

KAMU ALACAKLARINI TAKİP HUKUKUNDA MÜLKİYET HAKKINI KORUYUCU USULİ BİR GÜVENCE: DEĞER BİÇME

Valuation as a Procedural Safeguard Protecting the Right to Property in Public Receivables Enforcement Law

Yunus Emre YILMAZOĞLU*

Özet

Asıl borçludan tahsil edilemeyen kamu alacakları nedeniyle alacağın ödenmesinden ikinci derecede sorumlu olan kanuni temsilci ya da limited şirket ortağı hakkında cebrî takip yürütülmesi, kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesine veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasına bağlıdır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı hâllerden biri, borçlunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre değer biçilmesi yoluyla belirlenen tutarın kamu alacağını karşılayamayacağını ortaya konulmasıdır. İdareyi, asıl borçlunun mal varlığı ile ilgili takibi sonuçlandırma yükümlülüğünden kurtaran bu yöntem, idareye, ikincil sorumluların mülkiyet hakkına daha kolay müdahale edebilme imkânı tanımaktadır. Bu kolaylığı dengeleyici bir unsur olarak idarenin, bu olguyu, borçlunun mal varlığı değerlerine değer biçerek ortaya koyması öngörülmüştür. Hâliyle değer biçme ve biçilen değere karşı idari itirazda bulunma veya dava açma olanakları bilhassa ikincil sorumluların mülkiyet hakkının korunması açısından usule ilişkin bir güvence oluşturmaktadır. Çalışmada değer biçme işlemi, yargı uygulaması da dikkate alınarak bu boyutları ile irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı, değer biçme, haciz, mülkiyet hakkı, usule ilişkin güvenceler

Abstract

In the field of public receivables enforcement, the initiation of compulsory execution proceedings against secondary liable persons—such as legal representatives or shareholders of limited liability companies—hinges upon the inability to collect the debt from the primary debtor. Pursuant to Law No. 6183 on the Procedure for the Collection of Public Receivables, one of the legally recognized indicators of such uncollectibility is the determination, through an official valuation process, that the seized assets of the debtor are insufficient to satisfy the outstanding public receivable. This valuation mechanism effectively releases the administrative authority from the obligation to exhaust all enforcement measures against the primary debtor's assets. However, it simultaneously introduces a significant risk of infringement upon the right to property of secondary obligors. To mitigate this risk, the legal framework imposes a procedural safeguard by requiring that the public administration establish uncollectibility through a formal valuation of the debtor's assets. The ability of secondary obligors to challenge the valuation—either through administrative objection

➤ *Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.*

➤ *Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 29.12.2025*

➤ *Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 17.4.2026*

* Dr., Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kıdemli Tetkik Hâkimi, Ankara/Türkiye,
e-Posta: yemrey82@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-4485-7439>.

or judicial review—thus emerges as a critical procedural guarantee for the protection of their right to property. This article seeks to examine the legal nature, function, and implications of the asset valuation requirement within this context. Particular attention will be paid to judicial interpretations and practical applications, with the aim of evaluating the extent to which the valuation process serves as an effective safeguard for secondary obligors under Turkish tax law.

Keywords: Public receivables, uncollectibility, asset valuation, right to property, enforcement proceedings, procedural safeguards

GİRİŞ

6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığı değerlerinden tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinde, idare, asıl borçlunun mal varlığı unsurlarını paraya çevirme yükümlülüğünden kurtularak ikincil sorumluların (kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının) mülkiyet hakkına daha kolay müdahale edebilmektedir. Bu müdahalenin kanunda öngörülen hâllerle sınırlı kalması ve çeşitli güvencelerle dengelenmesi gerekmektedir. Asıl borçlunun mal varlığı unsurlarına değer biçilmesi, -bu işleme itiraz ve dava açma yollarıyla birlikte ele alındığında- mülkiyet hakkının korunmasında bir usul güvencesi ve müdahaleyi dengeleyici bir önlem olarak ön plana çıkmaktadır. Ayrıca idarenin değer biçme sürecini iyi yönetim ilkesine uygun şekilde icra etmesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi (AYM) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi(AİHM) kararlarında, müdahalede usul güvencelerinin sağlanması ve iyi yönetim ilkesine uygunluk müdahalenin orantılılığının değerlendirilmesinde birer ölçüt olarak kabul edilmektedir.

Taşıdığı bu öneme rağmen bugüne kadar mülkiyet hakkının korunmasındaki rolü itibarıyla yeterince incelenmeyen değer biçme, bu çalışmada ele alınmaya çalışılacaktır. Böylece çalışmada değer biçme ve bu işleme karşı itiraz ve dava açma yollarının ikincil sorumluların mülkiyet hakkının korunması açısından taşıdığı önemin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, asıl borçludan tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tahsili amacıyla kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının takibinde “tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı” kavramının ortaya çıkmasına ilişkin yasal koşullar incelenecek ve bu bağlamda, kanuni temsilcinin ve limited şirket ortağının sorumluluğunun koşulları, geçmişten günümüze kanuni düzenlemeler dikkate alınarak çalışmanın amacıyla orantılı bir ölçüde irdelenecektir.

İkinci bölümde tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramını ortaya çıkmasına yol açan yasal koşullar incelenecek ve kavramın benzer kavramlardan farkı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde ise hukuki açıdan değer biçme şartına mercek altına alınacak ve “tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı” kavramının vücut verdiği hukuki durum alacaklı idarenin ikincil sorumluların mülkiyet hakkına müdahalesini kolaylaştırmakla birlikte kanun koyucunun neden bu durumu dengelemek bakımından “değer biçme şartı”nı öngördüğüne değinilecektir. Bu başlık altın-

da öncelikle değer biçme şartıyla ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, mülkiyet hakkının korunması bağlamında bu şart incelemeye tabi tutulacaktır. Bu bağlamda mülkiyet hakkının korunmasında usuli güvencelerin rolü ve iyi yönetim ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve bununla ilgili AİHM kararları ile Anayasa ve AYM kararları bağlamında değerlendirildikten sonra, bu açıdan değer biçme şartının hukuki önemi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu başlık altında son olarak değer biçmeye karşı idari itiraz ve dava yolu incelenecektir.

Son bölümde ise konunun yargı kararlarına yansıyan boyutu eleştirel bir yöntemle ele alınacak, idarenin tahsil usulüne uygun hareket etmesinin sağlanması ve ikincil sorumluların mülkiyet hakkının korunması açısından çözüm önerileri getirilerek çalışma nihayete erdirilecektir.

I. KANUNİ TEMSİLCİ VE LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ TAKİBİNDE TAHSİL EDİLEMeyeCEĞİ ANLAŞILAN KAMU ALACAĞI KAVRAMI

Kamu alacaklarının tahsili amacıyla kanuni temsilci ve limited şirket ortağının takip edilmesinde ana kural, öncelikle alacağın asıl borçlu nezdinde takip edilmesi ve tahsiline çalışılması, ancak alacağın asıl borçludan tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinde ikincil sorumluların takip edilmesidir. Bu kapsamda tahsil dairesi, kamu alacaklarının tahsili amacıyla ikincil sorumluları yani, kanuni temsilcileri, limited şirket ortaklarını ve tasfiye memurlarını takip edebilmektedir. Bu cebrî takiplerde yasal dayanağı, ilgilinin ünvanı ve alacağın türüne göre değişmek üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesi ve aynı Kanun'un mükerrer 35. maddesi oluşturmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçludan "*kısmen veya tamamen alınamaması*"nın; 6183 sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35. maddelerinin birinci fıkralarında ise kamu alacağının asıl borçludan "*tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*"nın şart koşulduğu görülmektedir. 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarında ise ikincil sorumluların takibi açısından vergi tarhiyatı veya ceza kesme işleminin "*tasfiye öncesine veya tasfiye dönemlerine ilişkin olması*" şart koşulmuştur.

İnceleme konumuzu, asıl borçludan tahsil edilemeyen/tahsil edilemeyeceği anlaşılacak kamu alacaklarının ikincil sorumlulardan cebren tahsili oluşturduğundan, henüz tarhiyat ve ceza kesme aşamasında bulunan alacakların ikincil sorumlulardan aranılmasıyla ilgili 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarında yer alan söz konusu kurallar çalışmanın kapsamı dışında bırakılacak ve çalışmada, yukarıda anılan ilk gruptaki kurallar incelemeye esas alınacaktır.

"Kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması" hâli, "kamu alacağının tahsil edilememesi" durumundan farklı olarak, idarece asıl borçlunun hacze-

dilen mallarının satılarak paraya çevrilmesini ve asıl borçlu hakkında yürütülen takibin neticelendirilmesini gerekli kılmamaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasına örnek olarak gösterilen hâllerden biri “*amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılamayacağına anlaşılması*”dır. Bu hâlde asıl borçlunun mal varlığı değerleri bulunmakta ve bunlar hacze konu olmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un haciz ve satışla ilgili bölümünde yer alan 74/A, 81, 85, 91, 92, 94 ve 98. maddelerinde hacze konu menkul ve gayrimenkul mallar hakkında değer biçme ile ilgili farklı kurallara yer verildiği görülmektedir.

Kanun'un 3. maddesindeki tanım da dikkate alındığında, kamu alacağının takip ve cebren tahsili açısından alacağın “*tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” hâli, ikincil sorumluların takibinde kolaylaştırıcı bir müdahale yöntemi oluştururken, bu durumun değer biçmek suretiyle belgelenmesi yönündeki usule ilişkin koşul, ikincil sorumluların mülkiyet hakkını koruyucu bir önlemdir. Kanun koyucu bu yolla, kamu alacaklısının takip ve tahsil olanakları ile kamu borçlusunun hakları arasında bir denge kurmuştur. İkincil sorumlunun mülkiyet hakkının korunmasında, alacağın asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinin değer biçmek suretiyle ortaya konulması (usule ilişkin güvence) kadar bu tespitin doğruluğu (esasa ilişkin güvence) da önemlidir. Ancak bu çalışmada, inceleme, değer biçme yöntemiyle belgelemeye ilişkin usul güvencesiyle sınırlı tutulacaktır.

Kanuni temsilcilerinin, asıl borçlunun tahakkuk ettiği hâlde vadesinde ödenmeyen vergi borcundan kaynaklanan kamu alacakları ile vadesinde ödenmeyen diğer kamu alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen -sırasıyla- 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ile limited şirket ortaklarının şirketin vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi, kanuni temsilciler ile limited şirket ortaklarının bu alacaklardan hangi şartlar dahilinde sorumlu tutulacağını belirleyerek vergilerin tahsil usulünün de kanuni güvenceye bağlanmasını öngören vergilerin kanuniliği ilkesinin vergi icra hukukundaki bir yansımaları oluşturmaktadır¹. Kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarına getirilen sorumluluk, ikinci dereceden bir sorumluluk olup asli sorumluluk, kanuni temsilcinin sorumluluğunda temsil edilen tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllere ve ortakların sorumluluğunda ise limited şirkete aittir.

Asıl borçludan tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi ya da buna bağlı kamu alacaklarının tahsili amacıyla kanuni temsilci veya limited şirket ortağı sıfatıyla ödeme emri düzenlenebilmesi için öncelikle kamu alacağının asıl borçlu adına usulüne uygun olarak tahakkuk ettirilmesi, ancak alacağın vadesi

¹ Muallâ Öncel ve diğerleri, *Vergi Hukuku* (33. bs Turhan Kitabevi 2024) 191-193.

içinde ödenmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca asıl borçlunun anılan Kanun'un 54. maddesinde öngörülen yöntemlere göre usulüne uygun bir biçimde takip edilmesi, bu kapsamda özellikle teminatsız alacaklarda asıl borçlu adına düzenlenen ödeme emrinin usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesi hukuken zorunludur². Başka bir şart, asıl borçluyla ilgili mal varlığı araştırması sonucunda kamu alacağının sözü edilen Kanun'un 3. maddesinde tanımlandığı biçimde tahsil edilemediğinin veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığının idarece ortaya konulmasıdır³. Dolayısıyla yargı mercii, idarenin, usulüne uygun mal varlığı araştırmasıyla kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilmediğini ortaya koyup koymadığını araştırmalıdır. Mal varlığı araştırmasının şirkete ödeme emri tebliğ edilmesinden sonra ancak ortak ya da temsilciye başvurulmadan önce yapılması, güncel olması⁴ ve yurt çapında yapılması gerekir. Diğer bir şart alacağın zamanaşımına uğramamış olmasıdır.

A. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

Kanuni temsilcinin, temsilcisi konumunda bulunduğu tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılar ile vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerden tahsil olanağı bulunmayan kamu alacaklarından sorumluluğuna ilişkin iki düzenleme mevcuttur. Bunlardan ilki 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer almakta olup vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumluluğa ilişkindir. İkinci düzenleme ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer almakta ve diğer kamu alacaklarından kanuni temsilcinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Sorumluluğun dayanağı olan kural, kamu alacağının türüne göre belirlenmektedir⁵.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesindeki sorumluluk, sadece bu Kanun'un 1. maddesi kapsamında kalan vergi alacaklarını, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi vergiye bağlı alacakları ve Kanun'un 333. maddesindeki yol-lama nedeniyle vergi cezalarını kapsamaktadır⁶. Kanuni temsilcilerin bu madde uyarınca sorumluluğu, bu alacakların temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamasına ve bunun kanuni temsilcinin vergi ödevini yerine getirmemesinden kaynaklanmasına, yani kusurunun varlığına (defter-belge ibraz etmeme, beyanname vermeme, tahakkuk eden vergiyi ödememe gibi) bağlıdır⁷.

² D VDDK, E 2023/1473, K 2025/86, T 26.2.2025 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

³ D VDDK, E 2021/443, K 2022/1136, T 5.10.2022 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); ayrıca bkz. Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'in birinci kısmının ikinci bölümünde yer alan "IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" ve "VIII. Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu" başlığı altındaki açıklamalar.

⁴ D 9 D, E 2015/1255, K 2017/4417, T 3.5.2017 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

⁵ Burcu Kuzucu Yapar, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler* (On İki Levha Yayıncılık 2020) 210.

⁶ Turgut Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (6. bs Yetkin Yayıncılık 2025) 465-466.

⁷ Candan (n 5) 467.



İdare tarafından, kişinin kanuni temsilci olarak görevli bulunduğu sürede şirketin hangi vergi ödevini ne suretle yerine getirmediğinin ortaya konulması gerekmektedir, temsilcinin de adına düzenlenen ödeme emrine karşı açtığı davada kusurunun bulunmadığını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulma olanağı bulunmaktadır⁸.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesindeki sorumluluk ise bu Kanun'un 1 ve 2. maddeleri kapsamına giren tüm alacakları kapsamaktadır. Gümrük ve tekel vergi ve resimleri, kanuni temsilci nezdinde 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında takip edilemezken, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında takip ve kanuni temsilciden cebren tahsil edilebilir⁹. Salt kanuni temsilci sıfatını haiz olunmasından kaynaklanan bu maddedeki sorumluluğun işletilmesi için kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterlidir¹⁰. Bu madde kusursuz sorumluluk esasına dayandığından, kanuni temsilci, kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesinde kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulabilir; dolayısıyla kanuni temsilcinin kusursuzluğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulması mümkün değildir¹¹.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, vergi aslı ve buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları yönünden özel hüküm niteliği taşıyan¹² Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanması gerekir.

Anılan kanuni düzenlemelerin geçirdiği değişiklikleri ele aldığımızda, kanuni temsilcinin vergi ve buna bağlı kamu alacaklarından sorumluluğuna ilişkin 10.1.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve 1.1.1961 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin ikinci fıkrasının ilk hâlinde, maddede anılan ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevleri yerine getirmiyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir. Maddede, asıl borçluya ait borçlar nedeniyle kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulması açısından vergi alacaklarının asıl borçlu mükellef veya vergi sorumlularının mal varlığından "*tamamen veya kısmen alınamaması*" şartının getirildiği görülmektedir.

Maddenin anılan fıkrasında 3505 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişikliğe gidilmiş¹³, kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilmesi açısından, kanuni

⁸ Candan (n 5) 468.

⁹ Candan (n 5) 466.

¹⁰ Candan (n 5) 467.

¹¹ Candan (n 5) 468-469.

¹² D 4 D, E 2015/10077, K 2016/1580 T 12.4.2016 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); D 9 D, E 2016/12117, K 2019/1394, T 3.4.2019 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

¹³ 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun (RG 10.12.1988/20015); Kanun'un 35. maddesi uyarınca 2.

temsilcinin birinci fıkrada belirtilen ve asıl borçluya terettüp eden vergi ödevlerini yerine getirmemede “*kasıt ve ihmalinin bulunması*” koşulu kaldırılmış ve maddenin ilk hâlinde yer alan “*vergi alacakları*” ifadesi de “*vergi ve buna bağlı alacaklar*” şeklinde değiştirilerek kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsamı genişletilmiştir. Düzenlemenin bu hâli hâlen yürürlüktedir.

Yargı kararlarıyla 213 sayılı Kanun kapsamına girmeyen kamu alacaklarıyla ilgili, kanuni temsilciler hakkında 213 sayılı Kanun’un 10. maddesine dayanarak cebri takibat yürütülemeyeceğinin içtihadı bağlanmasından sonra bu alacakların kanuni temsilcilerden tahsilini sağlamak amacıyla¹⁴ 4108 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle 6183 sayılı Kanun’a mükerrer 35. madde eklenmiştir¹⁵. Kuralın ilk fıkrasında, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından “*tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin ve tüzelkişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edileceği belirtilmiştir.

5766 sayılı Kanun’la¹⁶ 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinin inceleme konumuzu oluşturan birinci fıkrası da dahil olmak üzere ilk dört fıkrasında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın maddeye beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiştir¹⁷. Ancak bu düzenlemeler AYM’nin 19.3.2015 tarihli ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararı ile iptal edilmiştir¹⁸.

Özetle, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi açısından, 213 sayılı Kanun’un 10. maddesinde vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçlunun mal varlığından “*tamamen veya kısmen alınamama*”sı şartının; 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinde ise asıl borçluya terettüp eden 213 sayılı Kanun kapsamı dışında kalan diğer kamu alacakları yönünden, bunların asıl borçlunun mal varlığından “*tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” şartının öngörüldüğü sonucuna varılmaktadır.

maddeyle yapılan söz konusu değişiklik 1.1.1989 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁴ <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>
Erişim Tarihi 12.9.2025.

¹⁵ 25.5.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun (RG 2.6.1995/22301); Kanun’un 40. maddesi uyarınca anılan madde, Kanun’un Resmî Gazete’de yayım tarihi olan 2.6.1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁶ 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun (RG 6.6.2008/26898).

¹⁷ 5766 sayılı Kanun’un 27. maddesi uyarınca düzenlemeler Kanun’un yayımı tarihi olan 6.6.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁸ RG 3.4.2015/29315. Yine 5766 sayılı Kanun’la 6183 sayılı Kanun’a eklenen ve bu Kanun’la 6183 sayılı Kanun’da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanacağını öngören geçici 1. madde de AYM tarafından iptal edilmiştir (AYM, E 2009/39, K 2011/68, T 28.4.2011; R.G. 15.10.2011/28085).

B. Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu

Limited şirketin kamu borçlarından ortakların sorumluluğu yönünden 6183 sayılı Kanun'un "Genel Esaslar" başlıklı birinci kısmının "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan "Limited şirketlerin amme borçları" başlıklı 35. maddede bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Limited şirket ortaklarının şirketin üçüncü kişilere olan borçlarından sorumluluğunun bulunmadığını¹⁹ belirten ve sınırlı bir sorumluluk öngören 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 573. maddesinin (2) numaralı fıkrasından farklı olarak, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde limited şirket ortaklarının 6183 sayılı Kanun kapsamındaki kamu alacaklarından sorumlulukları, taahhüt ettikleri sermaye paylarının ötesine taşınarak genişletilmiş²⁰ ve asıl borçlu şirketin vadesinde ödenmeyen kamu borçlarından sermaye hisseleri oranında sorumlu oldukları kurala bağlanmıştır. Bu yönüyle "6102 sayılı Kanun hükümlerine amme alacakları yönünden getirilen istisnai bir hüküm niteliğinde"²¹ olan kural, kanuni temsilci olsun ya da olmasın, yalnızca limited şirket ortaklarının sorumluluğuna özgülenmiş olup²² ortakların sermaye hisseleri oranında, müteselsil ve kusursuz sorumluluk²³ esasına dayanmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un ilk hâlinde, 35. maddede limited şirketlerin ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan kamu alacaklarından dolayı ortakların, koydukları ya da koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya sorumlu oldukları düzenlenmiştir.

4369 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle Kanun'un 35. maddesi değiştirilmiş ve limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu oldukları belirtilmiştir.²⁴ Limited şirket ortakları, 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından "şirkete koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı" ile sorumlu bulunmakta iken²⁵ 4369 sayılı Kanun

¹⁹ Candan (n 5) 404.

²⁰ Levent Yaralı, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu* (2. bs Yaklaşım Yayıncılık 2011) 238.

²¹ AYM, E 2016/14, K 2017/170, T 13.12.2017, § 39 (RG 24.1.2018/30311); Yusuf Karakoç, *Kamu İcra Hukuku* (Yetkin Yayıncılık 2016) 134-135.

²² Yaralı (n 20) 241; Murat Batı, *Vergi Hukuku* (5. bs Seçkin Yayıncılık 2025) 174; Mustafa Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması* (3. bs On İki Levha Yayıncılık 2023) 746.

²³ AYM, E 2016/14, K 2017/170, T 13.12.2017, § 40 (RG 24.1.2018/30311).

²⁴ 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun (RG 29.7.1998/23417); Kanun'un 86. maddesinin birinci fıkrasının "n" bendi uyarınca anılan değişiklik, Kanun'un yayım tarihi olan 29.7.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

²⁵ 6183 sayılı Kanun'da anılan değişikliğin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Kanun'un 532. maddesinde "Ortaklar, sermaye koyma borçlarını yerine getirdikleri nispette, mesuliyetten kurtulurlar." kuralı yer almaktaydı. (mülga- 13.1.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (RG 14.2.2011/27846) md.1533-Yürürlük:1.7.2012)

değişikliği ile “*hisseleri oranında sorumlu*” hâle gelerek sorumluluklarının kapsamı genişletilmiştir²⁶.

Ardından, 5766 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle, Kanun’un 35. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “*şirketten tahsil imkanı bulunmayan*” ibaresi “*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye pay devri hâlinde payı devreden –devralan ortaklar ile kamu alacağının doğduğu– ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı pay sahipleri arasında müteselsil sorumluluk öngören iki fıkra eklenmiştir²⁷.

Bu değişiklik ile idare, asıl borçlu limited şirketin mal varlığı hakkında yürütülen takibatı sonuçlandırma ve bu kapsamda haczedilen malları satarak paraya çevirme zorunluluğundan kurtarılmış²⁸, kamu alacağının, şirket mal varlığından tahsil edilemeyeceği Kanun’da gösterilen ölçütlere göre anlaşıldığı takdirde alacağın tahsili amacıyla limited şirket ortağına başvurulabileceği düzenlenmiştir.

Özetle limited şirket ortağının sorumluluğuna ilişkin bu koşullar gözetildiğinde, ortağın sorumluluğuna gidilebilmesi açısından tıpkı kanuni temsilcinin 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluğunda olduğu gibi kamu alacağının asıl borçlu limited şirketten “*tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” şartının öngörüldüğü sonucuna ulaşılmaktadır.

