağının (mevcut yasal düzenlemeye göre) imtiyazlı alacakların yer aldığı üçüncü sıraya kaydedileceği açık olduğu gibi, aksi durumda kamu alacaklısının icra hukuk mahkemesi nezdinde alacağın kaydedildiği sıraya ilişkin şikâyette bulunması gerekir: Kuru, *İflas ve Konkordato Hukuku* s. 313.

alacağıının varlığına ve tutarına ilişkin –hiçbir surette- karar veremeyeceği, bu konuda görevli bulunmadığıdır. Bu gerekçenin pozitif hukuktaki dayanağı ise amme alacaklarının aslı ve ferilerine ilişkin ihtilaflarda vergi mahkemelerinin görevli olduğunun düzenleyen 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 6. maddesidir.³²

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 işlemle doğmakta ve ihtilafın çözümünde idari yargı yetkili olmaktadır. Bir özel hukuk alacağıının kamu alacağıından 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 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 yansıtmak istediği bir özel alacaktır. Bu tip durumlarda adli yargının talepte bulunan tarafın gerçekten alacaklı olup olmadığını belirlemek için kamu alacağıının doğup doğmadığı ile ilgili değerlendirme yapması ise tabiidir. Nitekim yukarıdaki örnekler üzerinden gidilecek olunursa, KDV tahakkuk etmeyen bir işlem nedeniyle bir özel hukuk kişinin başka bir özel hukuk kişisinden alacak talebinde bulunması,³³ bir özel hukuk kişinin ödediği vergiyi

³² “Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları (...) çözümler”. (Mevzuat Bilgi Bankası). Bununla beraber alacağın niteliğine göre örneğin kamu alacağı 2872 Sayılı Çevre Kanunu kaynaklı bir idari para cezasından kaynaklanıyorsa, bu işleme karşı Kanun’un 25. maddesi gereği idare mahkemesinde dava açmak gerekecektir.

³³ “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24/c maddesinde vade farkı adı altında elde edilen gelirlerinde matraha dahil olduğu belirtilmiş ise de somut olayın özelliği gereği, vade farkının uygulandığı alacak mal veya hizmet alımına ilişkin olmayıp, davacı kooperatifin 17.09.1999 tarihli genel kurulunda kararlaştırılan ve kooperatifin işletilmesi amacıyla ortakların katılımını amaçlayan katkı payı alınması niteliğindedir. Anılan katkı payına geç

hukuksal bir dayanak olmaksızın bir başka özel hukuk kişisine yansıtmak istemesi³⁴ hallerinde taleplerin haklılığı/haksızlığı adli yargı tarafından tespit edilebilecektir. Böyle bir tespit kamu alacağının varlığını etkilemeyecek sadece ihtilafın tarafı özel hukuk kişileri açısından bir sonuç doğuracaktır. Çalışmamıza konu ilişkide ise taraflardan biri kamu tüzel kişisi olduğundan ve ihtilaf konusu bir idari işleme dayandığından, ihtilafın adli yargı tarafından çözümü olanaksızdır.

Nitekim Yargıtay'ın iflas idaresinin kamu alacağının kayıt bildirimini reddetmesini hukuka aykırı bulan kararlarında gerekçe genellikle, kamu alacağı ile ilgili ihtilaflar konusunda karar verme yetkisinin iflas idaresine ait olmadığı, iflas idaresinin ret kararı verme yerine ihtilaf konusu borç için idari yargıda dava açma yoluna gitmesi gerektiği şeklindedir. Ancak Yargıtay vardığı bu sonucu gerekçelendirirken -kamu alacağı kavramından bahsettiği istisnai kararlar³⁵ - bir yana, salt görevli yargı yolu çerçevesinde hareket etmekte, kamu alacağının özel alacaklardan olan farklarına ilişkin teorik bir gerekçelendirme yapmamakta, pozitif dayanak göstermemektedir.³⁶

ödenmesi nedeniyle yine kooperatif genel kurulunca kararlaştırılan vade farkının uygulanması ile bulunan miktar, vergiyi doğuran mal veya hizmet alımı niteliğinde olmadığından K.D.V. uygulanması mümkün bulunmamaktadır.” Y 11. H D. E. 2004/5959 K. 2005/2531T. 21.3.2005 Kazancı Bilgi Bankası.

³⁴ “Öyleyse mahkemece bu işten anlayan uzman bilirkişi aracılığı ile gerektiğinde ortaklığın ve Maltepe Vergi Dairesinin kayıtları üzerinde de inceleme yaptırılmak suretiyle davacının ödediği verginin devir sözleşmesine göre davalının yükümlülüğü altında bulunup bulunmadığının saptanması ve ortaya çıkacak sonucuna göre karar verilmesi gerekir”. YHGK. E. 1998/13-151, K. 1998/202, T. 4.3.1998 Kazancı Bilgi Bankası

³⁵ “Davacı hazine vekilinin müflis şirketten olan alacağını iflas masasına kaydettirme talebi iflas daireince kısmen reddedilmiştir. Vergi alacağı bir kamu alacağı olduğundan iflas idaresinin davacıyı masaya karşı kayıt kabul davası açmaya zorlamak yerine kamu alacağını sıra cetveline yazması ve şartları varsa bu alacak iddiasını karşı müflis yerine yargı yoluna (örn vergi mahkemesine) başvurması ve sonucuna göre işlem yapması gerekir.” Y. 19. H.D. E. 2001/6539, K. 2001/238, T. 17.01.2002, Kazancı Bilgi Bankası. Aynı yönde Y. 19. H.D. E. 1996/360, K. 1996/1572, T. 27.02.1996, Mustafa Oskay, - Coşkun Koçak, Adnan Deynekli, Ayhan Doğan, *İcra İflas Kanunu Şerhi*, Turhan yay. Ankara 2007, s. 5154-5155. “Vergi alacağı bir kamu alacağı olmasına göre (...)” Y. 19. H.D. E. 1998/4327, K. 1998/5471, T. 24.09.1998, Adnan Deynekli, Sedat Kısa, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, Turhan, Ankara, 2005, s. 1046.

³⁶ “Bir vergi alacağından müflisin sorumlu tutulup tutulamayacağı konusunda ortaya çıkan ihtilafta adli yargı değil idari yargı görevlidir. Böyle bir durumda iflas idaresinin nizalı 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). Mahkemece bu yönler gözetilerek (...)” Y. 19. H.D. E.1998/2328, K.

Bir başka deyişle (ulaşabildiğimiz) Yargıtay kararlarında, yukarıda ele aldığımız idari işlem, idare ve kamu alacağı kavramları çerçevesinde bir nedensellik bağı kurulmadan, doğrudan ihtilafın adli yargıda değil idari yargının görev alanına girdiği sonucu üzerinden hareket edilmektedir. Gerekçelendirmedeki bu eksiklik kanımızca aşağıda dikkat çekilecek istisnai

1998/3223, T. 07.05.1998 Deyneli-Kısa, age., s. 1047. Dava, (...) alacağının masaya kayıt ve kabulü istemine ilişkin olup, mahkemece "davalı iflâs idaresinin vergi alacağını inceleme yetkisi bulunmadığı ve alacağa yönelik itirazını vergi mahkemesinde ileri sürebileceği" gerekçesiyle "davanın kabulüne" karar verilmiş, hüküm davalı iflâs idaresi vekili tarafından temyiz edilmiştir. (...) usul ve kanuna uygun bulunan hükmün onanmasına". Y. 19. H.D. E. 2005/10855, K. 1475 T. 16.2.2006, e-Uyar Bilgi Bankası. "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" Y. 19. H.D., E. 2001/4557, K. 2001/495, T. 23.0.2003 Uyar, s.16572. Aynı yönde Y. 19. H.D., E. 2002/5642, K. 2002/503, T. 23.01.2003 e-Uyar Bilgi Bankası. Y. 19. H.D. E. 2001/3439, K. 2001/4866, 21.06.2001 Uyar, s.16575. 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". Y. 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". Y. 19. H.D., E. 2001/4557, K. 2001/495, T. 23.1.2003, e-Uyar Bilgi Bankası. "Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere ve özellikle iflâs idaresinin masaya bildirilen vergi alacağı konusunda karar vermeden masaya kabul edip müflisin başvuracağı yollara kendisinin başvuracak olmasına göre, (...) hükmün onanmasına". Y. 19. H.D. E. 2002/5642, K. 2002/503, T. 23.1.2003 T. "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. Y. 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. Bilimsel görüşler de bu yöndedir (B. Kuru, İflas ve Konkordato Hukuku 1971, Sh. 313; N. Berkin, İflas Hukuku 1972, Sh. 355; E. Yılmaz, İflas İdaresi 1976, sh. 97)." Y.H.G.K., E. 1995/19-662, K. 1995/1149, T. 20.12.1995 Hukuktürk Bilgi Bankası Aynı yönde: Y. 19. H.D., E. 1999/3436, K. 1999/3862, T. 03.06.1999, Deyneli-Kısa, age., s. 1041. Y. 19. H.D., E. 1998/635, K.1998/1788, T. 12.03.1998, Deyneli-Kısa, age., s. 1048 ve aşağıda 33. dipnotta yer verilen diğer kararlar.

hallerde ticaret mahkemesinin kamu alacağı ile ilgili ihtilaflarda görevli olmasına cevaz veren farklı kararlar verilmesine neden olmakta, Yargıtay “kararların”, “içtihadı” dönüşmesini de engellemektedir.

