

KURUMLARIN AKTİFİNDE İKİ YIL SÜREYLE BULUNAN TAŞINMAZLARIN CEBRİ İCRA YOLUYLA SATILMASI DURUMUNDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI*

Dr. Öğr. Üyesi Volkan ÖZÇELİK**

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17/4-r'ye göre, borçlu kurumun aktifinde iki yıl süreyle bulunan taşınmazların satılması halinde, bu satış işlemi katma değer vergisinden istisnadır. Katma Değer Vergisine ilişkin düzenlemeler ve bu konudaki yargı kararlarına göre, satışın cebri icra yoluyla yapılması halinde de anılan istisna uygulanır. Bununla birlikte istisnanın uygulanması için kanunda aranan şartların yerine gelmesi gerekmektedir. Bu şartların yerine gelip gelmediği satışı yapan icra ve iflas organı tarafından değerlendirilmelidir. Katma değer vergisi istisnasının uygulanmaması nedeniyle ihale alıcısından haksız olarak vergi alınması halinde, bu paranın iade edilmesi mümkün olduğu gibi, üçüncü kişilerin bu sebebe istinaden ihalenin feshini talep olanağı mevcuttur. Bu çalışmada katma değer vergisi istisnasının cebri icra yoluyla satışta uygulanma şartları, uygulanması ve uygulanmamasının sonuçları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Cebri İcra Yoluyla Satış, Katma Değer Vergisi İstisnası, Kurum, Borçlu.

* Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 21/07/2020

Kabul Edildiği Tarih: 21/12/2020

** Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Ali Fuat Başgil Hukuk Fakültesi, Medenî Usûl ve İcra-İflâs Hukuku Anabilim Dalı

E-Mail: volkan.ozcelik@omu.edu.tr; vozcelik.hukuk@gmail.com

ORCID: 0000- 0001-9999-900X

VALUE ADDED TAX EXEMPTION IN THE FORCED SALE BY AUCTION OF INSTITUTIONS FOR THE IMMOVABLE PROPERTY FOR TWO YEARS PERIOD

ABSTRACT

According to Value Added Tax Article 17/4-r, if the immovable property belongs to the institutions of debtor for two years, the forced sale is exempt from value added tax. For this, the conditions in the Value Added Tax Act must be fulfilled. Whether these conditions are fulfilled should be evaluated by the enforcement and bankruptcy department. If no value added tax exemption is applied, the buyer may request the refund of the money; also third parties may sue the annulment of the tender. In this study, the conditions of the value added tax exemption, the results of its application and non-application are examined.

Keywords: Value Added Tax, Forced Sale By Auction, Value Added Tax Exemption, Institution, Debtor.

GİRİŞ

Harcama üzerinden alınan katma değer vergisinin konusu, Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatıdır (KDVK m. 1). Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmet ifasıdır. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik ya da onun adına hareket edenler tarafından alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi mal teslimidir (KDVK m. 2). Katma değer vergisinin mal teslimi suretiyle ortaya çıkması için malın tasarruf hakkının devri gereklidir; bu nedenle ödünç verme durumunda katma değer vergisi ortaya çıkmaz¹. Katma değer vergisi mükellefi mal teslim edenler olup; aslında bu kişiler vergi yükünü, mal ve hizmetlerin fiyatına vergiyi eklemek suretiyle nihai taşıyıcısı olan tüketicilere geçirmektedir². Katma değer vergisi matrahı kural olarak teslim edilen malın veya sağlanan hizmetin karşılığı olan bedeldir. Bununla birlikte özel matrah biçimleri de kanunda düzenlenmiştir. Söz gelimi müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli katma değer vergisinin matrahıdır (KDVK m. 23)³.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/3-d maddesinde, müzayede mahallerinde yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu düzenlenmiştir. İcra ve iflas takibinde cebri icra organları eliyle yapılan satışlar da söz konusu yasal düzenlemeye istinaden kural olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Nitekim 21.07.1985 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de, cebri icra, izale-i şuyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallerinde yapılacak olan satışların katma değer vergisine tabi olacağı açıkça belirtilmiştir⁴.

Cebri icra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi satışı gerçekleştiren icra dairesidir. İcra dairelerince yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi, en geç İcra ve İflas Kanunu uyarınca bedelin tahsil edildiği günün mesai bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenmek durumundadır. Satışa ait katma değer vergisi bu süre içinde beyan edilip ödenmemesi durumunda malın teslimi gerçekleştirilmez (48 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, D- İcra Yoluyla Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması⁵).

Bir taşınmazın satışı suretiyle mal teslimi katma değer vergisine tabidir. Bununla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17/4-r uyarınca kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler, kurumun taşınmaz mal alım-satımı ticaretini yapmaması kaydıyla, katma değer

¹ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN Nami/GÖKER Cenker, Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara 2019, s. 430-431.

² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 435.

³ KIZILOT, Şükrü, KDV Kanunu ve Uygulama, Ankara 1998, s. 83; HAZNEDAR, İbrahim Murat, “Cebri İcra Yoluyla Taşınmaz Satışlarında Katma Değer Vergisi”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 83, S. 2, 2009, s. 798.

⁴ HAZNEDAR, s. 793. Hukuk devletinin unsurlarından bir tanesi hukuki belirliliktir (KÖKÜSARI, İsmail, Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Ankara 2005, s. 21 vd.; ÇAĞLAR, Selda, Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi, İstanbul 2013, s. 175; AKTAŞ, Sururi, “Hukuk Devleti İdealine Felsefi Bir Bakış”, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 2020/1, s. 8). Katma değer vergisi ve istisnasına ilişkin bu düzenlemelerin varlığı hukuki belirlilik ilkesine katkı sunmaktadır.

⁵ RG. 13.07.1995, S. 22342.

vergisinden istisnadır (KDVK m. 17/4-r)⁶. Katma değer vergisine ilişkin bu istisna, 15 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁷ ve yargı uygulamasına göre⁸, cebri satışlarda da tatbik edilir. Çalışmamızda bu istisnanın cebri icra yoluyla yapılan satışlarda uygulanmasının şartları, uygulanması ve uygulanmamasının sonuçları incelenecektir. Bununla birlikte aynı düzenlemede yer alan ve “bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslim” katma değer vergisinden istisnadır. Banka ve finans kuruluşlarına yönelik olarak getirilen bu istisnanın uygulanma şartları ile kurumların aktifinde iki yıl süreyle bulunan taşınmazların cebri icra yoluyla satılması durumunda katma değer vergisi istisnasının şartları farklı olduğundan, alacaklı banka ve finans kuruluşlarına ilişkin vergi istisnası inceleme konusu dışında bırakılmıştır.