II. TAHSİL EDİLEMeyeceği ANLAŞILAN KAMU ALACAĞI KAVRAMI

6183 sayılı Kanun’un 35. maddesiyle mükerrer 35. maddesinin birinci fıkralarında yer alan “*tahsil edilemeyen amme alacağı*” ve “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı*” terimlerinden ne anlaşılması gerektiği, Kanun’un 3. maddesine 5766 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle eklenen kurallarda açıklanmıştır. Madde gerekçesinde, bu eklemenin, anılan kavramlara açıklık getirmek, kapsam-

²⁶ Yaralı (n 20) 244; Balcı (n 22) 747. Kanun gerekçesinde, şirkete konulan ve konulması taahhüt edilen miktarla sorumluluk nedeniyle kamu alacakların yeterince korunmadığı ve değişiklik ile kamu alacağının tamamının güvence altına alınacağı ifade edilmiştir. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf> Erişim Tarihi 3.6.2025.

²⁷ Madde gerekçesinde, değişikliklerin açıklayıcı, içtihat birliği sağlanamayan konularda belirleyici, payımı devreden şahısların kamu alacağını ödemesini sağlayıcı ve payın devralanın da hisse değerini borçluluk durumuna göre belirlemesini temin edici nitelikte olduğu belirtilmektedir. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf>. Erişim Tarihi 18.9.2025.

4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun’un (RG 6.6.2008/26898(mükerrer)) 27. maddesinin birinci fıkrasının “h” bendi uyarınca anılan değişiklik, Kanun’un yayım tarihi olan 6.6.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6183 sayılı Kanun’un 35. maddesine, 5766 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle eklenen ikinci ve üçüncü fıkraların Anayasa’ya aykırı olduğundan bahisle yapılan itiraz başvurusu reddedilmiştir. AYM, E 2016/14, K 2017/170, T 13/12/2017, §§ 32-56 (RG 24.1.2018/30311).

²⁸ Yaralı (n 20) 246-247.



larını belirlemek ve uygulamadaki ihtilafları azaltmak amacıyla yapıldığı ifade edilmiştir²⁹.

Maddede her iki kavramın da “*gibi nedenlerle*” ifadesi kullanılmak suretiyle örnekleme yoluyla izah edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Mülkiyet hakkına müdahalenin en somut biçimine ilişkin kuralları düzenleyen 6183 sayılı Kanun’da, bahse konu kavramların çerçevesi, gerekçede belirtilenin aksine belirgin bir şekilde çizilmemek³⁰ ve örnekleyerek düzenlenmek suretiyle idareye Kanun’da açıkça öngörülmeyle bu kapsamda değerlendirme imkânının tanındığı, bu şekilde belirleme yapılmasının belirlilik ilkesine aykırı olduğu³¹ ve bu durumun Anayasa’nın 13 ve 35. maddelerinde ifade edilen kanunilik koşullarına aykırılık taşıdığı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, Kanun’da belirlenen durumların sayısının artabileceğini anlatan bu ifadenin, bu belirli durumlarda idareye maddede öngörülen şartları takdiri bir biçimde değerlendirme imkânı tanımadığı düşünülmektedir. Örneğin, değer biçme yoluyla alacağın tahsil edilmeyeceğinin anlaşılması hâlinde idarenin değer biçip biçmeme hususunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. İdare, ancak değer biçme yoluyla alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığını ortaya koyabilir.

Kanun’un 3. maddesinde tanımlanan “*tahsil edilemeyen kamu alacağı*”nın ortaya çıktığı durumlardan ilki, mal varlığı araştırması sonucunda borçlunun haczedilebilecek herhangi bir mal varlığının bulunmaması ve ikincisi, borçlunun haczedilen ve satış işlemi gerçekleştirilen mal varlığı değerinin kamu alacağını karşılamakta yetersiz kalmasıdır. 6183 sayılı Kanun’un 75. maddesi, borçlunun haczi kabil bir mal varlığı değerinin bulunmaması yanında mal varlığının paraya çevrilmesi sonucunda ortaya çıkan tahsil imkânsızlığını da kapsadığından, satış işlemlerine başlamadan önce, borçlunun haczolunan mallarına Kanun’un 81 ve 91. maddeleri uyarınca değer biçilmesi sonucunda, malların değerinin kamu alacağını karşılamayacağı anlaşılabilir, malların satış işlemi tamamlanmadığı müddetçe borçlunun aciz hâlinde olduğunun kabulüne olanak bulunmamaktadır³². Bu durumda aciz hâline Kanun’un 76. maddesinde bağlanan, teminat ve faiz aranmadan borcun tecili sonucu da doğmaz.

6183 sayılı Kanun’un 3. maddesinde, inceleme konumuzu oluşturan “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı*” kavramının da yine iki örnekle anlatılmaya çalışıldığı görülmektedir. Buna göre borçlunun “*haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamaya-*

²⁹ <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf> Erişim Tarihi 14.9.2025.

³⁰ Gamze Gümüşkaya, ‘Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı’ (2010) (343) Vergi Dünyası 200, 212.

³¹ Zinnur Tunç, ‘Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Kamu Alacağı Kavramının Belirlilik İlkesi Bakımından Yargı Kararları Işığında İncelenmesi’ (2022) 32 [171] Mali Çözüm 199, 211.

³² Candan (n 5) 961; Balcı (n 22) 1142.

cağının” veya “hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin” anlaşılması durumunda “tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı” ortaya çıkacaktır³³.

6183 sayılı Kanun’un 54. maddesinde vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağı belirtildikten sonra, cebren tahsilin maddede değinilen üç yöntemin uygulanması suretiyle yapılacağı ifade edilmiştir. Bu yöntemlerden ilki, borçlunun teminat göstermiş olması durumuna ilişkindir. İkinci yöntem, kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi (ödeme emri ile takip-haciz) ve üçüncü yöntem, gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesidir. Son iki yöntem ile 6183 sayılı Kanun’un 3. maddesinde “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı*” tanımı arasında yakın bir ilişki mevcuttur³⁴.

6183 sayılı Kanun’un 54. maddesinde sayılan ikinci yöntem, *kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesidir*. Bu hâlde, borçlu adına ödeme emri düzenlenmesi üzerine borçlunun, Kanun’un 55. maddesinin birinci fıkrasının gereği olarak ya da Kanun’un 58. maddesinde yer alan ve ödeme emrine karşı açılan davanın reddi³⁵ nedeniyle borçluya mal bildiriminde bulunma mükellefiyeti yükleyen kural uyarınca, borçlunun mal bildiriminde bulunması üzerine veyahut idarece yürütülen mal varlığı araştırması sonucunda borçlunun tespit edilen mal varlığı değerleri, aynı Kanun’un 62. maddesi uyarınca haczedilmekte ve Kanun’un 77 ila 99. madde hükümleri uyarınca satılarak paraya çevrilmektedir. Kanun’un 3. maddesinde ise, borçlunun mal varlığı değerlerinin haczedilmesi esnasında idarece yapılması gereken bir tespite -yani değer biçmeye- dikkat çekilmektedir. Menkul mallar yönünden Kanun’un 78. maddesinin ikinci fıkrası ve 81. maddesinde, gayrimenkul mallar yönünden ise Kanun’un 91. maddesinde değer biçme ile ilgili kurallara yer verilmiştir. Değer biçmenin usulüne uygun şekilde yapılması ve bunun sonucunda kamu alacağının ilgili mal varlığı değerinden tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinde idare, Kanun’un 54. maddesinde anılan mal varlığını değerini paraya çevirme işlemlerini gerçekleştirme yükümlülüğünden kurtulmakta ve kamu alacağının tahsili amacıyla kanuni temsilci ya da limited şirket ortağını takip edebilmektedir.

³³ “*Amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması... malvarlığına ilişkin tescil edilmiş rehin haklarının bulunup bulunmadığının saptanması ve amme alacaklarında rüçhan hakkı, garamaten taksim kuralları ile takyidat sırasının gözetilmesi suretiyle asıl borçluya ait mal varlığının amme alacağını karşılayamayacağının idarece belirlenmesi durumunda meydana gelebilecektir.*” D VDDK E 2023/1473, K 2025/86 T 26.2.2025 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

³⁴ Tunç (n 33) 206.

³⁵ 6.1.1982 tarih ve 2576 sayılı Kanun’un (RG 20.1.1982/17580) 13. maddesi uyarınca 6183 sayılı Kanun’un 58. maddesinde geçen “*itiraz*” deyiminden “*vergi mahkemesinde dava açılması*”nın anlaşılması gerekmektedir.



Kamu alacağının borçlunun mal varlığından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması, borçluya ait birtakım mal varlığı değerlerinin bulunmasını gerekli kılmaktadır. Borçluya ait haczi kabil herhangi bir mal varlığı değeri yoksa 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesi uyarınca “ *tahsil edilemeyen kamu alacağı*” söz konusu olur.

6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde sayılan üçüncü yöntem ise 9.6.1932 tarih ve 2004 sayılı iflasa tabi olan kamu borçluları yönünden İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca yürütülen iflas yoluyla takiptir³⁶. 2004 sayılı Kanun'da düzenlenen iflas hukuku hükümleri hem özel hukuktan hem kamu hukukundan doğan alacakların iflas yoluyla takip edilmesinde izlenecek usulü ve sonuçlarını kural altına almaktadır³⁷. 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde verilen ikinci örnek, “ *hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” durumudur. Bu durumun ortaya çıkması hâlinde de idare kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığından bahisle ikincil sorumluları takip edebilmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer verilen “ *tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramı*” ile “ *aynı Kanun'un 54. maddesinde sayılan takip yöntemleri*” arasındaki bağlantıyı bu şekilde ortaya koyduktan sonra, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramının ortaya çıktığı kabul edilen kamu borçlusunun “ *haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağını anlaşılması*” hâline ve bu durumun tespitine yönelik “ *değer biçme*” şartına odaklanmak istiyoruz.

Ancak bu bahsi kapatmadan önce bir yargı uygulamasına daha dikkat çekmek istiyoruz. Kamu alacağının “ *tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” kavramı, esasen 6183 sayılı Kanun'a ait bir terim olduğundan ve 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde benzer bir terime (“ *alınamayacağını anlaşılması*” gibi) yer verilerek sadece vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçludan “ *alınamama*”sı koşulu öngörüldüğünden, kanuni temsilcinin anılan maddeye göre takibinde, asıl borçluya ait borca nispetle borçlunun sahip olduğu mal varlığı değerlerinin kamu alacağını karşılamakta yetersiz olduğunun ve dolayısıyla kamu alacağının borçludan alınamayacağını anlaşılması yeterli olmadığı, asıl borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde belirtilen tüm takip yollarının tüketilmiş olması ve mal varlığı değerlerinin paraya çevrilmiş olması gerektiği düşünülebilir. Ancak yargı uygulamasında aksi yönde bir kabul mevcuttur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan “ *alınamayan*” ifadesinin, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesi bağlamında yorumlanması ve takibatın asıl borçludan tahsil edilemeyen ve tahsil edile-

³⁶ Candan (n 5) 1101; Karakoç (n 21) 203; Batı (n 22) 718, 719; Bu çalışmanın yazıldığı sırada Cebrî İcra Kanunu taslağı kamuoyunun görüş ve önerilerinin alınması amacıyla erişime açılmıştır. <https://mgm.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/cebr-icra-kanunu-taslagi24072025041230>, Erişim Tarihi 14.9.2025.

³⁷ Batı (n 22) 719.

meyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar yönünden yürütülebileceğinin kabulünün gerektiğini, kanun koyucu “alınamayan” ifadesinin “alınamayacağı anlaşılan” alacakları kapsamayabileceği yönünde bir tereddüte düşmediğinden kanun değişiklikleri esnasında bu yönde bir değişiklik yapma ihtiyacı duymadığını, dolayısıyla “alınamayan” ifadesinin “alınamayacağı anlaşılan” alacakları da kapsadığını belirtmiştir³⁸.