Bu kapsamda ele alınması gereken ikinci husus, iflas idaresinin alacak bildirimine karşı kullanabileceği dava hakkının bir sınırı olup olmadığıdır. Öğretide Kuru, kamu alacağının kesinleşmesi halinde kabul edilerek sıra cetveline koşulsuz kaydedilmesi, kesinleşmemiş ise her hangi bir karar vermeden sıra cetveline kayıt ve idari yargıda iptali için dava açılması gerektiği şeklinde bir ayırım yapmaktadır. Ayrıca iflas idaresinin kesinleşmemiş alacağı reddetmesi halinde, kamu alacaklısının Asliye Ticaret Mahkemesi nezdinde kayıt kabul davası açabileceğini, böyle bir davada Asliye Ticaret Mahkemesinin de idari yargıda dava açma hakkı saklı kalmak üzere alacağın sıra cetveline kaydına karar vereceğini belirtmektedir.³⁷

Yargıtay uygulamasında da büyük ölçüde yansımaları bulan³⁸ bu

³⁷ Kuru, El Kitabı, s. 1140.

³⁸ “Mahkemece iflas idaresinin usulüne uygun bir biçimde tahakkuk ettirerek kesinleştirdiği vergi alacaklarını iflas masasına koşulsuz olarak kaydetmesi gerektiği, kesinleşmemiş alacakları ise kaydetmekle beraber itirazlarını vergi yargısı nezdinde ileri sürmesi gerektiği gerekçesiyle davanın kabulüne davacı alacaklılarının şarta bağlı olmaksızın masaya kaydına karar verilmiş, hüküm davalı iflas idaresi tarafından temyiz edilmiştir. (...) hükmün onanmasına” Y. 19. H.D., E. 2007/2818, K. 2007/6489, T. 21.06.2007, Uyar, s.16566. “Mahkemece iflâs masasına kaydı istenen vergi alacağının reddedilemeyeceği, İflâs İdaresinin vergi mahkemesinde dava açabileceği gerekçesiyle İflâs idaresinin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı tutulmak kaydıyla 360.842.578.000 TL'nin iflâs masasına kayıt ve kabulüne karar verilmiş hüküm, İflâs İdaresince temyiz edilmiştir. Dosyadaki yazılara kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere ve özellikle vergi alacağının, koşulları varsa İflâs İdaresinin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı kalmak üzere masaya kayıt ve kabulüne karar verilmesinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre, (...) hükmün onanmasına” Y. 19. H.D. E. 2000/6702, K. 2000/7609, T. 9.11.2000, Talih Uyar, *İcra ve İflas Kanunu Şerhi*, Cilt 10, 2. baskı, Ankara 2010, s. 16576. “Bu halde uyumsuzluk konusu olan husus vergi alacağının tahakkuk edip etmediğidir. (...) İflas masasının idari (vergi) mahkemesinde bir dava açmadan ve borcu tamamen veya kısmen kaldırtmadan isteğin reddedilmesi doğru değildir. O halde mahkemece davalı iflas masasının şartları varsa vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı kalmak üzere, alacağın tamamının sıra cetveline kaydı gerekirken yazılı olduğu şekilde karar verilmesi doğru görülmemiş ve hükmün bozulması gerekmiştir.” Y. 11. H.D., E. 1988/7470, K. 1998/6907, T. 21.11.1988, Deyekli- Kısa, age., s. 672. “Vergi alacağının kayıt talebinin reddi üzerine açılan kayıt-kabul davasında VUK. `nun 10. maddesindeki koşulların gerçekleşip gerçekleşmediği tartışılmayacağından, iflas idaresinin vergi alacağının kayıt talebini reddetmeyerek, sıra cetveline geçirmesi ve kayıt koşullarının bulunmadığı kanaatinde ise iflas idaresinin kanuni yollara başvurma hakkı saklı kalmak üzere (VUK. Md. 162-377/1) sıra cetveline, müflis şirketin iflas masasından alacağın tamamen veya kısmen tahsil

görüşün daha ayrıntılı biçimde irdelenmesi gerektiğini düşünüyoruz. Gerçekten, iflas idaresinin, kamu borçlusuna kıyasla kamu alacağı talebine karşı daha farklı hakları olabilirse de, daha fazla bir hakkı olduğu söylenemez. Bu durumda kesinleşmiş alacaklar için iflas idaresince idari yargıya başvurulabileceği yönündeki görüş bizce de kural olarak doğrudur. Bununla beraber yukarıda da belirtildiği üzere alacak bildirimimin dayanağı olan işlem kesinleşmiş olsa da, kayıt bildirimini salt bu işlemi değil aynı zamanda bu işlemde kaynaklı gecikme zammı gibi ferileri de içerebileceğinden, kesinleşmiş bir alacağı konu alan kayıt bildirimimin içerdiği gecikme zammı gibi kalemlerin, idari yargıda dava konusu olabilmesi mümkündür.

İkinci olarak kesinleşme kavramının da irdelenmesi ve Yargıtay kararlarında rastlanan tahakkuk etme kavramı ile farkının belirlenmesi gerekmektedir.³⁹ Kesinleşme, VUK (md.112/3)⁴⁰ gereği, tarhiyat işlemine

edilememe koşuluyla kaydına karar verilmelidir". Y.H.G.K., E. 1995/19-662, K. 1995/1149, T. 20.12.1995, Hukuktürk Bilgi Bankası.

³⁹ Ne yazık ki, bazı kararlarda (örn: "Somut olayda Kağıthane Vergi dairesinin alacağı usulüne uygun olarak tahakkuk ve kesinleşme sağlanmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Oysa Kağıthane Vergi Dairesinin kaydını istediği alacakla ilgili vergiyi doğuran olayın iflastan önce meydana geldiği anlaşılmaktadır. Bu durumda mahkemece davacı idareye alacağın tahakkuk ve kesinleşmesini sağlaması için önel verilmeli daha sonra tahakkuk eden alacağın iflas idaresince vergi mahkemesinde dava konusu edilirse nizalı alacak olarak kaydına aksi halde kesinleşen alacağın sıra cetveline kayıt ve kabulüne karar verilmelidir" Y.19 H.D. E. 1998/30, K. 1998/1120, T. 19.02.1998, Deyneki-Kısa, age., s. 1048) kesinleşme ve tahakkuk kavramları da yanlış yorumlanmaktadır. İflas idaresinin müflis borçlu yerine tarhiyat işlemine karşı dava açmasında hiçbir engel bulunmamaktadır. Buna rağmen, kamu alacaklısına tahakkuk için önel verilmesine gerek olmadığı gibi, bilakis böyle bir önel potansiyel davacı iflas idaresinin tarhiyat işlemine karşı dava açma hakkını ortadan kaldıracı mahiyettedir.

⁴⁰ "3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda : (1)(2) a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Dava açılması nedeniyle

karşı iptal davası açılmaması ya da açılan iptal davasının (ilk derece) vergi mahkemesince reddedilmesi halinde doğan bir sonuçtur. Öğretide de, tahakkukun verginin ödenebilir hale gelmesini ifade ettiği, kesinleşmenin ise tüm olağan kanun yollarına başvuru olanaklarının tüketilmesi anlamına geldiği belirtilmektedir.⁴¹ Bu durumda tarhiyat işlemine karşı süresi içinde dava açılmadığı için tahakkuk eden bir vergi borcuna karşı tüm yargısal başvuru imkânlarının tükendiğini düşünmemek gerekir. Belirli sınırlar içinde tarhiyat işlemine karşı süresi içinde bir dava açılmamış olması⁴² ya da

tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.” (Mevzuat Bilgi Bankası)

⁴¹ Ahmet Kumrulu, Mualla Öncel, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 23. Baskı, Turhan, Ankara, 2014, s. 106-108.