1. İSTİSNANIN UYGULANMA ŞARTLARI

Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17/4-r uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler, katma değer vergisinden istisnadır. Buna göre istisnanın uygulanması belli şartların yerine gelmesine bağlıdır: Borçlunun kurum olması, satışa konu edilen malın taşınmaz niteliğinde olması, taşınmazın iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde kayıtlı olması, borçlunun taşınmaz alım-satım ticaretini yapmaması ve taşınmazın devrinin satış suretiyle gerçekleşmesidir.

Katma değer vergisine ait bu istisnanın uygulanmasının şartları çalışmanın sonraki kısmında ayrıca ele alınacaktır. Fakat belirtmek gerekir ki, tüm şartların ortak yönü, istisnanın uygulanmasında aranan şartların borçlu hakkında gerçekleşmesinin gereğidir. Borçlu Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17/4-r kapsamındaki şartları sağlaması durumunda, taşınmazın cebri icra yoluyla satışında katma değer vergisi istisnası tatbik edilebilir. Buna karşılık ihale alıcısının şahsında Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17/4-r şartlarını sağlayıp sağlamadığı değerlendirilerek yapılarak, ihale alıcısının düzenlemedeki

⁶ Belirtmek gerekir ki, aynı düzenleme uyarınca, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmazların bankalara devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu hal için taşınmazın kurumun aktifinde iki tam yıl süreyle bulunması şartı aranmaz (HAZNEDAR, s. 804). Bankalar yönünden istisnanın uygulanması için şartların daha az oluşu, çalışmanın kapsamı düşünüldüğünde, inceleme konusu dışında tutulmuştur. Ancak belirtmek gerekir ki doktrinde, cebri satışlarda katma değer vergisi tahsil edilmesinin İcra ve İflas Kanunu ve Anayasa'nın temel ilkeleri ile çeliştiği, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnaların amacı düşünüldüğünde cebri icra yoluyla yapılan tüm satışların istisna kapsamına girmesi gerektiği, bunun için ise yasal düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu konusunda açıklamalar yapılmaktadır. Bu hususta bkz. EKECİK, Şükran/ŞİŞMAN, Gülden, “Cebri Satışlarda Katma Değer Vergisi”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C. 26, S. 3, 2010, s. 69 vd.

⁷ RG. 21.07.1985, S. 18818.

⁸ 12. HD, 19.04.2016, E. 2016/9394, K. 2016/11527 (www.lexpera.com).

şartları sağlamadığından bahisle katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenlemenin uygulanmaması hatalıdır⁹.

Diğer taraftan katma değer vergisi istisnalarının uygulanması, kanunda aranan şartların tümünün yerine gelmesine bağlıdır. Zira verginin konulmasında ve vergiye istisna getirilmesinde kanunilik ilkesi bunu gerektirmektedir. Şartları yerine gelmediği takdirde bir vergi istisnasının uygulanması, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olarak değerlendirilmelidir. Nitekim kamu giderlerini karşılamak üzere herkes, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konularda kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Kanun koyucu -Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla- vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olduğu gibi bu vergilerin matrahlarına dâhil olan unsurları da belirleme yetkisine sahiptir¹⁰. Bu durum devletin vergilendirme yetkisini kanunilik ilkesine uygun bir şekilde kullanabilmesine dayanmaktadır. Vergilendirmede kanunilik ilkesine göre, yasama organı vergilendirme

⁹ 12. HD, 19.04.2016, E. 2016/9394, K. 2016/11527 (www.lexpera.com): “Şikâyetçi ihale alıcısının, müflis ...'ye ait taşınmazın satımının KDV'den istisna olduğunu belirterek KDV alınması yönündeki memur işleminin iptali ve bedelin iadesi istemi ile icra mahkemesine başvurduğu, mahkemece, gerçek kişi olan ihale alıcısının 17/4 p ve r maddelerinde sayılan niteliklere ve dolayısıyla KDV'den muafiyete sahip olmadığı, KDV alınmasına ilişkin İcra Müdürlüğü işleminin yerinde olduğu gerekçesi ile şikâyetin reddine karar verildiği anlaşılmıştır. Somut olayda, şikâyet konusu uyuşmazlık, icraen ihalesi yapılan taşınmaz satışının KDV'den istisna olup olmadığı ve bu satış nedeni ile icra dairesince alıcıdan KDV alınmasının yasaya uygun olup olmadığı ile ilgili olup bir hakkın yerine getirilmemesine ilişkin olduğundan İİK'nun 16/2. maddesi uyarınca şikâyet süreye tâbi değildir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde KDV'nin istisnaları düzenlenmiş olup, bu maddenin 4. fıkrasının (r) bendinde ise, kurumların aktifinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimlerinin, KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir. Sermaye şirketleri de kurum kavramı içerisinde yer almakla (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.1/a), anılan yasal düzenlemede yer alan istisna hükmü, sermaye şirketlerinin borçlarına karşılık taşınmazlarının cebri icra yoluyla satılması halinde uygulanır. Bu durumda, mahkemece, 3065 sayılı Yasanın 17/4-r maddesine göre değerlendirme yapılarak ihale konusu taşınmazın iki yılı aşkın süredir borçlu şirketin aktifinde kalıp kalmadığı ile anılan şirketin istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapıp yapmadığı araştırılarak, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisna kapsamında olup olmadığının tespiti ile oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsizdir.” Benzer şekilde bkz. 12. HD, 13.12.2016, E. 2016/7219, K. 2016/25312 (www.lexpera.com); 12. HD, 04.04.2019, E. 2019/4924, K. 2019/5643 (www.lexpera.com).

¹⁰ AYM, 23.06.2004, E.2004/14, K.2004/84 (www.lexpera.com); AYM, 25.12.2014, E.2013/48, K.2014/198 (www.lexpera.com); AYM Bireysel Başvuru, 12.11.2019, Başvuru Numarası: 2016/8880 (www.lexpera.com); AYM Bireysel Başvuru, 04.07.2019, Başvuru Numarası: 2016/2760 (www.lexpera.com); AYM Bireysel Başvuru, 18.04.2019, Başvuru Numarası: 2015/12721 (www.lexpera.com); AYM Bireysel Başvuru, 03.04.2019, Başvuru Numarası: 2016/2400 (www.lexpera.com).

yetkisini kullanarak vergi ihdas edebileceği gibi, takdir yetkisi çerçevesinde ve düzenleme yapma amacı doğrultusunda ihdas edilmiş bir vergi için muafiyet ve istisna getirebilir¹¹.

1.1. Borçlunun Kurum Olması

Cebri icra yoluyla taşınmaz satışında katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenlemenin uygulanmasının ilk şartı, borçlunun “kurum” olmasıdır. Kurum kavramı, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda tanımlanmamıştır. Yargıtay, katma değer vergisi istisnasının cebri icra satışlarında uygulanmasını değerlendirirken Kurumlar Vergisi Kanunu’na atıf yapmaktadır¹². Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre kurum, “sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait işletmeler ve iş ortaklarını” ifade eder (KVK m. 1).