Kurulun anılan kararındaki bu genişletici yorumun, kanuni temsilci hakkında 213 sayılı Kanun hükümleri kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından takibatın 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yürütüldüğü olgusu esas alınarak temellendirildiği görülmektedir. 6183 sayılı Kanun’da yer alan bu ifadelerle belirlilik sağlamak ve ihtilafları azaltmak amacıyla 5766 sayılı Kanun’la bu kavramları tanımlama yolunu seçerken, kanun koyucunun, 213 sayılı Kanun’un anılan hükmündeki “*alınamayan*” ifadesini, bu ifadenin “*vergi ve buna bağlı alacaklarının asıl borçludan alınamayacağına anlaşıldığı hâlleri de kapsadığı*” şeklinde tanımlama ya da kuralda bu ifadenin yanına “*ya da alınamayacağı anlaşılan*” ifadesini ekleme yollarından birini tercih etmediği açıktır³⁹.

Vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçludan alınamayacağına anlaşılmamasının, idareyi asıl borçlu hakkında yürütülen takibatı neticelendirme külfetinden kurtararak kanuni temsilcinin mülkiyet hakkına müdahaleyi kolaylaştırdığı gözetildiğinde, Kurulun bu genişletici yorumunun, Anayasa’nın 2. maddesinde ifadesini bulan hukuk devleti ilkesinin bir unsuru olarak kabul edilen hukuki güvenlik ilkesi ile Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen vergilerin yasallığı ilkesi bağlamında kıyas yasağına⁴⁰ Anayasa’nın 13 ve 35. maddeleri bağlamında kanunilik ölçütünün bir unsuru olarak belirlilik ilkesine⁴¹ aykırılık taşıdığı düşünülmektedir⁴².

³⁸ D VDDK, E 2019/700, K 2020/1074, T 21.10.2020 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

³⁹ Nitekim, 5766 sayılı Kanun görüşmeleri incelendiğinde, Hükümetin teklif ettiği metinde, 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinin birinci fıkrasında yer alan ve takip edilecek kamu alacaklarına açıklık getirmek ve özellikle 213 sayılı Kanun kapsamına giren kamu alacakları ile ilgili olarak oluşan tereddütleri gidermek amacıyla öngörüldüğü belirtilen “*tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları*” ibaresinin, “*tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan ve bu Kanunun 1 inci ve 2 nci maddesi kapsamına giren amme alacakları*” şeklinde değiştirilmesine dair teklifin, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından oluşturulan alt komisyon tarafından kabul edilmediği görülmektedir (Yaralı (n 20) 165-166; bkz. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf>, Erişim Tarihi 13.9.2025). Vergi ve buna bağlı alacakların 6183 sayılı Kanun’un 1. maddesi kapsamında da kaldığı gözetildiğinde, bu alacakların takibinde 213 sayılı Kanun’un 10. maddesinin özel hüküm niteliği böylece korunmuştur.

⁴⁰ Öncel vd. (n 1) 38.

⁴¹ Tunç (n 33) 208, 209.

⁴² D VDDK E 2019/700, K 2020/1074 T 21.10.2020 (Tetkik Hâkimi düşüncesinde benzer bir görüş dile getirilmiştir) <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).



Genişletici bir yoruma dayanan söz konusu yargısal uygulama da dikkate alındığında, kanuni temsilciler hakkında tıpkı 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında yürütülecek takiplerde olduğu gibi, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında tahakkuk ettiği hâlde asıl borçlu tarafından vadesinde ödenmemiş vergi ve buna bağlı alacakların takibinde de anılan alacakların asıl borçludan alınamayacağı anlaşılmış olması, kanuni temsilcilerin takibi açısından gerekli ve yeterli olup asıl borçluya ait mal varlığının paraya çevrilmesine ilişkin işlemlerin tamamlanmasına gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, her durumda, kamu alacağının borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının usulüne uygun bir biçimde tespiti, idareyi borçlunun mal varlığı değerlerini paraya çevirme yükümlülüğünden kurtaran ve ikincil sorumluların mülkiyet hakkına müdahaleyi kolaylaştıran hukuki bir tedbir olarak karşımıza çıkmaktadır.

III. HUKUKİ AÇIDAN DEĞER BİÇME ŞARTI

A. Genel Olarak

6183 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerden, kanun koyucunun, sadece kamu alacağının tahsiline odaklanmadığı, bu süreçte borçlunun hukukunun da gözetilmesi esasını benimsediği anlaşılmaktadır. Nitekim tahsil sürecinin en önemli aşamalarından birini oluşturan ve borçlunun mülkiyet hakkına müdahalenin somutlaştığı hacze ilişkin Kanun'un 62. maddesinin son fıkrasında yer alan "*Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir.*" kuralı kanun koyucunun bu yaklaşımını yeterince yansıtmaktadır.

Bu bağlamda, 6183 sayılı Kanun'un temelini oluşturan prensiplerden biri de borçlunun mal varlığıyla ilgili tasarrufların ve haciz işlemlerinin, ölçülü bir biçimde yürütülmesidir. Tahsil sürecinin bu şekilde yürütülmesinde borçlunun hak ve menfaatlerinin gözetilmesi, usule ilişkin çeşitli güvencelerin sağlanmasını da gerekli kılmıştır. Bu çerçevede, Kanun'da yer alan "*değer biçme*" koşulu gerek borçlunun haklarının korunması gerekse kamu alacağının tahsilinde adaletin sağlanması adına kritik öneme sahiptir.

6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının bulunup bulunmadığının haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre değer biçilmesi yoluyla saptanacağı belirtilmiştir. Kamu alacaklarının ikincil sorumlulardan tahsilinde kolaylık sağlayan ve onların mal varlığı değerlerine müdahaleyi kolaylaştıran "*tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâli*" açısından değer biçme, anılan hukuki durumun gerçekleştiğinin tespit edilmesini sağlayan bir tedbir olarak ön plana çıkmaktadır. Kanun koyucu, bu önlemlerle idareye kamu alacağını, asıl borçlunun haczedilen mal varlığı değerlerini paraya çevirse dahi neden tahsil edemeyeceğini ortaya koyma yükümlülüğünü yüklemiş, böylece ikincil sorumluların mülkiyet hakkını müdahalede dengeleyici bir yöntem benimsemiştir.

Bu belirlemelerden kanuni temsilcinin ve limited şirket ortağının sorumluluğunda, asıl borçlunun haczedilen malları yönünden, 6183 sayılı Kanun'un 78, 90 ve 91. maddelerinin değer biçme uygulamasının çerçevesini çizdiği ifade edilebilir. Bu açıdan haczedilen malın gerçek veya rayiç değeri üzerinden satışa çıkarılmasının hem borçlunun mağduriyetini önleyeceği hem de kamu alacaklarının tahsilinde şeffaf ve adil bir süreç sağlayacağı ifade edilmelidir.

6183 sayılı Kanun kapsamında değer biçme, haczedilen bir taşınır veya taşınmaz malın, satılarak paraya çevrilmesine yönelik işlemlere esas olmak üzere, malın nitelikleri ve piyasa koşulları göz önünde bulundurularak menkul mallarda haczi yapan memur veya borçlunun müracaatı üzerine ya da tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde bilirkişi tarafından, gayrimenkullerde ise bilirkişinin mütalaası alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından değerinin tespit edilmesi işlemidir. Gayrimenkullere değer biçme işleminde bilirkişinin mütalaasının alınmaması kanuna aykırılık oluşturur⁴³.

Değer biçme şartının yerine getirilmesi bir yandan kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun karşılıklı menfaatlerini korurken diğer yandan tahsil sürecinin usulüne uygun şekilde yürütülmesinde belirlilik sağlar. Değer tespitinin, malın cinsi, niteliği, kullanım durumu, piyasa rayici gibi unsurlar gözetilerek yapılması zorunludur. Bir mala gerçeğine uygun olmayan, düşük bir değer belirlenirse borçlu ciddi anlamda zarara uğrayabilir, gerçeğe aykırı yüksek bir bedel belirlenmesi ise satışı zorlaştırır; her durumda kamu alacağının tahsilinde gecikme veya eksiklik yaşanabilir.

Kanun'un 87. maddesinde haczolunan menkul mallar yönünden ilk artırmada ulaşılması gereken %75'lik sınırı belirlenmesinde⁴⁴; gayrimenkuller yönünden ise Kanun'un 92. maddesi uyarınca satış şartnamesinde yer alacak artırmaya esas değer ve teminat tutarı ile Kanun'un 94. maddesi uyarınca alınacak teminat tutarının ve artırmada ulaşılması gereken bedelin hesaplanmasında ve Kanun'un 98. maddesi uyarınca teferruğ bedelinin tespitinde gayrimenkule biçilen değer esas alınacağı anlaşılmaktadır. Gayrimenkullerde biçilecek değer, gayrimenkulün rayiç değeridir. 213 sayılı Kanun'un 266. maddesindeki rayiç bedel tanımı uyarınca, satış komisyonu tarafından gayrimenkule biçilecek değer, bu gayrimenkulün değer biçme günündeki normal satış değeri olmalıdır⁴⁵.

B. Mülkiyet Hakkının Korunması Bağlamında Değer Biçme

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramının ortaya çıkmasının, asıl borçluya ait kamu borcunun ikincil sorumluların mülkiyet hakkına müdahale yoluyla tahsil edilmesinde kolaylaştırıcı bir yöntem olduğu daha önce ifade

⁴³ Candan (n 5) 1067.

⁴⁴ Candan (n 5) 1024.

⁴⁵ Candan (n 5) 1067.



edilmişti. Mülkiyet hakkının korunması, müdahalenin ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir bir kanuni dayanağının bulunmasına, müdahalenin kamu yararını gözetmesine ve ölçülü olmasına (elverişlilik, gereklilik ve orantılılık kriterlerine uygun olmasına) bağlıdır. AYM ve AİHM kararlarında usule ilişkin güvencelerin sağlanmış olması ve iyi yönetim ilkesi, orantılılık değerlendirmesinde dikkate alınan unsurlar arasındadır.

1. Usule İlişkin Güvenceler

AYM, mülkiyet hakkına ilişkin Anayasa'nın 35. maddesinin usule ilişkin açık bir güvence içermediğini ancak bu maddenin mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi olarak ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin itirazlarını yetkili makamlar önünde etkin biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınması güvencesini kapsadığını, bu konudaki değerlendirmenin sürecin bütününe bakılarak yapılması gerektiğini ifade etmiştir⁴⁶. Ayrıca Mahkeme, usule ilişkin güvencelerin yerine getirildiğinden söz edilebilmesinin, derece mahkemelerinin kararlarında, davanın sonucuna etkili, esasa ilişkin temel iddia ve itirazların yargılama makamlarınca özenli şekilde değerlendirilerek karşılanmasını sağlayacak konuyla ilgili ve yeterli gerekçe bulunmasına bağlı olduğunu belirtmiştir⁴⁷.

AİHM ise mülkiyet hakkına müdahalenin, AİHS'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesiyle uyumlu olabilmesi için, yasallık kriterini karşılaması gerektiğini⁴⁸, ancak iç hukukta yasal bir temelin varlığının, tek başına, yasallık ölçütünün karşılanması için yeterli olmadığını, bu yasal temelin ayrıca, hukukun üstünlüğüne uygun olan ve keyfiliğe karşı güvenceler sunan belirli bir nitelikte olmasının icap ettiğini⁴⁹ ifade etmektedir. Bu bağlamda, müdahalenin dayanağını oluşturan hukuk kurallarının, uygulamada, yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olmaları gerekmektedir⁵⁰. Özellikle bir kural, kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı bir güvence sağladığında “*öngörülebilir*” olmaktadır⁵¹. Bu nedenle, AİHS'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi, açıkça usule ilişkin güvenceler içermese de

⁴⁶ AYM, A. Neslihan Kuyucu, B No 2020/7159, 18.12.2024, § 19.