⁴² “Ödenmesi gereken safhaya gelerek tahakkuk eden, kamu alacağı niteliği kazanarak 6183 sayılı Yasa kapsamına giren ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 37’nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca ödeme müddetinin son günü olan vadesinde de ödenmeyen kamu alacaklarının cebren tahsili için takibine başlanarak, kamu borçlusuna 55’inci maddeye göre tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan davalarda ileri sürülebilecek üç iddiadan biri olan ödeme emriyle istenebilecek bir borcun bulunmadığı iddiası; usulüne göre tahakkuk etmiş bir borcun bulunmadığı, ödeme emrinin konu edindiği alacağın, kamu alacağı niteliğini kazanacak şekilde tahakkuk etmediği yönündeki iddiaları içermektedir. Sözü edilen itiraz nedeni; yükümlüsü veya muhatabına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmesine neden oluşturan ve ihbarnamelerdeki vergi alacağı ve cezayı, vergi yasalarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak miktar itibarıyla belli eden bir idari işlem olan verginin tarhına da yol açan, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tekemmülüyle ilgili olup, tarh safhasına ilişkin iddia ve itirazları kapsamamaktadır. Davaya konu yapılan ödeme emriyle istenen harç ve cezaya ait ihbarnamenin tebliğinden sonra yapılan bu vergilendirmeye karşı açılan davaya ait dava dilekçesinin ikinci kez yenilenmek üzere reddinden sonra dava dilekçesini yenileyerek, salınan harç ve kesilen cezanın tarh safhasına ilişkin olup, harcı ve cezayı doğuran olayla ilgili iddialarını yargı yerine inceletme olanağını kullanmayan davacı tarafından ileri sürülen iddiaların, 6183 sayılı Yasanın 58. maddesinde öngörülen, borcun bulunmadığı iddiası kapsamında görülemeyeceği gerekçesiyle verilen ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Danıştay VDDGK E. 2008/345 K. 2008/360 T. 20.6.2008. Aynı yönde DVDDGK E. 2005/1 K. 2005/106 T. 22.4.2005 Krş.: “Davacının; ticari faaliyetini terk ettiği, gelir vergisi beyannamesini kendisinin vermediği yolundaki iddiaları ancak tarh aşamasında ileri sürülebileceğinden ödeme emrine karşı açılan davada incelenmesi mümkün değildir. DVDDGK E. 2002/57 K. 2002/227 T. 12.4.2002. “Ödeme emri çıkartılmadan önce kamu alacağının esasına ilişkin hukuki sakatlıkla ilgili iddiaların borçlunun talep etmesi hâlinde yargı denetiminden geçtiği ya da borçlu dava yoluna gitmeye gerek görmediği için itirazsız kesinleşmiş olduğu açıktır. 6183 sayılı Yasa’nın 58. maddesinin birinci fıkrasına göre bu aşamada ödeme emrine itiraz hâlinde mahkeme davayı sırf tahsile ilişkin olarak, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı nedenleriyle sınırlı olarak inceleyebilecektir. AYM E. 2009/83 K. 2011/29 T. 3.2.2011, Kazancı Bilgi Bankası

tarhiyat işleminin usulüne göre tebliğ edilmediği⁴³ hallerde, borçlunun bu alacağa dayalı olarak gönderilen ödeme emrine karşı da dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu durumda, iflas idaresinin de tarhiyat işlemine karşı süresi içinde dava açılmayarak kesinleşen alacaklara karşı, daha sonra bu alacağı konu alan ödeme emirlerinin de eklendiği alacak kayıt bildirimine karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı doğacağı düşüncesindeyiz.

Üçüncü olarak belirtilmesi gereken, bazı Yargıtay kararlarında kendine yer bulan, -iflas idaresinin kesinleşmemiş kamu alacaklarını reddetmesi üzerine kamu idaresince açılan kayıt kabul davasında Asliye Ticaret Mahkemesinin “idari yargıda dava açma hakkı saklı kalmak üzere” alacağın sıra cetveline kaydına karar vermesi gerektiği-⁴⁴ görüşünün de hatalı olduğudur. Zira iflas idaresi kendisine tebliğ edilen ve kamu borcunu bildiren idari işleme karşı doğrudan dava açmakla yükümlü olup, bu kayıt bildirimini gereğini hukuka aykırı bir biçimde yerine getirmemiş olması, idari yargıda dava açma süresini de durdurmaz. Bir başka deyişle Asliye Ticaret Mahkemesinin böyle bir davada verdiği karar bir görevsizlik kararı olmadığına göre, bu karardan sonra iflas idaresine idari yargıda dava açmak için usul kanunlarında (VUK-İYUK) öngörülme yeni bir süre verilmesi söz konusu olmamalıdır. İflas idaresine böyle telafi edici bir hakkın tanınması ancak, alacaklı kamu idaresince bildirilen kamu alacağına karşı dava açma süresinin belirtilmemiş olması halinde söz konusu olabilir.⁴⁵

⁴³ Açar, agm., s. 315.

⁴⁴ “Vergi alacağı bir kamu alacağı olmasına göre, iflas idaresinin kamu idaresini masaya karşı sıra cetveline itiraz davası açmaya zorlamak yerine, şartları varsa vergi alacağını sıra cetveline yazması ve bu alacak iddiasına karşı müflis yerine kanuni yollara (örneğin vergi mahkemesine) başvurması sonuca göre işlem yapması gerekir. Mahkemece bu yönler gözetilerek davalı iflas idaresinin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı kalmak üzere alacağın sıra cetveline kaydına karar verilmesinde bir isabetsizlik bulunmamaktadır.” Y. 19 HD E.1998/4327, K.1998/5471, T. 24.09.1998, Deynekli-Kısa, age., s.1046. “O halde mahkemece, davalı iflas idaresinin şartları varsa vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı kalmak üzere, alacağın tamamının sıra cetveline kaydı gerekirken (...)” Y.11. HD. E. 1988/7470, K. 1988/6907, T. 21.11.1988 Deynekli-Kısa, age., s. 1064.

⁴⁵ Gerçekten 2001 Anayasa değişikliğinden sonra Danıştay içtihadı da bu yönde gelişmiştir: “Anayasanın “Temel hak ve hürriyetlerin korunması” başlıklı 40 ıncı maddesine 4709 sayılı Kanun’un 16 ncı maddesiyle eklenen ikinci fıkrada ise “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” düzenlemesi öngörülmüş (...)Devletin kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı veya idari makamların gösterilmesi, ayrıca söz konusu başvurunun süresinin de belirtilmesi gerektiğinin bir Anayasal zorunluluk olduğu ve bu zorunluluğa Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, yasama, yürütme

6. İflas İdaresinin Kamu Alacağını Reddetme Yetkisinin Hiçbir Halükarda Bulunmaması

Öğreti ve Yargıtay uygulamasında rastlanan bir yaklaşım, istisnai hallerde Asliye Ticaret Mahkemelerine kamu alacağının varlığı ve tutarını belirlemede görevli olduğunu kabul ederek, dolaylı yoldan iflas idaresine kamu alacaklarını ret yetkisi tanımaktadır. Bu eğilimin temelinde açıkça dillendirilmese de muhtemelen, kamu alacağını konu alan işlemin basit ya da açık hatalar ve hukuki sakatlıklar içermesi halinde, ticaret mahkemelerinin ihtilafı daha hızlı bir biçimde belirleyebileceği düşüncesi yatmaktadır. Bu düşünceye göre, tahakkuk etmiş vergilere ilişkin başvuruların kabulü gerekmekte ise de, iflas idaresi iflastan önce ödenmiş, zamanaşımına ya da affa uğramış alacak kayıtlarını reddedebilecek,⁴⁶ bunun kaçınılmaz sonucu olarak ihtilaf Asliye Ticaret Mahkemelerinde çözülebilecektir.