Türk Ticaret Kanunu’na göre anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirkettir. Kolektif şirket ve komandit şirket ise şahıs şirkettir (TTK m. 124). Dolayısıyla katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenleme, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin borçlarına karşılık taşınmazlarının cebri icra yoluyla satılması halinde uygulanabilir. Buna karşılık şahıs şirketlerinin borçları nedeniyle taşınmazların cebri icra marifetiyle satılması durumunda katma değer vergisine ilişkin istisna uygulanmaz¹³.

Kooperatifler Kanunu’na göre kooperatif; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar olarak tanımlanmıştır (Kooperatifler Kanunu m. 1).

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur (KVK m. 2/3)¹⁴.

¹¹ ERKİN, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Ankara Barosu Dergisi, S. 3, 2012, s. 245; ERKİN, Gözde, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı: Prof. Dr. Aydın Zevkililer’e Armağan, 2013, s. 1112 vd. Vergilendirmede istisna getirilmesinin, istisna getirilen hususa ilişkin bir düzenleme amacından kaynaklandığını, bu amaç doğrultusunda düzenleme yapıldığını belirtmek yanlış olmaz. Nitekim ihracatı teşvik etmek maksadıyla ihraç edilen mal ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi şeklinde vergi teşvik tedbirine başvurulması mümkündür. Bkz. OLGUNCA, Asuman, “İhracatta Katma Değer Vergisi İstisnası”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 3, No: 2, Yıl: 1988, s. 195.

¹² 12. HD, 19.04.2016, E. 2016/9394, K. 2016/11527 (www.lexpera.com); 12. HD, 19.04.2016, E. 2016/9394, K. 2016/11527 (www.lexpera.com); 12. HD, 13.12.2016, E. 2016/7219, K. 2016/25312 (www.lexpera.com); 12. HD, 04.04.2019, E. 2019/4924, K. 2019/5643 (www.lexpera.com).

¹³ 12. HD, 19.04.2016, E. 2016/9394, K. 2016/11527 (www.lexpera.com): “...Sermaye şirketleri de kurum kavramı içerisinde yer almakla (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.1/a), anılan yasal düzenlemede yer alan istisna hükmü, sermaye şirketlerinin borçlarına karşılık taşınmazlarının cebri icra yoluyla satılması halinde uygulanır...”

¹⁴ ARPACI, Altar Ömer, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek Veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, Mali Çözüm Dergisi, S. 97, 2010, s. 171-172: “İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, katma değer vergisi istisnasının uygulanması anlamında kurum olarak kabul edilmiştir (KDVK m. 17/4-r). İktisadi amaç, “kazanç elde etmeyi ekonomik menfaat teminini ve bu yolla malvarlığının aktifini arttırmayı veya meydana gelebilecek bir eksilmeyi önlemeyi” ifade eder¹⁵. Bu nedenle dernek ve vakıfların doğrudan iktisadi bir amaç benimsemesi mümkün değildir. Zira tüzel kişilerde, tüzel kişiyi kuran kişilerin amacına göre, hukuk düzeni tüzel kişinin türünü belirler. Dernek ve vakıflarda kazanç paylaşma amacı bulunmayıp, ideal amaç bulunur¹⁶. Bununla birlikte dernek ve vakıflar amaçlarına ulaşmak için iktisadi işletme işletebilirler. Nitekim vakıfta iktisadi amaç güdülmesi veya iktisadi amaç taşıyan bir vakfin kurulması mümkün değildir. Ancak bir vakıf, amacına ulaşmak için ihtiyaç duyduğu geliri iktisadi bir işletme işleterek elde edebilir (Vakıflar Kanunu m. 26/1)¹⁷. Keza dernekler de ideal amaç çerçevesinde birleşmiş kişiler topluluğu olup, kazanç paylaşma dışında ideal bir amaçla kurulabilir (TMK m. 56/1)¹⁸. Ancak dernek, amacına ulaşmak için ticari veya iktisadi bir işletme işletebilir¹⁹.

İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanunu m. 2’de sayılan kurumların (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernekler veya vakıflara ait işletmeler) kendi aralarında, gerçek kişilerle ya da şahıs ortaklıklarıyla belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır (KVK m. 2/7). Ortaklıklar hukuku bağlamında iş ortaklıkları tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklık niteliğindedir²⁰. Nitekim kanunen zorunlu bir şekle tabi olmayan

yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Üniversiteler, Devlet Demir Yolları, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Posta Hizmetleri İşletmesi kamu kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilir. İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanununda kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır.”

¹⁵ DOĞAN, Murat/NARBAY, Şafak, “İktisadî Amaçla Vakıf Kurulamaması Prensibi ve Vakfın İktisadî İşletme İşletmesi”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IV, S. 1-2, 2000, s. 438. İktisadi işletmelerin ortak özelliği gelir sağlamayı hedef edinmiş olmalarıdır. Nitekim ticari işletmenin unsurlarından bir tanesi gelir sağlama amacı yahut gelir sağlamayı hedef almaktır. Bkz. ÜLGİN, Hüseyin/HELVAÇI, Mehmet/KENDİGELEN, Abuzer/KAYA, Arslan/NOMER ERTAN, N. Füsün, Ticari İşletme Hukuku, 4. Bası, İstanbul 2015, s. 149; BOZER, Ali/GÖLE Celal, Ticari İşletme Hukuku, 6. Bası, Ankara 2020, s. 9.

¹⁶ ÖZSUNAY, Ergun, Medenî Hukukumuzda Tüzel Kişiler, 5. Bası, İstanbul 1982, s. 36; DOĞAN/NARBAY, s. 437; TÜZÜNER, Özlem, “Derneğin Ticari İşletme İşletmesi Ve Türk Medenî Kanunu’nda Bilinçli Boşluk Bırakılması”, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, Özel Sayı: Prof. Dr. Aydın Zevkliler’e Armağan, 2013, s. 2812.

¹⁷ DOĞAN/NARBAY, s. 440-441.

¹⁸ Yargıtay da derneğin iktisadi amaç güdemeyeceğini kararlarında vurgulamaktadır. Bkz. 2. HD, 24.03.1975, E. 1975/2522, K. 1975/2781 (TÜZÜNER, s. 2819): “Dava konusu minibüsçüler derneğine ait tüzüğün üçüncü maddesinde, şoförlerin maddî çıkarlarının sağlanacağı belirtilmekte olduğuna göre, amaçlarının kazanç sağlamaya yönelik bulunduğu açıktır. Hâl böyle olunca, derneğin gayesinin kazanç paylaşırma olduğu göz önünde tutularak feshine karar verilmesi doğrudur”

¹⁹ TÜZÜNER, s. 2824.

²⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 357.

adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir (TBK m. 620/1)²¹. İş ortaklığı da kazanç paylaşımı amacıyla kurulan bir ortaklık olup; ortaklık yapısına dâhil olan ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedir²².