⁴⁷ AYM, A. Neslihan Kuyucu, B No 2020/7159, 18.12.2024, § 20. İncelemenin şirket mal varlığı değerlerinin alacağı karşılamaya yeterli olup olmadığı ile sınırlı kaldığı yargılama sürecinde, başvurunun davanın sonucuna etkili ve esasa ilişkin diğer temel iddialarının (kanuni temsilci olmadığı döneme ait alacaklardan sorumlu tutulduğu ve vergi borçlarının ortaya çıkmasında sorumluluğunun bulunmadığı gibi) ilgili ve yeterli bir gerekçe ile karşılanmamasının mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvencelere aykırılık oluşturduğu hakkında: AYM, A. Neslihan Kuyucu, B No 2020/7159, 18.12.2024, §§22-28.; Başvurucunun haciz işleminin gerçekleştirilmesi, kapsamı ve sonuçları yönünden belirleyici olacak nitelikteki hâline münasip ev itirazının ilgili ve yeterli gerekçe ile karşılanmamasının mülkiyet hakkının korunmasında usul güvencelerine aykırılık teşkil ettiği hakkında: AYM, Güven Bostan, B No 2016/4293, 1.7.2020, §§ 50-59.

⁴⁸ ECHR, Béláné Nagy v Macaristan [GC], App no 53080/13, 13.12.2016, § 112.

⁴⁹ ECHR, Vistiņš ve Perepjolkins v Latvia [GC], App no 71243/01, 25.10.2012, § 96.

⁵⁰ ECHR, Beyeler v Italy [GC], App no 33202/96, 5.1.2000, § 109.

⁵¹ ECHR, Centro Europa 7 S.r.l. and Di Stefano v Italy [GC], App no 38433/09, 7.6.2012, § 143.

mülkiyet hakkının kullanılmasına yönelik herhangi bir müdahale, ilgili gerçek ya da tüzel kişiye, ihtilaf konusu tedbire etkili bir şekilde itiraz etmesini sağlayacak biçimde, itirazını yetkili makamlara sunma konusunda makul bir imkân sağlayan usule ilişkin güvenceler içermelidir. Bu koşulun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde, uygulanabilir tüm idari ve yargısal usullerin kapsamlı bir bakış açısıyla dikkate alınması gerekmektedir⁵².

Bu noktada, şirket borçlarının tahsili açısından başka bir kavrama, yani “tüzel kişilik perdesinin kaldırılması”na kısaca değinmek, ardından konuyla ilgili AİHM içtihatlarına da göz atmak gerekir. Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması, temel olarak “tüzel kişinin ayrılığı ilkesinin göz ardı edilmesi ve tüzel kişiden alacaklı üçüncü kişilerin, tüzel kişiyi oluşturan kişilere başvurulabilmesi⁵³” anlamına gelmektedir.

AİHM, istisnai nitelikteki koşulların gerekli kılması hâlinde şirket tüzel kişilik perdesinin kaldırılabilceğini ve bunun belli güvencelerle dengelenmesi gerektiğini açıkça vurgulamıştır⁵⁴. AİHM, anılan kararında, tüzel kişilik perdesinin kaldırılabilceği istisnai koşullarla ilgili olarak Uluslararası Adalet Divanının 5.2.1970 tarihli Barcelona Transaction, Light and Power Company Limited kararına atıfta bulunulmakta ve bu kapsamda “yasal gerekliliklerden ve yükümlülüklerden kaçınmayı önlemek” tüzel kişilik perdesinin kaldırılabilceğinin haklı görülebileceği hâller arasında sayılmaktadır. Şirketler açısından yasal bir yükümlülük olan vergi borcunu ödeme yükümlülüğünün yerine getirilememesi hâlinde alacaklı tahsil dairesince, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluyla ikincil sorumlulara başvurulabilmesi mümkün olmakla birlikte anılan AİHM kararında da ifade edildiği üzere bu durumun belli güvencelerle dengelenmesi gerekmektedir. Mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvenceler, bu dengeleyici unsurlardan biri olarak ön plana çıkmaktadır⁵⁵.

Alacaklı tahsil dairesinin, kamu alacağının tahsiline dayanan kamu yararını gerçekleştirebilmek amacıyla ikincil sorumluların mülkiyet hakkına daha kolay⁵⁶ müdahale edebilmek için, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının ortaya çıktığı olgusunu, Anayasa’nın 35. maddesinin üçüncü fıkrası ve AİHS’ye ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen mülkiyet hakkının

⁵² ECHR, Lekić v Slovenia [GC], App no 36480/07, 11.12.2018, § 95.

⁵³ Fahri Erdem Kaşak, ‘Tüzel Kişilik Kavramı ve Tüzel kişilik Perdesinin Kaldırılması’ (2020) 26 [2] Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 1242, 1251.

⁵⁴ ECHR, Lekić v Slovenia [GC], App no 36480/07, 11.12.2018, § 112.

⁵⁵ AYM, Erol Kesgin kararının “Uluslararası Hukuk” bölümünde bu ölçütlere ayrıntılı biçimde değinmiştir. AYM, Erol Kesgin [GK], B No 2015/11192, 30.5.2019, §§ 31-36.

⁵⁶ AİHM’ye göre, vergi borçlarının cebrî icrasında, vergi idaresinin, özel hukuktan kaynaklanan borçların alacaklılarına nazaran daha iyi bir konuma konulmasında kanun koyucuya geniş bir takdir hakkı tanınmalıdır. ECHR, Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH v The Netherlands, App no 15375/89, 23.2.1995, § 60.



kullanımının kontrolü ve düzenlenmesine ilişkin kurallar kapsamında⁵⁷ yetki tanıyan idari bir karara, yani değer bıçme işlemine dayandırma zorunluluğunun bulunması yanında, ilgililerin, idare ve idari mahkemeler önünde değer bıçme işleminin hukuka uygunluğuna itiraz etme imkânına sahip olması da keyfilige karşı bir güvence teşkil etmektedir.

Doktrinde ve yargı uygulamasında, usule ilişkin güvencelerin, mülkiyet hakkına “müdahale için kullanılan önlem ve varsa delilleri incelemeye yetkili ve bağımsız bir organ önünde işleyen çekişmeli usulleri” ifade ettiği belirtilmektedir⁵⁸. Bu kapsamda, usule ilişkin güvencelerin, mülkiyete yapılacak müdahalelerde malikin durumdan haberdar olmasını sağlama, idari ve yargısal yollar bağlamında “ilgili ve yetkili (bir) mercie başvuru mülkiyet hakkına müdahaleye karşı iddialarını ileri sürebilme”, “bu iddiaları açıklayabilme”, “merciden cevap alabilme” teminatları yanında etkili ve adil bir karar verilmesini sağlama yükümlülüğünü de içerdiği açıklanmaktadır.

Doktrin ve uygulamada getirilen bu tanım, usule ilişkin güvencelerin, değer bıçme işlemine itiraz boyutuna isabet etmektedir. Ancak değer bıçmenin gerek asıl borçlu hakkında yürütülen takiple ilgili neticeleri ve gerekse tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının ortaya çıkması nedeniyle tahsil dairesini, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluyla ikincil sorumluların mülkiyet hakkına daha kolay müdahale etme imkânına kavuşturabildiği olgusu dikkate alındığında, başka bir anlatımla, bu işlemin tahsil usulündeki rolü ve asıl borçlu ile ikincil borçluların mülkiyet hakları üzerindeki etki ve sonuçları göz önünde bulundurulduğunda, değer bıçme işleminin, bu işleme karşı idari itiraz yöneltmesi ile dava açılmasının ve ikincil sorumlular hakkında yürütülen takiplerde asıl borçlunun mal

⁵⁷ AYM kararlarında, “vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin” kural olarak, devletin “mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol etme veya düzenlemesi yetkisi” kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmektedir. AYM, Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti., B No 2013/6842, 20.4.2016, § 71; daha geniş bir inceleme için bkz. Yunus Emre Yılmazoğlu, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm & Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması* (On İki Levha Yayıncılık, 2021) 179 vd.

AİHM, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılan bir eşyanın, alıcının vergi borçları nedeniyle haczedilmesine yönelik cebrî icra sürecine ilişkin satıcı tarafından ileri sürülen şikâyeti, AİHS’ye ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi ödemelerinin güvence altına alınması başlığı altında incelediği Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH v The Netherlands kararında, bu kuralın, Âkit Devletlerin vergi ödemesini güvence altına almak için gerekli gördükleri yasaları ihdas etme haklarını açıkça saklı tuttuğunu, bu alandaki önlemlerin keyfi bir şekilde el koyma anlamına gelmemesi şartıyla herhangi bir mali kanunu ihdas etme yetkisini içerdiğini ifade etmiştir. ECHR, Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH v The Netherlands, App no 15375/89, 23.2.1995, § 59.

⁵⁸ H. Burak Gemalmaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı* (Beta Yayıncılık, 2009) 566 vd.; H. Burak Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6* (Avrupa Konseyi, 2018) 160 vd.; AYM, Selahattin Turan, B No 2014/11410, 22.6.2017, § 41; AYM, Sedat Şanlı, B No 2018/6812, 3.7.2019, § 54.

varlığı değerleri ile ilgili iddiaların yargı mercilerince karşılanmasının birer usul güvencesi olarak ele alınması gerektiği sonucuna ulaşmaktadır.

Değer biçme işlemine idari itirazda bulunabilme ya da bu işleme karşı dava açabilme olanağının, uygulamada, ilgililerin mülkiyet hakkının korunması hususunda etkin bir biçimde işletilmesi gerekir. AİHS, teoride kalan veya asılsız hakları değil, etkin ve somut hakları güvence altına aldığından⁵⁹, AİHM, ilgililerin, mülkiyet haklarını ihlal eden işlemlerin yasaya uygunluğuna itiraz etmek için sahip olmaları gereken hukuk yoluna başvurma haklarının anlamsız, teoride kalan, asılsız nitelikte ve dolayısıyla etkisiz hâle gelmemesi gerektiğini vurgulamaktadır⁶⁰. Dolayısıyla değer biçme işlemine itiraz ya da dava yolları, mülkiyet hakkının korunması hususunda etkin bir biçimde işler nitelikte olmalıdır. Değer biçme işlemine karşı itiraz ve dava açma yolları, önemi nedeniyle aşağıda ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

Haczedilen mala değer biçilerek bu değerın kayıt altına alınma zorunluluğu, usule ilişkin basit bir ayrıntı olarak nitelenemez⁶¹. Haczedilen malların “*genel olarak nitelikleri ve özel olarak değerinin belirlenmesi*”⁶²; haczin borç tutarıyla bağdaşacak bir ölçüde kalması ve aşkın haczin önlenmesi, taşınır malın bırakıldığı yedieminin sorumluluk tutarının belirlenmesi ve kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasını sağlaması nedeniyle kamu borcundan tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluyla ikincil sorumluların sorumlu tutulması sonucunu doğurması yönleriyle tahsil usulü açısından önem taşımaktadır⁶². Alacaklı tahsil dairesinin, asıl borçlunun mal varlığı değerleri üzerindeki tahsil sürecinin sonuçlanmasını beklemek zorunda olmaması, “*ancak asıl borçlu ... hakkında [mal varlığı] araştırmasının tam ve doğru bir şekilde yapılmış olması ve varsa haczedilebilecek malları üzerinde değer tespitinin yapılmış olması*”⁶³ durumunda mümkündür. Asıl borçlunun haczedilen menkul ve gayrimenkul malları hakkında yapılmış bir değer tespitinin bulunmadığı durumlarda, kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasından bahsetmeye yasal olanak bulunmadığı gibi⁶⁴; davanın sonucuna etkili bir iddia olması nedeniyle ikincil sorumlunun adına düzenlenen ödeme emrine karşı açtığı idari davada, asıl borçlunun mal varlığı hakkında değer tespitine yönelik itirazlarının yargı mercilerince ilgili ve yeterli bir gerekçeyle karşılanmamış olması da usule ilişkin güvencelere aykırılık oluşturur.

⁵⁹ ECHR, Muhammad and Muhammad v Romania [GC], App no 80982/12, 15.10.2020, § 122.

⁶⁰ ECHR, Yel and Others v Turkey, App no 28241/18, 13.7.2021, §§ 96, 97.

⁶¹ Barış Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku* (Seçkin Yayıncılık, 2019) 228.

⁶² Bahçeci (n 62) 228-229.

⁶³ Balcı (n 22) 786.