Katılmadığımız bu yaklaşımı aşağıda iki ayrı alt başlık halinde değerlendirmek istiyoruz. Bu alt başlıklardan birincisi, borcu sona erdiren nedenlerin tespiti halinde karşılaşılan iflas idaresinin kamu alacağını sıra cetveline kaydını reddetmesi halini; ikincisi ise alacak bildirimine konu tutarın, mükerrer olarak kaydı ya da faizinin yanlış hesaplanması gibi gerekçelerle, kısmen kabulü kısmen reddi halini konu almaktadır.

6.1. Alacak Kaydı Talebinin Borcun Sona Erdiği Gerekçesiyle Reddi

Yargıtay kararlarında rastlanan bir görüş, kamu alacaklısı ile iflas

ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır(...) dosyada bulunan ödeme emri fotokopilerinin incelenmesinden; ödeme emrine karşı dava açılması halinde (...) dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu durum ise Anayasanın 40 ncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçesinde de belirtildiği gibi, (...) son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını göstermekte, dolayısıyla, Anayasanın 36 ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40 ncı maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle, özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmamaktadır". D. 4. Daire E. 2005/2134 K. 2006/2156 T. 13.11.2006, Kazancı Bilgi Bankası.

⁴⁶ Deynekli, age., s. 97-98.

masası arasındaki alacağın ödenip ödenmediğine ilişkin ihtilafı, alacağın doğumuna ve tutarına ilişkin ihtilaflardan ayırmakta, hukuki bir tartışmaya mahal olmayan ilk durumda ihtilafın Asliye Ticaret Mahkemesince de çözülebileceği sonucuna varmaktadır.⁴⁷ Bu kararların temelinde ödeme ve mahsubun borcu sona eren nedenler olduğu, dolayısıyla idari yargıda dava açarak iptalinin istenmesi gereken bir işlem bulunmadığı düşüncesi yer almaktadır.

Her şeyden önce belirtmek gerekir ki, mahsup ve ödeme de tıpkı alacak kaydı bildirimini gibi birer idari işlemdir. Mahsup borcu sona erdiren nedenlerden biri olmakla beraber, mahsup işlemi de bir idari işlemdir ve özel hukuk hükümlerine göre (6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununun md. 139) tek yanlı olarak yapılması mümkün takas işleminden farklı olmak üzere, mahsubun gerçekleşmesi idarenin kabulüne ve bizatihi idarece tesis edilecek bir mahsup işleminin varlığına bağlıdır. Aynı şekilde ödemeyi içine alan tahsilat terimi bir idari işlem kimliği taşır.⁴⁸ Dolayısıyla Yargıtay kararındaki perspektifin aksine hukuksal ihtilaf konusu olabilecek tarhiyat işlemi ile mahsup ve tahsilat işlemleri arasında idari işlem niteliği yönünden bir farklılık yoktur. İdari bir işlemin sakatlığı ise yok sayılması ile değil, görevli

⁴⁷ “İflas idaresinin vergi alacaklarını inceleme yetkisi olmadığı ve vergi alacaklarının masaya mutlak olarak yazılarak gerektiğinde itirazların vergi mahkemelerinde ileri sürülmesi kural olarak vergi hukukunu ilgilendiren hukuki tasarruflar bakımından söz konusudur. Ödeme ya da mahsup savunması bu nitelikte olmayıp, doğrudan doğruya borcu sona erdiren sebeplerdendir”. Y.19. H.D. E. 2006/6561, K. 2006/9157, T.05.10.2006, Uyar, age., s. 16568. “Vergi alacaklarının herhangi bir inceleme yapılmaksızın iflas masasına kaydedilmesi ve eğer iflas idaresinin buna yönelik bir itirazı varsa bunu vergi mahkemesinde ileri sürmesi yönündeki ilke verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin ihtilaflar bakımından kabul edilmektedir. Somut olayda davalı yan borca itiraz etmeyip ödeme itirazında bulunduğuna göre konunun seçilecek bir bilirkişiye ya da bilirkişi kuruluna inceletilmesi ve varılacak sonuç dairesinde bir karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile bütün alacağın masaya kaydına karar verilmesi doğru değildir”. Y. 19. H.D. E. 2006/3106, K. 2006/5193, T. 11.05.2006, Uyar, age., s. 16569. Aynı yönde, Y.19. H.D. E. 2008/1539, K. 2008/3453K T. 04.04.2008, Uyar, age., s.16566. “Davacı vekili 2.439.391.000TL vergi alacağının iflas defterinin 33. Sırasına kaydedilmesine rağmen reddedildiğini belirterek söz konusu alacağın iflas masasına kayıt ve kabulünü talep etmiştir. Davalı iflas idaresi memurları söz konusu vergi alacaklarının ödendiğini belirterek davanın reddini istemiştir. Mahkemece ibraz edilen ödeme makbuzları dikkate alınarak yapılan bilirkişi incelemesi sonucunda 785.411.922TL alacağın kayıt ve kabulüne karar verilmiştir. (...) davacı vekilinin kabul edilmeyen bütün temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanuna uygun bulunan hükmün onanmasına” Y. 19. H.D. E. 2008/1539, K. 2008/3453, T. 04.04.2008, Uyar, age., s. 16566-16567.

⁴⁸ Öncel - Kumrulu - Çağan, age., s.108. Ağar, agm., s.302.

idari yargı tarafından iptal edilmesiyle mümkün olur. Tahsilat ya da mahsup işlemi yapılmasına rağmen halen kamu alacaklısının kayıtlarında borç görünmesi halinde ise iptali gereken işlem, kamu alacaklısının yaptığı alacak kayıt bildirimini olacaktır. Nitekim daha eski tarihli olsa da, mahsup ya da ödeme yoluyla borcun ödendiği yönündeki itirazların yine vergi mahkemesi önünde yapılması gerektiği, iflas idaresinin mahsup ve ödeme gerekçesiyle kayıt talebini reddedemeyeceği yönündeki kararlara da rastlanılmaktadır.⁴⁹

⁴⁹ “Davacı vekili, "müflis şirket iflâs masasına bildirilen alacağın iflâs idaresince reddedildiğini, red kararının haksız olduğunu" ileri sürerek "reddedilen alacağın masaya kayıt ve kabulüne karar verilmesini" talep ve dava etmiştir. Davalı iflâs idaresi cevabında, "davacı tarafından bildirilen 23.213.500.000 TL'nin müflis şirketin borcu olduğunu, iflâstan önce borcun alacakla mahsubunun istendiği halde mahsup edilmediğini, işin halli yargılamayı gerektirdiğinden alacağın kabul edilmediğini" savunarak davanın reddini istemiştir. Mahkemece "iddia, savunma ve toplanan delillere göre, vergi borcundan kaynaklanan alacağın kamu alacağı olduğu, başka bir araştırmaya gerek olmaksızın masaya kaydedilmesi gerektiği, "alacağın doğum sebepleri veya sukut ettiği" konusundaki itirazların, vergi mahkemesinde ileri sürülebileceği" gerekçesiyle "23.213.119.500 TL'nin iflâs masasına kayıt ve kabulüne" karar verilmiş, hüküm davalı vekilince temyiz edilmiştir. Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere, delillerin takdirinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre, (...) hükmün onanmasına" Y. 9. HD., E. 1997/2151, K. 1997/4343, T. 01.05.1997, Uyar, s. 16576. Davacı vekili, "16.2.2000 tarihinde iflâsına karar verilen müflis şirketten müvekkili idarenin 217.081.780.000 TL. alacağı bulunduğunu, iflâs masasına bildirilen alacağın 21.548.493.000 TL.lık kısmının geçerli hiçbir nedene dayanmadan reddinin hatalı olduğunu" ileri sürerek "reddedilen alacağın masaya kayıt ve kabulüne karar verilmesini" talep ve dava etmiştir. Davalı İflâs İdaresi cevabında, "dava konusu vergi alacağının mahsup suretiyle kapatıldığını, bu nedenle kararda hata bulunmadığını" belirterek "davanın reddini" istemiştir. Mahkemece "iddia, savunma ve toplanan delillere göre davalı İflâs İdaresinin geçici verginin ödendiğini kanıtlayamadığı gerekçesiyle 21.467.612.000 TL'nin masaya kayıt ve kabulüne" karar verilmiş, hüküm davalı İflâs İdaresince temyiz edilmiştir. (...) Dosyadaki yazılara kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere ve özellikle İflâs İdaresinin uyumsuzluk konusu vergi alacağı yönünden karar vermeden sıra cetveline kabul edip müflisin başvuracağı yollara kendisinin başvuracak olmasına göre, davalı İflâs İdaresinin yerinde görülmeyen bütün temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanuna uygun bulunan hükmün onanmasına" Y. 19. H.D., E. 2002/5161, K. 2002/8209, T. 26.12.2002, Uyar, s.16573. “Davacı vekili, "müvekkili idarenin müflis şirketten iflâs tarihi itibarıyla 59.538.019.000 TL. alacağı bulunduğunu, iflâs masasına bildirilen bu alacağın 52.378.703.960 TL.lık kısmının reddedildiğini, iflâs idaresinin bu kararının mevzuata ve uygulamaya aykırı olduğunu" ileri sürerek "reddedilen alacağın iflâs masasına kayıt ve kabulüne karar verilmesini" talep ve dava etmiştir. Davalı iflâs idaresi cevabında, "masaya kaydı istenen alacağın mahsup ve ödeme suretiyle kapatıldığını" belirterek "davanın reddini" istemiştir. Mahkemece "iddia, savunma ve toplanan delillere göre, vergi alacağının İflâs İdaresince reddedilemeyeceği, alacağı sıra cetveline kaydedip müflisin yerine geçip vergi mahkemesinde itiraz edebileceği" gerekçesiyle "52.378.703.960 TL'nin iflâs masasına kayıt ve kabulüne" karar verilmiş, hüküm davalı iflâs idaresi vekilince temyiz edilmiştir.