Cebri icra satışlarında satılan mahcuz taşınmaz mal kurum dışında bir borçluya ait olduğunda, katma değer vergisi istisnası kapsamında bulunmaz. Dolayısıyla borçlunun kurum olduğu hallerde ihaleden taşınmaz mal alan alıcı katma değer vergisi ödemezken; borçlunun kurum olmaması durumunda alıcı katma değer vergisi ödemek durumundadır. İhalede katma değer vergisinin önemli bir gider olduğu düşünüldüğünde, katma değer vergisinden istisna olup olmama ihaleye katılımı da etkiler²³. Eş söyleyişle, kurum niteliğindeki borçlunun ihale ile satılan taşınmazına daha çok talip ve talep çıkabilecekken, buna karşılık kurum niteliğinde olmayan borçlunun satılan taşınmazına daha az talip ve talep çıkabilecektir.

Bu durumun eşitlik ilkesine (AY m. 10) aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Anayasa'nın "Genel Esaslar" bölümünde düzenlenen eşitlik ilkesi, yasama, yürütme ve yargı organlarını bağlayıcı niteliktedir²⁴. Eşitlik ilkesi hukuksal durumu aynı olanlar için söz konusu olup, bu ilke eylemli değil hukuksal eşitliği öngörür. Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektedir²⁵. İcra ve iflas takiplerinde satış ve tasfiye aşamasında borçlunun kurum olması ya da olmaması bakımından ayırık bir durum yoktur. Yine tüzel kişi borçlular bakımından da borçlunun sermaye şirketi yahut

²¹ POROY, Reha/TEKİNALP, Ünal/ÇAMOĞLU, Ersin, Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku, 10. Baskı, İstanbul 2005, s. 46; PULAŞLI, Hasan, Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara 2012, s. 14; KÜRŞAT, Zekeriya, "Yeni Borçlar Kanunumuzda Adi Ortaklık Hükümlerinin Değerlendirilmesi", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXX, S. 1, 2012, s. 303; HAMAMCIOĞLU, Esra/KARAMANLIOĞLU, Argun, "Adi Ortaklık Sözleşmesinde Şekil", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 22, S. 3, Özel Sayı: Cevdet Yavuz'a Armağan, s. 1311; KAYAR, İsmail, Ticaret Hukuku, 5. Baskı, Ankara 2018, s. 325.

²² ARPACI, s. 170.

²³ Nitekim katma değer vergisinden istisna olan bir satışın, katma değer vergisi ile birlikte yapılması Yargıtay'a göre ihaleye katılımı etkileyeceğinden ihalenin feshi sebebidir. Bkz. 12. HD, 28.03.2013, E. 2013/569, K. 2013/11829 (www.lexpera.com): "...25.10.1984 tarih ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi gereğince, Türkiye'de ticari, sınai, zirai, faaliyet ve serbest meslek çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun'un 1/3-d maddesi gereğince de müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar KDV'ye tabidir. Anılan Kanun'un 17/4-r maddesinde ise, "Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri"nin KDV kapsamından istisna olduğu belirtilmiştir. Üzerinden KDV alınıp alınmayacağı talebi ve talibi olumsuz yönde etkileyeceğinden 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisna kapsamına taşınmazın girip girmediği mahkemece yöntemince araştırılmadan şikâyetin reddine karar verilmesi de doğru görülmüştür..."

²⁴ AYM, 25.06.2014, Başvuru Numarası: 2014/256, Tuğba Arslan Başvurusu, §110.

²⁵ AYM, 17.03.2011, E. 2009/47, K. 2011/51. Eşitlik güvencesinin kapsamı hakkında detaylı açıklamalar için bkz. ÖDEN, Merih, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Ankara 2003, s. 133 vd.; KARAN, Ulaş, Uluslararası İnsan Hakları Hukuku ve Anayasa Hukuku Işığında Eşitlik İlkesi Ve Ayrımcılık Yasası, İstanbul 2019, s. 35 vd.

kooperatif olması ile şahıs şirketi olması arasında hukuken farklılık yoktur. Hal böyle iken kanuna göre kurum niteliğindeki borçluya ait taşınmazların satışı katma değer vergisinden istisna olmasına karşın, bu istisnanın diğer borçlular için geçerli olmaması katma değer vergisinden istisna tanıyan düzenlemenin anayasal eşitlik ilkesini zedelemesine ve kurum dışındaki borçlulara karşı ayrımcılık yapılmasına neden olmaktadır. Ayrımcılık, “nesnel ve makul bir gerekçe olmaksızın konuyla ilgili olarak benzer durumda olan kişilere farklı muamele edilmesidir”²⁶. İcra ve iflas takiplerinde borçlunun kurum dışında bir kişi olması durumunda mahcuz taşınmaz malın satışının katma değer vergisinden istisna olmamasının nesnel ve makul bir gerekçesi bulunmamaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de ayrımcılık yasağı yönünden inceleme yaparken, farklı şekilde davranılmasının gerekçelerini incelemekte; bu gerekçelerin makul bir temelini olmaması ve gerekçelerin kanıtlara dayanmaması durumunda ayrımcılık iddiasını kabul etmektedir²⁷.

1.2. Satışa Konu Edilen Malın Taşınmaz Olması

Borçlunun aktifinde en az iki yıl süreyle bulunan mahcuz taşınmazın cebri icra yoluyla satılması durumunda, satış işlemi katma değer vergisinden istisnadır. Bunun için aranan şartlardan bir tanesi satılan malın taşınmaz olmasıdır. Taşınmazların satışında katma değer vergisi istisnası uygulanmaz (KDVK m. 17/4-r). Bu durum cebri icra hukukunda uygulama yeri bulan eşitlik ilkesi²⁸ açısından problemleri uygulamaları beraberinde getirebilir. Katma Değer Vergisi’ne tabi cebri satışlarda vergi ödenmeden malın teslimi gerçekleştirilmeyeceğinden²⁹, değeri bir taşınmaz mal kadar ve hatta daha yüksek olan taşınmaz malın cebri icra yoluyla satılması halinde satış bedeline eklenen vergi yükü ihaleye katılımı olumsuz etkileyebilir. Taşınmazın değerinin yüksek olabileceğinden yola çıkılarak vergi yüküne getirilen istisnanın, taşınmaz değerine erişen taşınmaz satışlarında uygulanmaması eşitlik güvencesini zedeler niteliktedir³⁰.

Taşınmaz malın neyi ifade ettiği Katma Değer Vergisi Kanunu’nda ayrıca tanımlanmamıştır. Türk Medeni Kanunu m. 704’e göre taşınmaz mülkiyetinin konusunu, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler oluşturur. Tapu siciline taşınmaz olarak arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler kaydedilebilir (TMK m. 998)³¹. Cebri icra yoluyla taşınmazların satışına gemi siciline kayıtlı gemiler de dâhildir. Nitekim taşınmaz malların satışına ilişkin hükümler, bayrağı dikkate alınmaksızın gemi siciline kayıtlı bütün gemiler hakkında da

²⁶ AİHM, 20.06.2006, Zarb Adamı/Malta, Başvuru Numarası: 17209/02, §71.