⁶⁴ Balcı (n 22) 1182.

2. İyi Yönetişim İlkesi

Değer bıçmenin satış işlemlerine ya da “tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarında” ikincil sorumluların takibine temel oluşturması ve bedelin doğru tespitinin hem borçlunun haklarının hem de alacaklı kamu idaresinin menfaatlerinin korunması (alacağın tahsilindeki kamu yararı) açısından önem taşıması nedeniyle idarenin değer bıçme sürecini “iyi yönetim ilkesi”ne uygun yürütmesi gerekir.

İdarenin bu ilkeye uygun hareket etme yükümlülüğü, AYM ve AİHM kararlarında orantılılık ilkesinin bir unsuru olarak incelemeye alınmakta⁶⁵ ve “*kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak*” hareket etmesi ve “*kendi hatalarının sonuçlarını gidermeleri ve bireylere yüklememeleri*” şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁶.

Değer bıçme sürecinde idare, haczedilen malın değerini yetkin bir memur ya da duruma göre bilirkişi marifetiyle gecikmeksizin ve malı değer kaybına uğratmaksızın belirlemeli ve bu belirlemede, emsal alınabilecek değerlerle tezat oluşturabilecek bir tutarsızlığa neden olmamalıdır. Ayrıca idare değer bıçme sürecinde yapılacak hataların külfetini asıl borçlu ya da ikincil sorumlulara yüklememelidir.

6183 sayılı Kanun’un 81. maddesinde, haczedilen menkul mallarda, itiraz üzerine bilirkişiye değer bıçtirileceği ve Kanun’un 91. maddesinde gayrimenkul mallarda bilirkişi mütalaasına başvurulacağı düzenlenmekle birlikte ne Kanun’da ne de Tahsilat Genel Tebliği’nde haczi yapan memurun ve bilirkişinin bu konuda sahip olması gereken ehliyetin mahiyetinin belirlenmemesinin⁶⁷ ve memur tarafından bıçilecek değere ilişkin kanuni bir ölçütün bulunmamasının, Kanun’un anılan maddelerinin öngörülmesindeki amacın gerçekleşmesini engellediği değerlendirilmektedir⁶⁸.

Ancak açık bir düzenlemenin bulunmaması, bilirkişinin seçimi ve değer bıçme konusunda idarenin keyfi davranabileceği anlamına gelmez. Tahsil dairesi, iyi yönetim ilkesi gereği, borçluda güvensizlik oluşturmamalı ve bilirkişinin tarafsızlığı ile ehliyetinden kuşku duyulmayan bir yöntem izlemeli⁶⁹; ayrıca değer tespitinin dayanaklarını ortaya koymalı, ulaştığı sonucu gerekçelendirmelidir.

Ayrıca gayrimenkule değer bıçilirken satış komisyonu tarafından alınacak bilirkişi mütalaası bağlayıcı olmamakla birlikte, bu görüşe uyulmaması durumunda satış komisyonunca bunun nedeninin ortaya konulması gerekmektedir⁷⁰.

⁶⁵ Yılmazoğlu (n 58) 340.

⁶⁶ AYM, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B No 2015/6728, 1.2.2018, § 100; ECHR, Bistriović v Croatia, App no 25774/05, 31.5.2007, § 35.

⁶⁷ Bahçeci (n 62) 228.

⁶⁸ Tunç (n 33) 207.

⁶⁹ Candan (n 5) 1025; Balcı (n 22) 1184.

⁷⁰ Candan (n 5) 1067.

C. Değer Biçmeye Karşı İdari İtiraz ve Dava Yolu

1. İdari İtiraz

6183 sayılı Kanun'un 78. maddesine göre menkul mallara haczi gerçekleştiren memur tarafından değer biçilir ve bu tutar haciz tutanağına yazılır, haciz tutanağı elektronik ortamda düzenlenebilir, ayrıca gıyapta yapılan hacizlerde zaptın bir örneği borçlu veya zilyede derhal tebliğ olunur. 6183 sayılı Kanun'un 81. maddesinde, menkul malların haczinde, haczi yapan memurun mala değer biçmesinden sonra borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçtirileceği düzenlenmiştir.

Kamu borçlusu, menkul malın değerinin daha fazla olduğunu düşünüyorsa tahsil dairesine müracaat ederek memur tarafından belirlenen değere itiraz edebilir ve yeniden değer biçilmesini isteyebilir. Kanun'un 81. maddesine göre tahsil dairesi de yeniden değer biçilmesinde lüzum görebilir. Bu hâllerde, bu kez bilirkişiye yeniden değer biçtirilir⁷¹. Ayrıca, Kanun'da açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte, kanaatimizce, gayrimenkullerle ilgili olarak da satış komisyonunca biçilen değere idari itirazda bulunulabileceği düşünülmektedir.

Anılan idari itirazlar için Kanun'da bir süre belirlenmemiştir. Doktrinde ve yargı uygulamasında haczedilen malın değerine ilişkin itirazların öncelikle haciz esnasında ileri sürülerek haciz zaptına geçirilmesi gerektiği, bu yapılmadığı takdirde ise, itirazın en geç malın satışa çıkarıldığı tarihe, yani satış ilanına kadar ileri sürülebileceği veya bedel tespitinin iptali istemiyle dava açılması gerektiği ifade edilmektedir⁷².

2. İdari Dava

Değer biçme işleminin, daha sonra tesis edilecek işlemlerden, örneğin, satış işleminden bağımsız olarak idari davaya konu edilip edilemeyeceği tartışmalıdır⁷³. Doktrinde bir görüş, değer biçmenin gerçeğe aykırı olmasının borçlunun menfaatini olumsuz etkilediğinde şüphe bulunmamakla birlikte, bu durumun, tek başına değer biçme işleminin idari davaya konu edilebilmesi için yeterli olmadığını; ayrıca işlemin kesin nitelikte olması gerektiğini ifade etmektedir⁷⁴. Diğer bir görüş ise değer biçme gibi borçlunun hukukunu doğrudan etkileyen işlemlerin dava edilmesine engel bulunmadığını savunmaktadır⁷⁵. Her iki görüş de Danıştay uygulamasında, değer biçme işleminin, satış işleminden ayrı olarak idari davaya konu edilebileceğini hüküm altına alan kararlar verildiğine değinmektedir⁷⁶.

⁷¹ Candan (n 5) 950-951.

⁷² Candan (n 5) 1024; Balcı (n 22) 1184; D 4 D, E 2015/850, K 2015/3899, T 24.6.2015 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

⁷³ Candan (n 5) 1025.

⁷⁴ Candan (n 5) 1025.

⁷⁵ Bahçeci (n 62) 263; Balcı (n 22) 1184.

⁷⁶ Haciz işleminin bir unsurunu teşkil eden kıymet takdirindeki hukuka aykırılığın saptanması ve işlemin iptali istemiyle açılan davanın, gayrimenkullerin ihalesinin iptali istemiyle açılmış dava olarak nitelendirilemeyeceği hakkında: D 3 D E 1989/4098, K 1991/2604 T 16.10.1991 <<https://>



Ayrıca, değer biçmedeki hukuka aykırılıklar tahsil sürecinin ilerleyen aşamalarında da ileri sürülebilir. Örneğin, 6183 sayılı Kanun'un 81. maddesi uyarınca borçlunun haczolunan malvarlığı unsuruna bilirkişi tarafından yeniden değer biçilmesini istemesine rağmen, bu yapılmadan satış yapılması durumunda, satış işlemine karşı açılacak davada bu durum bir iptal nedeni oluşturabilir⁷⁷.

Bu konuda sadece asıl borçlu mu dava açabilir, yoksa değer biçme üzerine tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramı ortaya çıkabildiğinden ve bu durum kanuni temsilci ya da limited şirket ortağının takibine dayanak hazırladığından, asıl borçlu dışında bu ikincil sorumluların da değer biçme işlemi davaya konu etmekte menfaatinin bulunduğu söylenebilir mi? Bu soruya olumlu cevap verilebilir. Bununla birlikte, Danıştay kararlarında subjektif ehliyete teka-bül eden menfaat ihlali koşulunun güncel, meşru ve kişisel olması gerektiği ifade edilmektedir⁷⁸. Asıl borçlunun hacze konu mal varlığına biçilen değer iptalini istemekte ikincil sorumlunun menfaatinin meşru ve kişisel olduğu söylenebilirse de henüz kendisi hakkında takibat başlamadığından menfaatin güncel olmadığı, dolayısıyla değer biçmenin iptalini istemekte ehliyetinin bulunmadığı, kendi aleyhine takibata geçilmesi üzerine bu iddiasını ödeme emrine karşı açacağı davada ileri sürebileceği de ifade edilebilir.

IV. YARGI UYGULAMASI

Asıl borçlu ile ilgili mal varlığı araştırması tamamlanmadan kanuni temsilci ya da limited şirket ortağı adına ödeme emri düzenlenmesi başlı başına bir hukuka aykırılık hâli⁷⁹ oluşturmakla birlikte bu incelemede, esas olarak, asıl borçlunun

karararama.danistay.gov.tr/> Erişim Tarihi 1.12.2025); Vergi dairesince tayin ve tespit edilen değer ile bilirkişilerce tespit edilen değer arasında çok yüksek fark bulunması nedeniyle değer tespitinde yasalara uygunluk bulunmadığı hakkında: D 3 D, E 1992/1042, K 1993/3096 T 9.11.1993 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); Haciz ve satış öncesi işlemlerin iptali istemiyle açılan davada, mal beyanında gösterilen teminat kamu alacağını karşılayacak durumda olmasına rağmen, fabrika binası, arsalar ve tüm demirbaşların haczedilmesinin, fabrika demirbaşlarının değerlendirilmesinde bir bilirkişiye başvurulmakla beraber gayrimenkullerin değerlemesinin bilirkişi mütalaası alınmadan yapılmasının, ayrıca davacı kuruma bildirilen satış tarihi ile ilanda yer alan satış tarihinin farklı olmasının ve ilanın sadece İstanbul'da çıkan bir gazetede yapılmasının hukuka aykırı olduğu, bu durumda teminat olarak gösterilen iki adet demirbaş haricindeki haciz, değerlendirme ve ilan işlemlerinde isabet bulunmadığı hakkında: D 4 D, E 1994/5341, K 1995/1892 T 24.4.1995 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); Kamu alacağının tahsili için gayrimenkulün haczinden satışına kadar haczin tapuya tescili, satış komisyonunun teşkili, gayrimenkule değer biçilmesi, satış kararının verilmesi, satış şartnamesinin hazırlanması ve ilanının verilmesi gibi tesis edilen her bir idari işlemlerin müstakilen idari davaya konu edilebileceği hakkında: D 4 D, E 1995/5058, K 1996/4626 T 29.11.1996 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

⁷⁷ Karakoç (n 21) 321.

⁷⁸ D VDDK, E 2025/1, K 2025/13, T 9.4.2025 (RG 14.6.2025/32926).

⁷⁹ D 4 D, E 2009/7894, K 2010/879 T 24.2.2010 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); D 3 D, E 2016/8701, K 2020/1410, T 11.3.2020 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

mal varlığının bulunması, mal varlığı değerlerine haciz uygulanması ancak değer tespitinin yapılmamış olmasına ilişkin hukuka aykırılık hâline odaklanılmaktadır.

İdarenin değer biçme şartını yerine getirmemesi, bir yandan, idari itiraz usulü ile dava yolunu ortadan kaldırmakta diğer yandan, ikincil sorumlulara başvurulmasını idarenin somut bir temele dayanmayan takdirine bırakmaktadır. Ayrıca ikincil sorumlu adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, yargı mercilerinin değer biçme şartının yerine getirilip getirilmediğini araştırmaması ya da bu şartı görmezden gelmesi ise tahsil imkânsızlığına yönelik değerlendirmeyi kamu alacağının tutarı ile mal varlığı değerlerinin kıyaslanması (haczedilen malların durumu ile ilgili dava dosyasında mevcut bilgiler ve alacak miktarının karşılaştırılması) yoluyla yargısal takdire bırakmaktadır⁸⁰. Bu yargısal değerlendirmenin de yine değer takdiri konusunda uzman bir kişinin görüşüyle temellendirilmediği açıktır.