İflas idaresince borcu ortadan kaldıran nedenlere dayanılarak alacak bildirimini reddiyle ilgili bir başka ilgi çekici örnek, Vergi Usul Kanununun 372. maddesinin “*Ölüm halinde vergi cezası düşer*” hükmü gereğince müteveffa müflisin vergi cezasını içeren kamu borcunun kayıt bildirimini reddeden iflas idaresince verilen kararı hukuka uygun bulunmuş olmasıdır.⁵⁰

Yargıtay’ın bu yöndeki kararı kanımızca iki farklı yanlışın birbirine karıştırılmasından kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin vergi cezası kaynaklı alacağını, borçlunun ölümünden sonra talep edemeyeceği VUK düzenlemesi karşısında açıktır. Ancak olaydaki sorun, vergi cezasının kayıt talebine konu yapıp yapılamayacağı değil, iflas idaresinin vergi cezasını yok sayma yetkisi olup olmadığıdır. Her hangi bir özel hukuk kişinin vergi idaresince yapılan hukuka aykırı bir işlemi ret yetkisi olmadığı gibi, iflas idaresinin de bir idari işlemi yok sayma yetkisi yoktur. Dolayısıyla bu örnekte de iflas idaresinin yapması gereken alacak kayıt bildirimini reddetmek değil, bu kamu alacağını konu alan idari işlemin iptali için vergi mahkemesinde iptal davası açmaktan ibarettir.

Son olarak özel hukuktan farklı olmak üzere VUK md. 113 gereği⁵¹ zamanaşımı halinde vergi alacağı ortadan kalkmakta ve bunun için borçlunun beyanına dahi gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla zamanaşımına uğramış bir kamu alacağının alacak kayıt bildirimine konu edilmesi halinde bu talebin haksız nitelik taşıyacağı açık olmakla birlikte, ortada bir idari

Dosyadaki yazılara kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere ve özellikle vergi alacağının başka bir araştırmaya gerek bulunmadan iflâs idaresince masaya kaydedilecek olmasına, alacağın sona ermesi konusundaki itirazların iflâs idaresince vergi mahkemesinde ileri sürülmesinin mümkün bulunmasına göre, (...) hükmün onanmasına” Y. 19. H.D., E. 2001/5690, K. 2001/7689, T. 22.11.2001, Uyar, age., s. 16574.

⁵⁰ “Müflisin mirasçıları cevabında ölüm nedeniyle vergi cezalarının düştüğünü bazı alacakların mükerrer olarak talep edildiğini belirterek davanın reddini talep etmiştir. Mahkemece iddia savunma ve toplanan delillere göre davacı hazinenin iflas tarihi itibari ile masaya kabul edilenden fazla alacağı bulunmadığı, mükerrer alacak talebi ve ölümle düşen vergi cezalarının davalıdan istenemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş, karar davacı hazine vekilince temyiz edilmiştir. VUK’un 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca vergi cezalarının davacı alacağından mahsup edilmesinde ve mükerrer talep edilen vergi alacağının masaya kabul edilmemesinde bir isabetsizlik bulunmamaktadır.” Y. 19. H.D. E. 2000/1075, K. 2000/1891, T. 09.03.2000, Deynekli-Kısa, age., s. 1039-1040.

⁵¹ “Madde 113 – Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.” (Mevzuta Bilgi Bankası)

işlem bulunduğundan, iflas idaresinin yapması gereken bu alacak kayıt bildirimini ret değil, vergi mahkemesi nezdinde zamanaşımına uğramış alacakla ilgili idari işlemin iptalini dava etmektir.⁵²

6.2. Mükerrer ya da Hesap Hatası Bulunan Alacak Bildiriminin Reddi

Öğretide Deynekli tarafından mükerrer olarak kayıt konusu edilen alacağın iflas idaresi tarafından reddedilmesinin mümkün olduğunu savunmakta ve bu sav bir Yargıtay kararları ile örneklemektedir.⁵³ İlk başta dikkat çeken husus, örnek gösterilen karara konu ihtilafta mükerrer yapılan bir (tarhiyat vb.) idari işleminin değil, iki ayrı idare tarafından aynı alacak için mükerrer olarak yapılan kayıt bildirimini olduğudur. Aynı şekilde verilen bir diğer örnekte,⁵⁴ mükerrer olarak kaydı istenen bir kamu alacağı değil, aynı kamu alacağının mükerrer olarak kaydı talebi vardır.

Bu çerçevede kamu alacağının dayanağı idari işlem ile bu alacağın iflas idaresine bildirimini iki ayrı işlem olduğuna bir kere daha dikkat çekmek

⁵² “Mahkemece, (...) iflas idaresinin iflas masasına bildirilen bir kamu alacağının zamanaşımına uğradığından bahisle reddine karar vererek alacaklı kamu idaresini masaya karşı dava açmaya zorlayamayacağı (...) gerekçesiyle (...) alacağın kayıt ve kabulüne karar verilmiştir(...) hükmün onanmasına” Y. 19. H.D., E. 1998/ 667, K. 1998/1789, T. 12.03.1998, Uyar, age., s. 16570.

⁵³ “Halkalı Vergi Dairesi, masanın 83. Sırasına vergi alacağı olarak 613.000.000TL kaydettirmiş, bu alacağın 94.500.000TL’lik kısmı kabul edilerek fazlası iflas idaresince reddedilmiştir. İstanbul Muhakemat Müdürlüğü aynı alacakla ilgili olarak 85. Sıraya 873.690.000TL olarak kaydettirmiş, bunun tamamı reddedilmiştir, açılan davada ise bunun 598.050.500TL’lik kısmının masaya kabulüne karar verilmiştir. 85. Sıraya kaydedilen alacağın aslı 94.500.000TL daha önce sıraya kaydedilip iflas idaresince kabul edildiğinden ve mahkemece de bu miktar mahsup edilmediğinden mükerrer kayda sebebiyet verilmiştir. 19 HD 04.07.1995 4356/6128 Deynekli-Kısa, s. 677-678’den aktaran: Deynekli, s. 101. Ayrıca bkz: “Davacı vergi dairesi iflas masasına 22. Sırada (...) alacak bildirmiş, bu alacak kaydı iflas idaresince 6. Sıradaki alacakla mükerrerlik arz etmesi nedeniyle reddedilmiştir. (...) bu nedenle (...) vergi alacağının mükerrer olarak kaydı istendiğinden masaya kabul edilmemesi isabetlidir.” Y. 19. H.D., E. 1996/8938, K. 1996/281, T. 23.01.1997, Uyar, age., s.16580.