²⁷ AYM, 25.06.2014, Başvuru Numarası: 2014/256, Tuğba Arslan Başvurusu, §122.

²⁸ ÖZEKES, Muhammet, İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler, Ankara 2009, s. 190; ÖZÇELİK, Volkan, İcra Müdürünün Takdir Yetkisi, Ankara 2014, s. 209.

²⁹ 48 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, D- İcra Yoluyla Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması.

³⁰ Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektedir. Bu hususta bkz. AYM, 17.03.2011, E. 2009/47, K. 2011/51. Ayrıca bkz. ÖDEN, s. 133 vd. KARAN, s. 35 vd.

³¹ OĞUZMAN, M. Kemal/ SELİÇİ, Özer/ OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe, Eşya Hukuku, 14. Bası, İstanbul 2011, s. 293; AKİPEK, Jale G./AKINTÜRK, Turgut, Eşya Hukuku, 1. Basım, İstanbul 2009, s. 456.

uygulanır (İİK m. 136; TTK m. 1383)³². Bu durumda arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler ve gemi siciline kayıtlı gemilerin cebri icra yoluyla satışında katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenleme uygulama alanı bulabilir.

1.3. Taşınmazın En Az İki Tam Yıl Kurumun Aktifinde Kayıtlı Olması

Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17/4-r'ye göre, satılan taşınmaz kurumun aktifinde en az iki tam yıl kayıtlı olmak şartıyla katma değer vergisinden istisna tutulabilir.

Düzenlemede geçen "aktifte kayıtlı olma" deyimini bilançonun aktif kısmında kayıtlı olmayı çağrıştırmaktadır. Ancak daha isabetli olan, aktifte kayıtlı olma deyiminin kurumun malvarlığının aktifinde kayıtlı olması şeklinde anlaşılmasıdır. Çünkü tapuya kayıtlı bir taşınmazın, kurumun malvarlığının aktifinde yer alma anı tapu sicilinde tescil edildiği andır. Hukukumuzda mülkiyet hakkının kazanılmasında ilke olarak tescil ilkesi benimsendiği açıkça düzenlenmiştir (TMK m. 705/1)³³. Nitekim Yargıtay da, iki yıllık sürenin başlangıç anının taşınmazın borçlu tarafından iktisap edildiği an olduğunu kabul etmektedir³⁴. Dolayısıyla iki yıllık sürenin hesabında, sürenin başlayacağı tarih

³² KURU, Baki, İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, 2. Baskı, Ankara 2013, s. 642; PEKCANITEZ Hakan/ATALAY, Oğuz/SUNGURTEKİN ÖZKAN, Meral/ÖZEKES, Muhammet, İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı, 7. Bası, İstanbul 2020, s. 219.

³³ OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY-ÖZDEMİR, s. 295; ALBAŞ, Hakan "Tapu Siciline Kayıtlı Taşınmazlar Bakımından Olağanüstü Zamanaşımı İle Taşınmaz Mülkiyetinin Kazanımında Mirasçılar Arasında Zamanaşımının İşlememesi Sorunu" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, S. 2, 2007, s. 1-2.

³⁴ 12. HD, 17.01.2017, E. 2016/7641, K. 2017/422 (www.lexpera.com): "Şikâyetçi ihale alıcısının, ihale konusu taşınmazın iki yılı aşkın süredir borçlu şirketin aktifinde kalması nedeni ile satışının KDV'den muaf olduğunu ileri sürerek icra mahkemesine başvurduğu, **mahkemece taşınmazın edinim tarihi ile ihale tarihi arasında iki yıllık süre geçmiş ise de iki yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak cebri icraya konu olduğu tarihin esas alınması gerektiği, bu tarih esas alındığında iki yıllık sürenin dolmadığından bahisle şikâyetin reddine karar verildiği görülmektedir.** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde; "Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisine tâbidir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un 1. maddesinin (d) bendinde ise; müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların Katma Değer Vergisine tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra, 19. maddesinin birinci bendinde; "Diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" hükmü öngörülmüştür. Yasa koyucu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. ve sonraki maddelerinde, Kanunun 1. maddesine göre KDV'den sorumlu olanlarla ilgili olarak bazı hallerde muafiyete ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinin 4/r bendi ile; " Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri" KDV'den müstesna tutulmuştur. Öte yandan, anılan yasa hükmünde; istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimlerinin, istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Nitekim, taşınmaz ve taşınmaz niteliği taşıyan mal ve hakların satışında, katma değer vergisi uygulaması ile ilgili Maliye Bakanlığı ... Başkanlığı'nca yayımlanan 23.06.2010 tarihli Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin 3.4 maddesinde de; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışının KDV'den müstesna olduğu, bu satışların müzayede suretiyle gerçekleşmesinin

bakımından taşınmazın bilançoya kaydedildiği tarih değil, tapuda tescil yapıldığı tarih dikkate alınmalıdır.

İki yıllık sürenin başlangıcında tapu sicilinde taşınmazın edinildiği tarihin dikkate alınması, ihale alıcısının ve ilgililerin menfaatlerini korumaktadır. Tapu sicilinin aleni olmasına bağlı olarak ihale alıcısı ve ilgililer buradaki kayıtları incelemek suretiyle ihaleyi yapan icra müdürünün katma değer vergisine ait kuralları doğru uygulayıp uygulamadığını inceleyebilir. İhaleye çıkarılan taşınmazın katma değer vergisinden istisna edilmesi gerekmesine rağmen, buna riayet edilmediğinde ihale alıcısı şikâyet yoluna, hak sahibi ilgililer ise ihalenin feshine başvurabilir (İİK m. 16).

1.4. Taşınmazın Satış Suretiyle Devrinin Gerçekleşmesi

Katma değer vergisi istisnasının uygulanması için aranan şartlardan birisi, taşınmazın satış işlemi ile devredilmesidir. Taşınmaz sahibi kurumun bağış yapmak suretiyle taşınmazın mülkiyetini devretmesi durumunda, katma değer vergisi istisnasının uygulanması mümkün olmaz (KDVK m. 17/4-r).

Cebri icra yoluyla taşınmazın satışı, esas itibarıyla borçlar hukuku anlamında bir satış sözleşmesi niteliğinde değildir. Sözleşme özgürlüğü prensibi nedeniyle taraflar sözleşmenin karşı tarafını ve sözleşmeye konu edimi serbestçe belirleyebilir³⁵. Cebri icra yoluyla bir taşınmazın satılması ise ancak ihale kurallarına göre mümkündür. İhale, niteliği itibarıyla icra takip işlemi olduğundan³⁶, ihale yapılırken icra takip işlemine ilişkin kuralların ve ihaleye ait özel yasal düzenlemelerin uygulanması zorunludur (İİK m. 129/1). Bu ayrıma rağmen, taşınmaz cebri icra yoluyla yapılan satış işlemi sonucu edinilmiş olduğunda da, katma değer vergisine ilişkin istisna 15 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre tatbik edilmektedir³⁷.