Buna karşın, bazı yargı kararlarında ise 6183 sayılı Kanun'un hükümleri doğrultusunda bu konuda idarece yapılmış somut bir tespit varlığı aranmakta ve bu tespit yargı mercilerince değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bir kararda, değer tespitine ve bu tespit sonucunda bulunan tutarın kamu alacağı karşılamaya yeterli olup olmayacağına yönelik araştırma yapılmamasının,

⁸⁰ “...malvarlığı araştırması neticesinde, şirketin vergi borçlarının şirketin malvarlığından tahsil edilemeyeceği anlaşıldığından...” D 7 D, E 2017/1982, K 2021/2666 T 3.6.2021 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); “...malvarlığı araştırmasında herhangi bir taşınmaz kaydına rastlanmadığı, bir adet aracın bulunduğu, banka hesaplarında çok cüz’i tutarda mevcut bir bakiyenin olduğu göz önüne alındığında, kamu alacağının spor kulübünden tahsil olanağı bulunmadığından...” D 3 D, E 2016/12045, K 2020/896 T 20.2.2020 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); “...şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasının yeterli olduğu, ...haciz konulan motorlu kara taşıtlarının üzerinde aynı zamanda çeşitli bankaların rehlinin bulunduğu, dolayısıyla amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsil olanağının bulunmadığı...” D 4 D, E 2019/200, K 2022/5420 T 6.10.2022 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); “Olayda, asıl borçlu şirketin bir aracının icra dairesi tarafından satıldığı, diğer araçların ise 2003, 2006, 2009, 2011 model araçlar olduğu, araçlar üzerinde icra daireleri ve farklı vergi daireleri tarafından konulan hacizlerin ve ihtiyati hacizlerin bulunduğu, davalı idarenin ilgili hacizlerde 13. sırada olduğu ve ödeme emri borç tutarının da 571.235,78-TL olduğu dikkate alındığında hacizli araçların satılmaları durumunda dahi kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılmaktadır.” D 9 D, E 2019/2983, K 2022/2318, T 31.5.2022 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); “Olayda, asıl borçlu şirket adına kayıtlı yirmi beş adet araç, bir adet taşınmaz ile şirketin banka hesaplarına haciz konulduğu ancak banka hesaplarında hacze konu olabilecek herhangi bir tutara rastlanmadığı belirtilmiştir. Davalı tarafından haczedilen mallara ilişkin başka alacaklar nedeniyle uygulanan hacizler ve rehin bulunduğu belirtilmekteyse de değinilen alacakların tutarına ve davalı haczinin sırasına ilişkin bilgi ve belgelere dava dosyasında yer verilmemiştir. Asıl borçlu şirket adına haczedilen mal varlığının niteliği, dava konusu ödeme emri ile tahsili talep edilen borç tutarı ve asıl borçlu şirketin borç sorgulama tarihi itibarıyla vadesi geçmiş toplam borç tutarı dikkate alındığında amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsilinin olanaksız olduğundan söz edilemeyecektir.” D VDDK, E 2023/1473, K 2025/86, T 26.2.2025 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).



yargısal anlamda bir eksiklik oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır⁸¹. Bu noktada, davalı idarenin değer tespiti işlemine ilişkin bilgi ve belgeleri savunmasına eklemesinin yargısal değerlendirmenin hızlı ve etkin biçimde yapılmasına olanak sağlayacağını açık olduğu ayrıca belirtilmelidir.

Başka bir kararda, değer tespiti yapılmasının ve asıl borçlunun mal varlığı değerlerinin kamu alacağını karşılayıp karşılamadığının belirlenmesinin ikincil sorumluların takibi açısından bir şart olduğu ortaya konulmuştur⁸².

Bazı kararlarda değer tespitinin yapılmamış olmasının, yasal takip yollarının tüketilmemiş olması anlamına geleceği ve tahsil sürecinde hukuka aykırılığa neden olacağı açıkça vurgulanmıştır⁸³.

Çalışmanın önceki bölümlerinde aktarılan AYM ve AİHM kararlarında, mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvencelerin sağlanıp sağlanmadığı noktasındaki değerlendirmenin, sürecin bütününe bakılarak⁸⁴ ve uygulanabilir tüm idari ve yargısal usuller kapsamlı bir bakış açısıyla dikkate alınarak⁸⁵ yapılaca-

⁸¹ “...tarla vasfında olup, askeri yasak bölge içinde kaldığına dair şerh düşülen taşınmazın ½ hissesi için yapılan değer tespiti sonucu bulunan tutar araştırılmadan ve bu tutarın 19/02/2016 tarihi itibarıyla 104.992.681 Türk lirasına ulaştığı görülen kamu alacağını karşılamaya yeterli olup olmadığı değerlendirilmeden, eksik incelemeye dayalı olarak verilen temyize konu kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” D 7 D, E 2017/796, K 2021/2353, T 20.5.2021 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

⁸² “...asıl amme borçlusu şirketin malvarlığının değerinin, dava konusu ödeme emirleri içeriği kamu alacağını karşılayıp karşılamadığı tespit edilmemiştir... değinilen tespit ve belirleme yapılmaksızın kamu alacağının tahsili amacıyla davacı adına [kanuni temsilci sıfatıyla] düzenlenen ödeme emirlerinde hukuki isabet bulunmamaktadır.” D VDDK, E 2019/975, K 2020/1266, T 18.11.2020 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

⁸³ Haciz şerhi konulan taşınır ve taşınmaz mallara ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun’un 81. ve devam eden maddeleri uyarınca değerlendirme yapılması veya satış işlemleri yapılarak bulunacak değerinin amme alacağının vade tarihi itibarıyla önce gelenlerine mahsup edilmesi ve bu aşamalar yapıldıktan sonra karşılanmayan bir amme alacağının kalması durumunda kalan tutar üzerinden şirket müdürü adına ödeme emri düzenlenmesi gerektiği hâlde, bu aşamalar tamamlanmadan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk görülmediği hakkında: D 3 D, E 2012/4855, K 2015/4862 T 18.6.2015 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); “... davalı idarece şirket adına kayıtlı araç ve taşınmazın değerinin borcu karşılamayacağı yolunda yapılmış bir tespit, değerlendirme, piyasa araştırması, ekspertiz raporu gibi hukuken geçerli bir bilgi ve belgenin de sunulmadığı, .. şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden şirket yönetim kurulu üyesi olan davacı adına ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı...” D 4 D, E 2013/881, K 2016/1541, T 7.4.2016 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025); Haczedilen menkul mallara değer biçildiğine yönelik bilgi ve belgenin dava dosyasında bulunmadığı, bir araç üzerindeki haczi birinci sırada olan tahsil dairesinin, diğer araç üzerinde haczi ikinci sırada olup birinci sıradaki haczin rehinli bir alacaktan kaynaklanmadığı da dikkate alındığında, şirketten kamu alacağının tahsilinin olanaksız olduğundan söz edilemeyeceği, menkul malların değer biçilmek suretiyle, takip edilen kamu alacaklarının şirkete ait mal varlığından tahsil olanaksızlığı somut olarak ortaya konulmadığından, ödeme emri düzenlenmesinde hukuki isabet bulunmadığı hakkında: D VDDK, E 2019/1594, K 2020/1267, T 18.11.2020 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> Erişim Tarihi 1.12.2025).

⁸⁴ AYM, A. Neslihan Kuyucu, B No 2020/7159, 18.12.2024, § 19.

⁸⁵ ECHR, Lekić v Slovenia [GC], App no 36480/07, 11.12.2018, § 95.

ğđı vurgulanmaktadır. Bunun anlamđı sđrecin önceki aşamasındaki bir eksikliğin ilerleyen aşamalarda giderilmiş olması hâlinde, önceki eksikliğin hak ihlaline sebep olmayacağıdır. AYM ve AİHM, Anayasa ve AİHS’deki en temel standartlar bazında inceleme yapabilmektedir⁸⁶. Kanunlarda her zaman daha stđn gđvence-lerin yer alması mđmkündür. Yargđ mercileri de, temel hak ve hđrriyetleri koruyabilmek için stđn gđvence kanunda yer alıyorsa kanunda yer alan koşulların olayda sağlanıp sağlanmadığına bakmalı; stđn gđvence Anayasa ya da AİHS’de yer alıyor ise kanunu bu hukuk kaynaklarındaki gđvenceye uygun şekilde yorumlayarak olaya uygulamalıdır. İnceleme konumuz açısından değer biçme şartına riayet edilmemesine 6183 sayılı Kanun’da açıkça hukuka aykırılık sonucu bağlanmadığından, Kanun’da bu konuda Anayasa ya da AİHS’e nazaran daha stđn bir gđvencenin bulunmadığı ve haciz esnasında değer biçme şartı yerine getirilmediği takdirde ilgililere birtakım gđvenceler sağlanarak bu usule ilişkin eksikliğin ilerleyen aşamalarda giderilebileceği değerlendirilebilir.

Nitekim, uygulamada en çok karşılaşılan sorunlardan biri, takibe konu kamu alacağının tutarının çok yđksek, borçluya ait mal varlığı değerinin ise dđřđk olduğu durumlarda, değer biçmenin yapılmamış olmasına hukuka aykırılık sonuca bağlamanın isabetsiz olup olmadığı noktasındadır. Bu hâlde usule ilişkin bu eksiklik yerine getirilmemiş olsaydı dahi sonucun değişmeyeceğine dikkat çekilmekte ve bu hâlde değer biçilmemiş olsa dahi alacağın tahsili için ikincil sorumlulara başvurulabileceği savunulmaktadır⁸⁷.

Değer biçmenin, usule ilişkin bir gđvence olduğu ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramıyla idareye sağlanan mđdahale kolaylığını dengeleyici bir rol oynadığı daha önce ifade edilmişti. Dolayısıyla her durumda tahsil sđrecinin belirli ve şeffaf bir şekilde yđrđmesi ve değer biçmenin gereksiz bir formalite gibi algılanmaması, bu usul gđvencesine riayetin yargđ makamlarınca aranmasını gerekli kılar. Ancak bazı durumlarda mal varlığının değerinin dđřđklđđđ bir uzman gđrđřđyle ortaya konulmasına gerek bulunmaksızın ortada olabilir, böyle bir durumda muhakkak bu usul gđvencesinin yerine getirilmesini aramak tahsil sđrecinde gecikmeye ve kamu yararına aykırı bir sonucun doğmasına meydan verebilir. Böyle istisnai bir durumda, dengeleyici unsurdaki eksiklik, yargđlama sđrecinde ikincil sorumlunun etkin bir biçimde itirazlarını (değerin dđřđk tespit edildiği, başka bir mal varlığını da bulunduğu gibi) ileri sđrme imkânına sahip olmasına ve bu itirazların, gerekli inceleme ve araştırma sonucunda ilgili ve yeterli bir gerekçeyle karşılanması yoluyla giderilebilir. Ancak bu istisnai uygulama, kural hâline gelmemeli ve idarenin değer biçme eksikliğinin her durumda yargđ merciince giderilebileceği sonucuna ulaşılmamalıdır. Kural,

⁸⁶ Yunus Emre Yılmazoğlu, ‘Bireysel Başvuru Kararlarının İdari Yargıda Objektif İşlevi -Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları Bağlamında Bir İrdeleme’ (2025) 74 [2] Ankara Üniversitesi Hukuk Fakđltesi Dergisi 773, 807.

⁸⁷ Balcı (n 22) 1182 (Dipnot: 1852)



tahsil usulüne riayet olup bu hususta birincil sorumlu her zaman idaredir, idarenin bu konuda keyfiliğinin önlenmesi gerekir. İstisnanın yaygınlaşarak kurula dönüşmesi ise yargı merciinin idare yerine işlem tesis etmesi anlamına gelebilir. Bu durum idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle görevli idari yargı mercilerinin varlık nedeni ile bağdaşmaz.