⁵⁴ “(...)davacının kaydını istediği alacağın daha önce iflas masasına kabul edildiği, dava konusu alacakla ilgili takibin mükerrer olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş karar davacı vekilince temyiz edilmiştir. Davacı idarenin ilk kayıt talebini reddedilmemiş, açılan davanın sonucuna göre işlem yapılacağı belirtilerek karara bağlanmıştır. Vergi mahkemesinde açılan davanın sonucuna göre iflas idaresi işlem yapacağından aynı alacakla ilgili sonradan açılan kayıt kabul davasının reddinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır” Y. 19. H.D. E. 2002/4167, K. 2002/4419, T. 06.06.2012, Oskay-Deynekli-Koçak-Doğan, age., s. 5143.

gerekmektedir. Nitekim aynı kamu alacağının mükerrer biçimde kayıt bildirimine konu edilmesi ve bu mükerrer bildirim reddi, kamu alacağının reddi ya da kamu alacağının dayanağını oluşturan idari işlemin yok sayılması anlamına gelmemektedir. Bu durumda reddedilen münhasıran mükerrer bildirim işlemidir. Dolayısıyla kanımızca Yargıtay'ın bazı kararlarında kabul edilen mükerrerlik örneğinin aynı tutarı konu alan iki ayrı tarhiyat işlemini değil de aynı tarhiyat işlemine konu tutarın mükerrer olarak kaydı bildirim anlamında kullanılmakta, Yargıtay da bu kısım mükerrerlik iddialarından kaynaklı ihtilafların idari yargıda değil Asliye Ticaret Mahkemelerince çözüleceğini kabul etmektedir.⁵⁵

Bununla beraber kanımızca ister mükerrer tarhiyat ister mükerrer bildirim olsun, bir idari işlemin mükerrerliği konusunda karar verme yetkisi ne iflas idaresine ne de iflas idaresinin kararlarına karşı açılan davaya bakan Asliye Ticaret Mahkemesine aittir. Borçlunun kendisi aleyhine yapılan mükerrer bir işlemi yok sayma yetkisi olmadığı ve yapılan mükerrer idari işlemin iptalini idari yargı organlarından istemesi gerektiği ihtilafsız olduğu gibi, borçludan daha fazla bir hakka sahip olmayan kanuni temsilci sıfatını taşıyan iflas idaresinin de daha geniş bir yetkisi yoktur. Nitekim daha yeni tarihli Yargıtay kararlarının da bu şekilde gerekçelendirilmemekle beraber bu yönde olduğu görülmektedir.⁵⁶

⁵⁵ “Vergi alacaklarının herhangi bir incelemeye tabi tutulmadan masaya kaydı gerekirse de, somut olayda gerek 06.03.2006 tarihli cevap lahiyasında talep edilen alacağın masaya 29 sıra numarası ile kaydedildiği ve istemin mükerrer olduğu belirtilmiştir. Ödeme ya da mükerrer kayıt iddiasının mahkemece incelenmesine yasal bir engel bulunmadığından”, bu konuda yaptırılacak bir bilirkişi incelemesi ile sonuca varılması gerekirken” Y. 19. H.D., E. 2007/2565, K. 2007/6216, T. 14.06.2007, Uyar, age., s. 16568.

⁵⁶ “Davalı iflas idaresi vekili 479 kayıt numarası altında yazdırılan alacağın mükerrer olduğunu, 491 kayıt numarası altında yazdırılan alacağın ise vergiye konu maden sahalarının müflis şirketle ilgili bulunmadığını bildirecek davanın reddi gerektiğini savunmuştur. Mahkemece yapılan yargılamaya, toplanan delillere ve alman bilirkişi raporlarına göre 60.213,81 TL alacağın masaya kaydına karar verilmiş; hüküm taraf vekillerince temyiz edilmiştir.1- Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere, delillerin takdirinde bir isabetsizlik bulunmamasına ve özellikle vergi alacağının iflas masasına mükerrer kaydı iddiasının mahkemece incelenebilecek olmasına göre davalı iflas idaresi vekilinin tüm, davacı Hazine vekilinin ise aşağıdaki bendin kapsamı dışında kalan ve yerinde görülmeyen diğer temyiz itirazlarının reddi gerekmiştir. 2- vergi alacağının esas ve miktarına ilişkin ihtilafların çözüm yeri Vergi Mahkemeleridir. Bu durumda iflas idaresi kesinleşmiş vergi alacaklarını masaya yazmak zorundadır. Kesinleşmemiş vergi alacakları da masaya yazılır ve gerekiyorsa iflas idaresince Vergi Mahkemeleri nezdinde bunlara itiraz edilebilir.” Y. 19. H.D. E. 2010/4283, K.2010/7181, T. 09.06.2010. “Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle gerektirici

Aynı bağlamda kamu alacağının tutarının belirlenmesinin Asliye Ticaret Mahkemelerinin görev alanına girdiği ve dolayısıyla kamu alacaklısı tarafından hesap hatası yapılması halinde, hatalı kısmın iflas idaresince reddedilebileceği yönündeki görüşü de değerlendirmek gerekir. Dikkat çeken bir karşı oy yazısında⁵⁷ rastlanan bu görüşe göre, vergi idaresinin vergi alacağının tahsili amacıyla yapacağı iflas takibinin AATUHK değil, İİK hükümlerine tabi olması, iflas davasına bakan ticaret mahkemesinin vergi alacağının istenebilir durumda olup olmadığını, tutarını ve zamanaşımına uğrayıp uğramadığını da değerlendirmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla iflas davasında kamu alacağının tutarını inceleyen Asliye Ticaret Mahkemesinin iflas idaresinin tutara ilişkin verdiği ret kararı üzerine açılan kayıt kabul davasında da aynı incelemeyi yapması mümkün olacaktır.

Bu görüşe de katılmanın mümkün olmadığını düşünüyoruz. Her şeyden önce dikkat çekilmesi gereken, savunduğumuz görüş kamu alacaklısının yaptığı hatalı işlemlerin korunması değildir. Bu kapsamda hesap hataları, yapılan ödemelerin dikkate alınmaması, yasal düzenlemeye aykırı bir biçimde terkin edilmesi gereken alacak için terkin işlemi yapılmaması veya mükerrer borçlandırıcı işlemler hukuka aykırı nitelikleri ile elbette ki kabul edilemez. Buradaki sorun kamu otoritesi karşısında herhangi bir özel hukuk kişisinden farklı olmayan iflas idaresine böyle bir fark varmış gibi kamu alacağını ret yetkisi tanır şekilde hareket edilmesi ve kamu alacaklarına dayanak idari işlemleri iptal yetkisine sahip olmayan Asliye Ticaret Mahkemelerine böyle bir görev yüklenmesidir. Yukarıda da belirtildiği üzere idari işlemlerin özelliklerinden biri hukuka uygunluk karinesinden faydalanması olduğu gibi, idari işlemleri iptale yetkili olan mahkemeler de ancak kanunla belirlenmiştir. Dolayısıyla iflas idaresince herhangi bir nedenle hatalı olduğu sonucuna varılan idari işleme karşı yapılması gereken, o idari işlemi böyle bir yetkisi olmadığı halde yok saymak değil, o idari işleme karşı görevli mahkeme önünde dava açmaktır. Bu mahkeme işlemin niteliğine göre, (bazı idari para cezaları için) sulh ceza hakimliği, diğer kamu

sebeplere ve özellikle vergi alacağının mükerrerliğine yönelik iddianın incelenmesinin iflâs idaresinin yetkisine girmediği gözetilerek, yazılı biçimde hüküm kurulmasında bir isabetsizlik bulunmamasına göre davalı vekilinin yerinde görülmeyen bütün temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanuna uygun bulunan hükmün onanması gerekmiştir.” Y.19. H.D. E. 2005/9897, K. 2005/184, T. 19.1.2006, e-Uyar Bilgi Bankası.

⁵⁷ Y. 19. H.D. E.2010/4283, K.2010/7181 T 09.06.2010 e-Uyar Bilgi Bankası.

alacakları içinse idare veya vergi mahkemeleri olabilir, ancak her halükarda Asliye Ticaret Mahkemesi olamaz. Kamu alacağını özel hukuk alacaklarından farklı bir rejime sokan en önemli farkı bir idari işleme dayanıyor olmasıdır. Zira idari işlemler de özel hukuk işlemleri gibi hukuksal işlem niteliği taşımakta, bununla beraber taşıdıkları ilave niteliklerle özel hukuk işlemlerinden ayrılmaktadırlar.