*belirtilen duruma etkisinin bulunmadığı, ancak, istisna hükmünün, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığı ifade edilmiştir. Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/1-a maddesine göre; sermaye şirketleri, kurum kavramı içerisinde yer almaktadır. Bu itibarla, 3065 sayılı Kanun'un 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna hükmünün, sermaye şirketlerinin borçlarına karşılık taşınmazlarının cebri icra yoluyla satılması halinde de uygulanacağı açıktır. **Somut olayda mahkemece yasada öngörülen iki yıllık sürenin tespitinde, taşınmazın edinme tarihi esas alınması gerekirken, cebri icraya konu olduğu tarih esas alınmıştır. O halde mahkemece borçlu şirketin ihale yoluyla satışı yapılan taşınmazı ne zaman iktisap ettiğinin belirlenmesi, anılan taşınmazın en az iki yıl süreyle şirketin aktifinde olup olmadığının saptanması, borçlunun söz konusu taşınmazı, ticaretini yapmak amacıyla aktifinde bulundurup bulundurmadığının tespit edilmesi ve bu suretle 3065 sayılı Kanun'un 17/4-r maddesi çerçevesinde değerlendirme yapılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, taşınmazın cebri icraya konu olduğu tarih itibarıyla iki yıllık sürenin dolmadığı gerekçesi ile şikâyetin reddi yönünde hüküm tesisi isabetsizdir.***

³⁵ ATEŞ, Derya, "Sözleşme Özgürlüğü Yönünden Dürüstlük Kuralları", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 72, 2007, s. 79-80.

³⁶ BORAN GÜNEYSU, Nilüfer, "İcra Takip İşlemleri", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 101, 2012, s. 51.

³⁷ 12. HD, 19.04.2016, E. 2016/9394, K. 2016/11527 (www.lexpera.com): "...Somut olayda, şikâyet konusu uyuşmazlık, icraen ihalesi yapılan taşınmaz satışının KDV'den istisna olup olmadığı ve bu satış nedeni ile icra dairesince alıcıdan KDV alınmasının yasaya uygun olup olmadığı ile ilgili olup bir hakkın yerine getirilmemesine ilişkin olduğundan İİK'nun 16/2. maddesi uyarınca şikâyet süreye tâbi değildir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde KDV'nin istisnaları düzenlenmiş olup, bu maddenin 4. fıkrasının (r) bendinde ise, kurumların aktifinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan

1.5. Kurumun Taşınmaz Alım-Satımı Ticaretini Yapmaması ve Satışa Konu Edilen Taşınmazı Bu Maksatla Aktifinde Bulundurmaması

Katma değer vergisi istisnası kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların cebri icra yoluyla teslimleri katma değer vergisi istisnası kapsamı dışındadır (KDVK m. 17/4-r). Düzenleme ile istisnanın uygulanabilmesi için olumsuz şart niteliğinde koşullara yer verilmiştir. Borçlu kurumun taşınmaz alım-satım ticaretini yapmıyor olması ve cebri icra yoluyla satılan taşınmazın bu maksatla kurumun aktifine kayıtlı olmaması gereklidir. Somut olayda her iki koşulun birlikte bulunmaması şartıyla istisna uygulanabilir. Bu nedenle borçlu kurum, taşınmaz alım-satım ticareti ile iştigal etse bile bu amaçla aktifinde bulundurmadığı taşınmazın satışında katma değer vergisine ilişkin istisna uygulanmalıdır. Örneğin inşaat taahhüt işleri iştigal eden bir sermaye şirketinin taahhütleri kapsamında satmak üzere yaptığı taşınmazlar, şirketin borcu nedeniyle haczedilir ve cebri icra yoluyla satılırsa bu satışlarda katma değer vergisine ait istisna uygulanmaz. Buna karşılık şirketin satmak maksadıyla aktifinde bulundurmadığı taşınmazların cebri icra yoluyla satışında diğer yasal şartların da sağlanması durumunda katma değer vergisine ait istisna uygulanır.

Kurumun taşınmaz alım-satım ticareti ile iştigal edip etmediği ve cebri icra yoluyla satılan taşınmazın bu amaçla borçlu kurumun aktifinde yer alıp almadığı icra dairesi tarafından araştırılmalıdır. Zira ihalenin kanuna uygun biçimde yapılması gerekir (İİK m. 16). Nitekim ihale, ihalenin yapılmasını düzenleyen kanun, tüzük veya yönetmelik hükümlerine aykırı olarak yapılmışsa, icra mahkemesinden ihalenin feshi istenebilir³⁸.

İcra dairesi araştırma yaparken sermaye şirketlerinin esas sözleşmeleri, kooperatiflerin ana sözleşmesi ve kurumlara ait bilanço kayıtları başvurulabilecek kaynak niteliğindedir. İşletme konusu, anonim ve limited şirkette esas sözleşmede (TTK m. 339; TTK m. 576)³⁹; çalışma konusu kooperatiflerde ana sözleşmede (KoopK m. 4)⁴⁰ yazmak durumundadır. Bu nedenle esas sözleşme incelenmek suretiyle faaliyet konusu belirlenmesi yoluna gidilebilir. Ayrıca borçlu kurumun bilanço kayıtları incelenerek, kurum aktifinde bulunan taşınmazın hangi maksatla kurumun aktifine kayıtlı olduğu

taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimlerinin, KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir. Sermaye şirketleri de kurum kavramı içerisinde yer almakla (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.1/a), anılan yasal düzenlemede yer alan istisna hükmü, sermaye şirketlerinin borçlarına karşılık taşınmazlarının cebri icra yoluyla satılması halinde uygulanır. Bu durumda, mahkemece, 3065 sayılı Yasanın 17/4-r maddesine göre değerlendirme yapılarak ihale konusu taşınmazın iki yılı aşkın süredir borçlu şirketin aktifinde kalıp kalmadığı ile anılan şirketin istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapıp yapmadığı araştırılarak, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisna kapsamında olup olmadığının tespiti ile oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsizdir."

³⁸ KURU, El Kitabı, s. 701; PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 230.

³⁹ KAYAR, s. 408, 495; PULAŞLI, s. 407, 999. Türk Ticaret Kanunu'nda ticaret ortaklıklarında ultra vires ilkesine ilişkin genel bir düzenleme bulunmama ile birlikte, söz konusu ilkenin "tamamen terk edildiğini" söylemenin mümkün olmadığı hususunda bkz. ALPER, Gizem, Türk Özel Hukukunda Ultra Vires İlkesi (Anlamı ve Kapsamı), İstanbul 2013, s. 119-120.