İdarenin değer bıçme şartını yerine getirmemesinin bazı idari davalarda kamu alacağının takip ve cebren tahsili ile ilgili işlemi hukuka aykırı kıldığı sonucuna ulaşıldığı yukarıda birtakım yargı kararlarıyla ortaya konulmuştu. Dolayısıyla bu eksikliğin kamu alacağının takibi ile ilgili süreci sekteye uğrattığı, alacağın tahsil zamanlaşımına uğramasına neden olabildiği, verilen iptal kararları nedeniyle vekâlet ücreti dahil olmak üzere idare aleyhine yargılama giderlerine hükmedildiği ve bunların tamamının hazinenin zararına olduğu izahından varestedir.

Son olarak, idari yargı merciinin bir kararında alacağın asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığını tespit etmesi durumunda, bu sonucun aynı şirket borcu nedeniyle takip edilen diğer ikincil sorumluların davalarında da dikkate alınması ve aksi bir belgeyle ispat edilmediği müddetçe, hukuki belirliliğin zedelenmemesi için, bu konuda diğer idari davalarda farklı sonuçlara ulaşılmaması gerektiği de ayrıca ifade edilmelidir.

SONUÇ

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin ikinci fıkrası ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca kanuni temsilciler hakkında ve 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca limited şirket ortakları hakkında, asıl borçludan tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları ile ilgili yürütülecek takiplerde, alacaklı tahsil dairesinin, 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde öngörülen haciz yoluyla takip neticesinde asıl borçlunun haczolunan menkul ve gayrimenkullerine değer bıçmesi gerekmektedir. Değer bıçme yoluyla tespit edilen hacizli malların değerinin, alacak miktarı ile kıyaslanması ve hacizli malların üzerinde başka öncelikli alacakların bulunup bulunmadığının belirlenmesi sonucunda alacağın anılan eşyanın satış bedelinden tahsil edilemeyeceği anlaşılabilir.

Tahsil dairesi, bir olayda, tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacağın bulunduğu sonucuna varırsa haczolunan malları satarak paraya çevirme yükümlülüğünden kurtulmakta ve bu olguya dayanarak kamu alacağından ikinci derecede sorumluluğu bulunan kanuni temsilci ya da limited şirket ortaklarını takip edebilmektedir. İdarenin tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının bulunduğu bahisle ikincil sorumluları takip edebilmesi takip usulünde bir kolaylıktır. Ancak kanun koyucu bu kolaylığı dengeleyici bir unsur olarak idareye, tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacağın bulunduğu olgusunu değer bıçme yoluyla ortaya koyma yükümlülüğü yüklemiştir. Nitekim AİHM ve AYM kararlarında, asıl borçlunun bir tüzel kişilik olduğu durumlarda, tüzel kişilik perdesi kaldırılarak kanuni temsilci ya da limited şirket ortaklarının kamu alacakları nedeniyle takip edilebilmesinin

istisnai koşulların varlığını gerektirdiğini ve ayrıca bu durumun bazı güvencelerle dengelenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Hukuk devleti, temel hak ve özgürlüklerin etkin bir biçimde korunduğu devlettir. Mülkiyet hakkının korunmasında usul güvenceleri, müdahalenin ölçülülüğünün değerlendirilmesinde bir ölçüttür. Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinin ortaya konulmasında, yukarıdaki dengenin bozulması, yani idarenin alacağının asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlini asıl borçlunun mal varlığına değer biçmek suretiyle belgeleme koşulunu sağlamadan kanuni temsilci ya da limited şirket ortağını takip etmesi, mülkiyet hakkına müdahalede kanunla öngörülen bir usul güvencesinin ihlali niteliğinde olacak ve müdahaleyi ölçsüz kılacaktır.

Öte yandan, değer biçme işlemine idari itiraz ve dava açma yolları etkin bir biçimde işletilmeli, ilgiliye değer biçme usulündeki hukuka aykırılık iddialarını ileri sürebilme fırsatı tanınmalı ve ilgilinin bu iddiaları ilgili ve yeterli bir gerekçeyle karşılanmalıdır.

Kısaca tahsil dairesi, 6183 sayılı Kanun'un 62. maddesinin son fıkrasında belirtilen hacze ilişkin temel ilke doğrultusunda, asıl borçlunun ve ikincil sorumluların mülkiyet haklarını gözeterek şekilde tahsil usulüne riayet etmeli, iyi yönetim ilkesi gereği borçluda güvensizlik oluşturmamalı, bilirkişinin tarafsızlığı ile ehliyetinden kuşku duyulmayan bir yöntem izlemeli ve değer tespitini gerekçelendirmelidir.

Yargı uygulamasında zaman zaman idarenin değer biçme yükümlülüğüne riayet etmemesine hukuka aykırılık sonucu bağlanmadığı ve yargısal takdirle uyuşmazlığa konu olayda tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının ortaya çıktığı sonucuna ulaşıldığı görülmektedir. Değer biçmenin asıl borçlu ve ikincil sorumluların mülkiyet hakkı üzerindeki etki ve sonuçları dikkate alındığında, basit ve önemsiz bir ayrıntı olarak değerlendirilmemesi ve bu tür kararlarla idarenin değer biçmemeye özendirilmemesi gerekmektedir.

İdarenin değer biçme yükümlülüğünü yerine getirmediği olaylarda, yargısal takdirle tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının bulunduğu sonucuna ulaşılması, sadece kamu alacağının oldukça fazla tutarda ancak mal varlığı değerlerinin oldukça az olduğu istisnai durumlarla sınırlandırılmalı ve bu olaylarda ikincil sorumlulara açtığı davada hacizli menkul ve gayrimenkullerin değerine ilişkin iddialarını etkin bir biçimde ileri sürme imkânı tanınmalı, ayrıca bu iddialar ilgili ve yeterli bir gerekçeyle karşılanmalıdır.

Değer biçme eksikliğine hukuka aykırılık sonucuna ulaşılması ise idareye yön gösterme ve idarenin tahsil usulüne riayet etmesini sağlama bakımından daha uygun ve mülkiyet hakkını koruyucu bir sonuç olarak ön plana çıkmaktadır. Değer biçme şartının yerine getirildiğinin ortaya konulamamış olması nedeniyle yargı merciince ödeme emrinin iptaline karar verilmesi hâlinde –bu esnada

taahhüt zamanını kesilmesine ya da işlememesine yol açan başka bir sebep gerçekleşmemişse- kamu alacağının tahsilinin tehlike altına girdiğinin ve ödenen yargılama giderleri nedeniyle de kamunun zarara uğradığının müşahade edildiği de ayrıca ifade edilmeli, bu olumsuz sonuçların bu şartın yerine getirilmesiyle engellenebileceği önemle belirtilmelidir.

KAYNAKÇA

- Bahçeci B, *Kamu Alacağını Takip Hukuku* (Seçkin Yayıncılık 2019)
- Balcı M, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması* (3. bs On İki Levha Yayıncılık 2023)
- Batı M, *Vergi Hukuku* (5. bs Seçkin Yayıncılık 2025)
- Candan T, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (6. bs Yetkin Yayıncılık 2025)
- Gemalmaz H B, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı* (Beta Yayıncılık 2009)
- Gemalmaz H B, *Mülkiyet Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6* (Avrupa Konseyi 2018)
- Gümüşkaya G, 'Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı' (2010) 343 Vergi Dünyası 200
- Karakoç Y, *Kamu İcra Hukuku* (Yetkin Yayıncılık 2016)
- Kaşak F E, 'Tüzel Kişilik Kavramı ve Tüzel kişilik Perdesinin Kaldırılması' (2020) 26 [2] Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 1242.
- Öncel M, Kumrulu A, Çağan N ve Göker C, *Vergi Hukuku* (33. bs Turhan Kitabevi 2024)
- Tunç Z, 'Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Kamu Alacağı Kavramının Belirlilik İlkesi Bakımından Yargı Kararları Işığında İncelenmesi' (2022) 32 [171] Mali Çözüm 199
- Yapar B K, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler* (On İki Levha Yayıncılık 2020)
- Yaralı L, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu* (2. bs Yaklaşım Yayıncılık 2011)
- Yılmazoğlu Y E, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm & Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması* (On İki Levha Yayıncılık 2021)

Yılmazoğlu, Y E, 'Bireysel Başvuru Kararlarının İdari Yargıda Objektif İşlevi -Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları Bağlamında Bir İrdeleme' (2025) 74 [2] Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 773

AYM, E 2016/14, K 2017/170, T 13.12.2017

AYM, E 2014/144, K 2015/29 T 19.3.2015

AYM, Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti., B No 2013/6842, 20.4.2016

AYM, Selahattin Turan, B No 2014/11410, 22.6.2017

AYM, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B No 2015/6728, 1.2.2018

AYM, Erol Kesgin [GK], B No 2015/11192, 30.5.2019

AYM, Sedat Şanlı, B No 2018/6812, 3.7.2019

AYM, Güven Bostan, B No 2016/4293, 1.7.2020

AYM, A. Neslihan Kuyucu, B No 2020/7159, 18.12.2024

Uluslararası Adalet Divanı, Barcelona Transaction, Light and Power Company Limited, 5.2.1970

ECHR, Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH v The Netherlands, App no 15375/89, 23.2.1995

ECHR, Bistrovic v Croatia, App no 25774/05, 31.5.2007

ECHR, Centro Europa 7 S.r.l. and Di Stefano v Italy [GC], App no 38433/09, 7.6.2012

ECHR, Vistiņš ve Perepjolkins v Latvia [GC], App no 71243/01, 25.10.2012

ECHR, Béláné Nagy v Macaristan [GC], App no 53080/13, 13.12.2016

ECHR, Lekić v Slovenia [GC], App no 36480/07, 11.12.2018

ECHR, Muhammad and Muhammad v Romania [GC], App no 80982/12, 15.10.2020.

ECHR, Yel and Others v Turkey, App no 28241/18, 13.7.2021

D VDDK, E 2019/700, K 2020/1074, T 21.10.2020

D VDDK, E 2019/1594, K 2020/1267, T 18.11.2020

D VDDK, E 2021/443, K 2022/1136, T 5.10.2022

D VDDK, E 2025/1, K 2025/13, T 9.4.2025 (RG 14.6.2025/32926)

D VDDK, E 2019/975, K 2020/1266, T 18.11.2020

D VDDK, E 2023/1473, K 2025/86, T 26.2.2025

D 3 D, E 1989/4098, K 1991/2604, T 16.10.1991



D 3 D, E 1992/1042, K 1993/3096, T 9.11.1993

D 3 D, E 2012/4855, K 2015/4862, T 18.6.2015

D 3 D, E 2016/12045, K 2020/896, T 20.2.2020

D 3 D, E 2016/8701, K 2020/1410, T 11.3.2020

D 4 D, E 1994/5341, K 1995/1892, T 24.4.1995

D 4 D, E 1995/5058, K 1996/4626, T 29.11.1996

D 4 D, E 2015/850, K 2015/3899, T 24.6.2015

D 4 D, E 2013/881, K 2016/1541, T 7.4.2016

D 4 D, E 2009/7894, K 2010/879, T 24.2.2010

D 4 D, E 2015/10077, K 2016/1580, T 12.4.2016

D 4 D, E 2019/200, K 2022/5420, T 6.10.2022

D 7 D, E 2017/796, K 2021/2353, T 20.5.2021

D 7 D, E 2017/1982, K 2021/2666, T 3.6.2021

D 9 D, E 2015/1255, K 2017/4417, T 3.5.2017

D 9 D, E 2016/12117, K 2019/1394, T 3.4.2019

D 9 D, E 2019/2983, K 2022/2318, T 31.5.2022

<<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbm-m20055103ss0626.pdf>> (3.6.2025)

<<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbm-m19083092ss0813.pdf>> Erişim Tarihi 12.9.2025

<<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbm-m23022113ss0220.pdf>> Erişim Tarihi 13.9.2025

<<https://mgm.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/cebr-icra-kanunu-taslagi24072025041230>> Erişim Tarihi 14.9.2025