Nitekim bu ilginç görüşle savunulanan aksine, kamu alacaklısı tarafından açılan bir iflas davasında da ticaret mahkemesinin vergi alacağının miktarını araştırma yetkisi yoktur. Kamu alacağı idari işlemle belirlenir ve kamu borçlusunca bu işleme idari yargıda açılan bir davaya konu olabilir. Dolayısıyla böyle bir durumda ticaret mahkemesince izlenecek yol da borcun bir kamu borcu olup olmadığını ve bu eğer bir kamu borcu ise bu borcun kesinleşip kesinleşmediğini incelemektir. Bir başka deyişle ne iflas idaresinin ne de ticaret mahkemelerinin bir idari işlemle belirlenmiş kamu alacağını yok sayması olanaksızdır. Dolayısıyla iflas idaresinin ne genel olarak hesap hatası ne de bu kapsamda örneğin faizin yanlış hesaplandığı gerekçesiyle alacak bildirimini bir kısmını ret yetkisi de bulunmamaktadır.⁵⁸ Aynı şekilde, iflas tarihinden sonrası için işletilen

⁵⁸ “Davacı vekili, "müvekkili idarenin müflis şirketten 3.003.235.000 TL. alacağı bulunduğunu, iflâs masasına bildirilen bu alacağın 1.442.041.000 TL.lık kısmının reddedildiğini, bu kararın haksız ve hukuki dayanaktan yoksun olduğunu" ileri sürerek "1.442.041.000 TL.nın iflâs masasına kayıt ve kabulüne karar verilmesini" talep ve dava etmiştir. Davalı İflâs İdaresi cevabında, "davacı idarenin bildirdiği alacağın usulsüz ve fahiş faizden kaynaklanması nedeniyle kısmen kabul edilmediğini, bu kararın haklı olduğunu" belirterek davanın reddini istemiştir. Mahkemece iddia, savunma ve toplanan delillere göre "İflâs İdaresinin vergi alacağını reddedemeyeceği, masaya kabul edip müflisin yerine geçip yasal yollara başvurabileceği" gerekçesiyle "davanın kabulüne" karar verilmiş, hüküm davalı İflâs İdaresince temyiz edilmiştir. Davacı Hazine vekilinin, "müflis şirketten olan alacağını iflâs masasına kaydetme talebi" İflâs İdaresince kısmen reddedilmiştir. Vergi alacağı bir kamu alacağı olduğundan, İflâs İdaresinin davacıyı, masaya karşı kayıt-kabul davası açmaya zorlamak yerine, kamu alacağını sıra cetveline yazması ve şartları varsa bu alacak iddiasına karşı müflis yerine yargı yoluna (örneğin vergi mahkemesine) başvurması ve sonucuna göre işlem yapması gerekir. Mahkemece dava konusu vergi alacağının masayı kabulüne karar verilmesinde bu nedenle bir isabetsizlik bulunmadığından davalı İflâs İdaresinin temyiz itirazlarının reddi gerekmiştir.” Y. 19. H.D. E. 2001/6539, K. 2001/238, T. 17.1.2002, Uyar, s. 16573. “Davacı vekili, "müvekkili idarenin müflis şirketten 664.091.819.000 TL. vergi alacağı bulunduğunu, iflâs masasına bildirilen bu alacağın İflâs İdaresince reddedildiğini, usulüne uygun tahakkuk eden ve kesinleşen vergi alacağının reddedilemeyeceğini" ileri sürerek "664.091.819.000 TL'nın iflâs masasına kayıt ve kabulüne karar verilmesini" talep ve dava etmiştir. Davalı İflâs İdaresi "reddedilen alacağın bir kısmının iflâstan sonraki tarihe ait olduğunu, bir kısmının usulsüz gecikme zammı

gecikme zammının ret konusu olup olamayacağı sorusu kapsamında farklı yönde Yargıtay kararlarına rastlansa da,⁵⁹ kanımızca fazladan hesaplanan gecikme zammına ilişkin kayıt bildirimini de yine bir idari işlem olarak idari yargı organlarınca iptal edilmelidir.

Sonuç

Bu çerçevede, iflas idaresinin kamu alacağına ilişkin kayıt talebini - herhangi bir istisna olmaksızın- reddedemeyeceği sonucuna ulaşıyoruz. Zira, kamu alacağı, kamu gücünün kullanımı ile yapılan bir idari işleme dayanmakta, bu alacağın sıra cetveline kaydedilmesi için bildirildiği iflas idaresi ise, bir kamu hukuku kişisi sıfatını taşımamaktadır. Bunun doğal sonucu, iflas idaresinin alacak kayıt bildirimine karşı kullanabileceği bir yetkisinin olmadığı, ancak dava hakkının bulunduğudur. Nitekim iflas masasının kanuni temsilcisi sıfatını taşıyan iflas idaresinin, müflis borçluya kıyasla sahip olduğu haklar farklılık gösterebilirse de, herhangi bir kamu borçlusunun sahip olduğundan daha fazla hakka sahip değildir. Buna rağmen kamu alacağının iflas masasına kaydedilmesi için yapılan bildirim reddi,

hesaplanmasından kaynaklandığını, bu nedenle kabul edilmemesinde hata bulunmadığını" belirterek "davanın reddini" istemiştir. Mahkemece "iddia, savunma ve toplanan delillere göre İflâs İdaresinin talep edilen vergi alacağını sıra cetveline itirazsız kabul etmek durumunda olduğu, İflâs İdaresinin vergi borcunun varlığı ve miktarı konusunda idari yargıya başvurma hakkı bulunduğu" gerekçesiyle "664.091.819.000 TL'nin iflâs masasına kayıt ve kabulüne" karar verilmiş, hüküm davalı İflâs İdaresince temyiz edilmiştir. Davacı idare tarafından iflâs masasına bildirilen alacak İflâs İdaresince kısmen reddedilmiş, bunun üzerine davacı Vergi İdaresi tarafından temyize konu kayıt ve kabul davası açılmıştır. Anılan uyuşmazlıkta adli yargı değil, idari yargı görevli olduğundan, İflâs İdaresinin alacakla ilgili bir karar vermeden alacağı sıra cetveline yazması ve müflisin başvurabileceği kanuni yollara kendisinin başvurması gerekir. (...) hükmün onanmasına" Y. 19. H.D. E. 2001/3960, K. 2001/5987, T. 27.9.2001, Kazancı Bilgi Bankası. Aynı yönde: Y. 19. H.D., E.1998/8400, K. 1998/477, T. 05.02.1998, Deynekli-Kısa, age., s. 1049.

⁵⁹ "Dava, "iflâstan sonra işleyen gecikme zammı niteliğinde olduğu gerekçesiyle reddedilen 452.798.50 YTL tutarındaki vergi ve yargı harcı alacağının iflâs masasına kaydı" istemine ilişkindir. Mahkemece "harç ve vergi alacaklarının iflâs idaresince başkaca bir incelemeye gerek olmaksızın masaya yazılması gerektiğinden bahisle davanın kabulüne" karar verilmiş, hüküm davalı iflâs idaresi memuru tarafından temyiz edilmiştir. Dosyadaki yazılara kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere, delillerin takdirinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre, davalı vekilinin yerinde görülmeyen bütün temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanuna uygun bulunan hükmün onanmasına" Y. 19. H.D. E. 2006/6719, K. 2006/8927, T. 28.9.2006, E-Uyar Bilgi Bankası. Aksi yönde iflas tarihinden sonra gecikme zammının işlemeyeceği gerekçesiyle kayıt talebinin reddinin hukuka uygun bulunduğu: Y. 19. H.D., E. 1997/1455, K. 1997/3844, T. 10.04.1997, Uyar, age., s. 16580 ve Deynekli-Kısa, age., s. 1051. Y. 19. H.D., E. 1996/1902, K. 1996/3996, T. 18.04.1996, Deynekli-Kısa, age., s. 1055.

bu kayıt başvurusu bir idari işlemi konu aldığından, dolaylı olarak bu alacağın dayanağı olan idari işlemin de tanınmaması, yok sayılması anlamına gelmektedir. Kamu gücüne ve kanunların verdiği bir “yetkiye” dayalı olarak tesis edilen idari işlemle doğan kamu alacağı üzerinde, müflisin alacaklılarında oluşan ve kamu idaresi sıfatını taşımayan ya da adliye örgütü içinde bulunmayan iflas idaresinin ret “yetkisi” olamaz. Bir kamu alacağının varlığı ve tutarı, iflas idaresinin yapacağı bir araştırma ile değil, böyle bir kamu alacağını konu alan bir idari işlemle belirlenebilir.