⁴⁰ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, s. 956.

anlaşılabilir. Açık arttırma yoluyla ihaleye çıkarılan taşınmazı, ticaretini yapmak üzere edinen borçlu, bu varlığı bilançoda “153 Ticari Mallar” hesabında göstermek durumundadır. Nitekim herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacıyla işletmeye alınan ticari mallar ve benzeri kalemler bilançoda “153 Ticari Mallar” hesabında yer alır. Mal alındığında bu hesabın borcuna, mal satıldığında ise satışın yurtiçi veya yurtdışı olmasına göre “600 Yurtiçi Satışlar” ya da “601 Yurtdışı Satışlar” hesaplarından birinin alacağına kaydedilir⁴¹.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASININ UYGULANMASI

Katma değer vergisine ilişkin istisna, hem icra hem de iflas takiplerinde yapılan taşınmaz satışları için uygulanır. Dolayısıyla vergi istisnasına ait düzenlemesinin muhatabı satışı gerçekleştiren icra ve iflas organları olabilir. İcra takibinde mahcuz taşınmaz icra dairesi tarafından açık arttırma yoluyla satılır (İİK m. 123). İflas tasfiyesinde iflas masasına ait taşınmaz mal basit tasfiye usulünde iflas dairesi tarafından, adi tasfiye usulünde ise iflas idaresi tarafından açık arttırma yahut pazarlık yoluyla satılır (İİK m. 241/1). Kanunu uygulamakla yükümlü olan bu organlar, taşınmazın satışında Katma Değer Vergisi Kanunu’nun istisna hükmünü uygulamakla yükümlüdür. Zira takip hukukuna ilişkin düzenlemeler hangi kod kanun ile düzenlenmiş olursa olsun icra ve iflas organları için bağlayıcı niteliktedir (İİK m. 16)⁴².

İcra ve iflas organı borçluya ait taşınmazın açık arttırma yoluyla satışını yapmak için gerekli hazırlıkları yapmalıdır. Açık arttırma ilanının ve arttırma şartnamesinin hazırlanması açık arttırma için yapılması gerekli hazırlıklardandır (İİK m. 125-126)⁴³. İcra ve iflas organı satış işleminin katma değer vergisinden istisna olduğunu bu aşamada dikkate almalı; açık arttırma ilanına satışın katma değer vergisinden istisna olduğunu yazmalıdır.

Katma değer vergisi istisnasının uygulanması gerekirken uygulanmamış olması ve taşınmazın katma değer vergisi ile ihaleye çıkarılması, ihale alıcısının mülkiyet hakkını zedeler⁴⁴. Zira katma değer vergisi istisnası bulunan bir halde, bireyden vergi alınmaması gereklidir. Buna rağmen vergi alındığında kişinin mülkiyet hakkına kanuna aykırı biçimde müdahale edilmiş olur⁴⁵. Ayrıca taşınmazın cebri icra yoluyla satışında malın bedeli dışında alıcıya yüklenen vergi ve diğer giderler, ihaleye katılımı, ihale alıcısını ve ihalenin

⁴¹ KAYGUSUZ, Sait Y./ASLAN, Ümmühan/KEPÇE, Nazlı, Genel Muhasebe-I, 3. Baskı, Eskişehir 2014, s. 167.

⁴² KURU, El Kitabı, s. 105.

⁴³ KURU, El Kitabı, s. 653 vd.; PEKCANİTEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 219-220.

⁴⁴ Bir temel hak olarak mülkiyet hakkı, icra hukukunda farklı bir noktada bulunmaktadır. Zira takip içinde mülkiyet hakkının takibin taraflarının yanı sıra üçüncü kişiler açısından da korunduğu dikkate alınmalıdır. Bu durum takip içerisinde mülkiyet hakkının üç boyutlu olarak korunduğunu göstermektedir. Bkz. ÖZEKES, Temel Haklar, s. 182; ÖZÇELİK, s. 190 vd.

⁴⁵ Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamalar kural olarak Devletin mülkiyetin düzenlenmesi ve kontrolü yetkisi kapsamında incelenir. Bu yetkinin kullanımı kapsamında Devletin geniş takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu takdir yetkisinin geniş olması, mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla getirilecek bir sınırlamanın kanuni bir temelini olması, kamu yararına dayalı meşru bir amaç gözetmesi ve ölçülü olması gereğini değiştirmemektedir. Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.10.2019, E. 2019/1078, K. 2019/666.

son ulaştığı rakamı etkileyebilir⁴⁶. Bu ise borçlunun mülkiyet hakkını zedeler. Zira katma değer vergisi istisnası uygulanarak ihalenin yapılması durumunda, borçlunun taşınmazı daha yüksek bedelle satılabilmesi ihtimal dahilindedir. Katma değer vergisi istisnasının uygulanmaması nedeniyle, taşınmazın ihalede satılması sonucu elde edilen hasılatın olması gerekenden daha düşük miktarda kalması halinde ise alacaklının alacağını tahsil etmesi tehlikeye girebilir.

Bu türden hak ihlallerinin ortaya çıkmaması ve hukuk devleti ilkesinin zedelenmemesi⁴⁷ için, artırma şartnamesini ve arttırma ilanını hazırlayan icra ve iflas organının katma değer vergisi istisnasının şartlarını titizlikle incelemesi, şartların yerine gelmesi durumunda taşınmazı katma değer vergisinden arı olarak ihaleye çıkarması gereklidir. İşlemin şikâyet yahut ihalenin feshi yoluyla düzeltilebilmesi, şüphesiz ki, hukuk devletinde bulunması zorunlu olan mahkemeye erişim hakkı yönünden isabetlidir. Ancak her iki yol da başvuru üzerine işlerlik kazanabileceğinden, bu yollara müracaat edilmemesi durumunda kişiden alınan haksız katma değer vergisinin iadesi gündeme gelmeyebilecektir. Avukatla temsil zorunluluğu bulunmayan hukukumuzda (HMK m. 71)⁴⁸ katma değer vergisine ait istisna hükmünü bilmediği için başvuru yapamayan ihale alıcısının mülkiyet hakkının ihlal edilmemesi için, kanunu (KDVK m. 17) tatbik etmekle yükümlü olan icra ve iflas organının daha başından yapacağı işlemi kanuna uygun yapması daha isabetlidir⁴⁹.