Çalışmaya konu sorunun çözülmesi için teorik olarak alacak kayıt bildirimini niteliğinin de belirlenmesi gerekir. Kanımızca alacak bildirimini, kamu alacağını konu alan tarhiyat, para cezası kesilmesi gibi idari işlemlerden, bağımsız bir kimliğe sahip, bir başka deyişle müstakil bir idari işlem niteliği taşımaktadır. Zira bildirim, borcun dayanağı ile sınırlı olmayıp, aynı zamanda bu işleme konu alacağın iflas tarihine kadar geçen sürede işleyen gecikme zammını ve hatta çeşitli hesaplama hatalarını şekilde daha yüksek tutarlı bir alacağı konu alabilmekte, varsa yapılmış tahsilat vs. işlemlerle güncellenmiş bakiye bilgisini içermektedir. Keza, VUK vs. mevzuattan bağımsız olmak üzere İİK’da yer verilen bir prosedür gereği yapılmakta, sebep unsuru açısından da farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla kayıt bildirim işleminin bir enformel işlem olduğu, icrailik niteliği bulunmadığı görüşüne katılmak mümkün değildir.

Aynı şekilde, aşağıda belirtilen muhtelif nedenlerle kayıt bildirimini bazı koşullarda reddedilebileceği ve kamu alacaklısının alacağına ilişkin ihtilafın istisnai durumlarda Asliye Ticaret Mahkemesi nezdinde görülen bir davaya konu olabileceği görüşü de kanımızca hatalıdır.

Bu kapsamda öğretide ve Yargıtay’da benimsendiği görülen iflas idaresinin kamu alacağının kesinleşmesi halinde kabul edilerek sıra cetveline koşulsuz kaydetmesi, kesinleşmemiş ise her hangi bir karar vermeden sıra cetveline kayıt ve idari yargıda iptali için dava açılması gerektiği görüşü detaylara girildiğinde tutarlılığını kaybetmektedir. Çünkü kamu alacağının kesinleşip kesinleşmemesi, kayıt bildirimini idari işlem niteliğini değiştirmemekte, daha da önemlisi kayıt bildirimine konu kesinleşmiş alacakların da faiz, ödeme ve sair kalemlerde hatalı hesaplanması ve bu ferî kalemlerin de idari yargıda davaya konusu edilmesi mümkündür. Kaldı ki kesinleşme daha önce tebliğ edilen tarhiyat işlemine karşı süresi içinde dava açılmamasından kaynaklıysa, daha sonra bu alacağı konu alan alacak

kayıt bildirimine karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı yine mümkün olmalıdır.

Benzer şekilde, kayıt bildirimine konu borcun sona ermesi, mükerrer kayıt ya da faiz hesaplanmasındaki hataların da bir ret gerekçesi olamayacağını düşünüyoruz. Bir idari işlemin hatalı olmasının sonucu o işlemin yok sayılması değil, idari yargıda bir iptal davasına konu olmasıdır. Müflis olmayan bir kişinin kendisinden talep edilen mükerrer kamu alacağına karşı başvurabileceği yargı yolu idari yargı olduğuna göre iflas idaresi için de aynı yol geçerlidir. İdari işlemleri iptale yetkili olan mahkemeler de tıplı diğer mahkemeler gibi ancak kanunla belirlendiğine göre, bir kamu alacağına dayanak oluşturan işlem de ancak idari yargıya organlarınca yargılama konusu yapılabilir.

Konuya ilişkin içtihat taramasında, iflas idaresinin kamu alacağının kayıt bildirimini reddetmesini hukuka aykırı bulan pek çok Yargıtay kararlarında da konunun görevli yargı yolu çerçevesinde ele alındığı görülmektedir. Ancak bu yöndeki kararların önemli bir kısmında, kamu alacağının özel alacaklardan olan farklarına ilişkin teorik bir gerekçelendirme yapılmadığı, pozitif dayanak gösterilmediği görülmektedir. Oysa 2576 Sayılı Kanun'un 6. maddesi bu pozitif dayanağı açıkça vermektedir.

Dolayısıyla mevcut sorunun çözümü için konunun kanun koyucu eliyle ayrıca düzenlenmesine de gerek yoktur. Yargıtay kararların idari işlem ve kamu alacağı kavramları dikkate alınarak gerekçelendirilmesi ve bu çerçevede şekillenerek içtihadı dönüşmesi, özel hukukun kamu hukuku kavram ve kurallarıyla beraber dikkate alınması halinde uygulamada yaşanan soru işaretlerinin de ortadan kalkacağı kanısındayız. Hukuksal çözüm ve gelişimin, karşılaşılan her hukuksal sorunu yeni bir yasal düzenleme ile aşmakla değil, konuyla ilgili bir birinden kopuk zannedilen hukuk bilgisini sistemli bir yorumla bir araya getirmekle sağlanacağına inanıyoruz.

Bunun için kamu hukuku ve özel hukuk bir birinden kopuk iki ayrı disiplin değil, aynı düzeninin bir birinden ayrılması mümkün bulunmayan, iç içe geçmiş parçaları olduğunun gözetilmesi gerektiğini, günümüz hukuk kurumları ve toplumsal ilişki ağı içerisinde karşılaşılan sorunların çözümünde bu iki parçadan birinin -belki aşırı uzmanlaşmanın da etkisiyle-

göz ardı edilmesinin, çalışmaya konu sorun gibi sağlıksız sonuçlara yol açtığını düşünüyoruz. Kamu alacaklarının dayanağının bir idari işlem olmasının iflas hukuku uygulamasında dikkate alınmamasının idari işlemle doğan kamu alacakları hakkında çelişkili ve öngörülemeyen sonuçlar doğurduğunu, bu olumsuz sonuçların çözülmesi de ancak idari işlemin niteliğinin dikkate alınmasına bağlı olduğu kanısını taşıyoruz.

KAYNAKÇA

- Akkaya, Mustafa. (2013). Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi, “*Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*”. Ankara: Danıştay yay. s. 179-184.
- Akkaya, Mustafa. (1997). Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, *AÜHFD*, C.46, S. 1-4, s.185-208
- Ağar, Serkan. (2006). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem, *TBB Dergisi* (679). s. 285-316.
- Erkut, Celal. (1990). *İdari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay yay.
- Deynekli, Adnan. (1998). *İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi*, Ankara: Yetkin yay.
- Deynekli, Adnan – Kısa, Sedat. (2005) *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, Ankara: Turhan
- Gözler, Kemal. (2009). *İdare Hukuku* (2. Baskı). Bursa: Ekin yay.
- Gözübüyük, Şeref – Tan, Turgut, (2014) *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan yay.
- Günday, Metin. (2011). *İdare Hukuku* (10. baskı) Ankara: İmaj yay.
- Kaplan, Gürsel. (2011). “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, *İÜHF*. C. LXIX, S.1-2, s. 349-390.
- Korkmaz, Hülya Taş. (2010). *İflas Masası*. Ankara:Yetkin yay.
- Kuru, Baki (2006). *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı* (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Kuru, Baki. (1988). *İflas ve Konkordato Hukuku*. İstanbul: Evrim Basım Yayım
- Oskay, Mustafa.- Koçak, Coşkun, Deynekli Adnan – Doğan, Ayhan (2007) *İcra İflas Kanunu Şerhi*. Ankara: Turhan
- Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami. (2014) *Vergi Hukuku* (23. baskı). Ankara: Turhan

- Pekcanitez, Hakan – Sungurtekin Özkan, Meral – Özekes, Muhammet – Atalay, Oğuz. (2013) *İcra ve İflas Hukuku* (11. baskı). Ankara: Yetkin
- Postacıoğlu, İlhan. (1978) *İflas Hukuku İlkeleri C1*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası
- Uyar, Talih. (2010) *İcra ve İflas Kanunu Şerhi* (2. baskı). Cilt 10. Ankara: yazarın kendi yayını
- Üstündağ, Saim. (2002). *İflas Hukuku* (6. baskı). İstanbul: Fakülteler matbaası
- Yılmaz, Ejder. (1976). *İflas İdaresi*. Ankara: AÜHF yay.
- Kazancı İçtihat Elektronik Bilgi Bankası: www.kazanci.com 10.12.2014 tarihinde erişildi.
- E-Uyar Elektronik Bilgi Bankası: www.e-uyar.com 06.08.2014 tarihinde erişildi
- Hukuktürk Elektronik Bilgi Bankası: www.hukukturk.com 12.12.2014 tarihinde erişildi
- Mevzuat Elektronik Bilgi Bankası: www.mevzuat.gov.tr 15.12.2014 tarihinde erişildi.