İcra ve İflas Kanunu m. 126/3'e göre; açık arttırma ilanına satılacak şeyin cinsi, mahiyeti, önemli vasıfları, tahmin edilen kıymeti, bulunduğu yer; birinci ve ikinci ihalenin yapılacağı yer, gün ve saat; arttırmaya iştirak edeceklerin hacedilen malın tahmin edilen kıymetinin yüzde yirmisi nispetinde pey akçesi veya milli bir bankanın teminat mektubunu tevdi etmeleri gerektiği; diğer bilgilerin nereden ve ne suretle öğrenilebileceği hususları yazılır. Taşınmaz satışında açık arttırma ilanından başka bir de arttırma şartnamesi hazırlanır. İlanda sadece asgari birtakım bilgilere yer verilir; diğer hususların arttırma şartnamesinden öğrenilebileceği bildirilir⁵⁰. İcra ve İflas Kanunu m. 125/4'e göre; arttırma şartnamesinde hangi masrafların müşteriye ait olacağı belirtilir. Bu noktada açık arttırma ilanı ve arttırma şartnamesi hazırlanırken, katma değer vergisi istisnası kendisinde gerçekleşen borçlu, bu hususta icra ve iflas organının dikkatini

⁴⁶ Nitekim ihale konusu malın katma değer vergisi oranının satış ilanında olması gerekenden fazla gösterilmesi ihaleye katılımı ve talibi olumsuz etkileyeceğinden başlı başına ihalenin feshi nedenidir. Bkz. HGK, 29.04.2015, E. 2013/2211, K. 2015/1300 (www.lexpera.com); 12. HD, 21.06.2012, E. 2012/3725, K. 2012/21841 (www.lexpera.com); 12. HD, 18.10.2012, E. 2012/17587, K. 2012/30194 (www.lexpera.com); 12. HD, 28.03.2013, E. 2013/569, K. 2013/11829 (www.lexpera.com); 12. HD, 14.01.2014, E. 2013/34387, K. 2014/461 (www.lexpera.com).

⁴⁷ KARAKOÇ, Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı, 2013 (Basım Yılı: 2014), s. 1260.

⁴⁸ Avukatla temsil zorunluluğunun çeşitli amaçları bulunmaktadır. Maddi hukuk ve usul hukukuna ait kurallar hakkında tarafların bilgilendirilmesi avukatla temsil zorunluluğunun amaçlarından birisidir. Bkz. AKKAN, Mine, Medenî Usûl Hukukunda Avukatla Temsil Zorunluluğu, Ankara 2010, s. 154 vd.

⁴⁹ Vergilendirme, kişilerin mülkiyet hakkına yönelik bir işlem olduğundan, bir hukuk devletinin hassasiyet göstermesi gereken konulardan birisidir. Bkz. KARAKOÇ, Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı, 2013 (Basım Yılı: 2014), s. 1260.

⁵⁰ PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 221.

çekebilir. Satılan taşınmazda katma değer vergisi istisnası olduğu belirtilerek ihalenin bu halde yapılması sağlanabilir. Ayrıca 48 seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre, icra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi satışı gerçekleştiren icra dairesi olduğundan, vergi hukukunda her mükellefin bilgilendirilme hakkı bulunduğu ve mükelleflerin vergi kanunlarını nasıl yorumlayacağına ilişkin tavsiye niteliğinde özelge verilmesi bilgilendirilme için bir yöntem olarak kabul edildiğinden⁵¹, icra dairesi bu hususta özelge talep edebilir.

Katma değer vergisi istisnasına ait düzenlemeye uygun olarak ilan yapılmadığı durumda ise tavzih ilanı ile düzeltme sağlanabilir. Nitekim ilan edilen metnin esasa müessir olmayan maddi hatalar nedeniyle tekrarlanması gerektiğinde, ihale tarihi değiştirilmeksizin hata ilan edilerek düzeltilir (İİK m. 126/2). Katma değer vergisi istisnası bulunmasına rağmen, verginin alıcıya ait olduğu belirtilirse bu husus tavzih ilanına konu edilebilir. Bu noktada dikkate alınması gereken husus, tavzih ilanının da en az ilk ilan kadar ayrıntılı ve bilgilendirici olmasıdır. Zira "daha önce şu tarihli gazetede ilanda verginin alıcıya ait olduğunun ifade edildiği; ancak, taşınmazın vergisi alıcıya yükletilmeden ihale edileceğinin belirtildiği" bir ilan yeterli görülmemektedir⁵². Bununla birlikte bu düzeltme ilanının tarihi ile ihale tarihi arasında yedi günden az zaman kalmış ise daha önce ilan edilen günden yedi iş günü sonrası için tespit edilecek günde satış yapılacağı düzeltme ilanında belirtilir (İİK m. 126/2).

3. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASININ UYGULANMAMASI

Taşınmazın cebri icra yoluyla satışında katma değer vergisine ait istisnanın (KDVK m. 17/4-r) uygulanmamış olması şikayete konu edilebilir. Kanunun hallini mahkemeye bıraktığı hususlar müstesna olmak üzere icra ve iflas dairelerinin yaptığı muameleler hakkında kanuna muhalif olmasından veya hadiseye uygun bulunmamasından dolayı icra mahkemesine şikayet olunabilir (İİK m. 16/1).

Şikayet hakkı icra dairesinin yaptığı işlemin haksız sonuçlarının ortadan kaldırılmasında hukuki yararı olan ilgiliye aittir. Bu durumda şikayet yoluyla elde edilmek istenen sonuç açısından ikili bir ayırım yapılması zorunludur: (1) Haksız olarak ödenen katma değer vergisinin şikayet yoluyla iadesi talebi; (2) Haksız olarak alınan katma değer vergisi nedeniyle ihalenin feshi talebi.

3.1. Haksız Olarak Ödenen Katma Değer Vergisinin Şikayet Yoluyla İadesi Talebi

Cebri arttırmada katma değer vergisi istisnasının uygulanmaması nedeniyle haksız biçimde alınan katma değer vergisine ilişkin icra ve iflas müdürlüğü kararının kanuna aykırılığı iddiası, adli yargı mercilerinin görev alanında olup; İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre bu görev şikayet yoluyla icra mahkemesine aittir⁵³.

⁵¹ AYKIN, Hasan, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları Ve Bazı Tartışmalı Konular", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 125, 2016, s. 149-150.

⁵² ARSLAN, Ramazan, İcra-İflâs Hukukunda İhale ve İhalenin Feshi, Ankara 1984, s. 58; ÜSTÜNDAĞ, Saim, İcra Hukukunun Esasları, İstanbul 2004, s. 259; BULUR, Alper, İcra ve İflas Hukukunda İhalenin Feshi Nedenleri, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2006, s. 19.

⁵³ EKECİK/ŞİŞMAN, s. 84. Uyuşmazlık Mahkemesi önüne gelen uyuşmazlıkta aynı şekilde karar vermiştir: Uyuşmazlık Mahkemesi, 23.12.2019, E. 2019/673, K. 2019/822 (www.lexpera.com): "...İcra

Katma değer vergisi istisnasının uygulanmaması nedeniyle, haksız ödenen katma değer vergisinin iadesi için şikayet hakkı, taşınmaz kendisine ihale edilen alıcıya aittir. İhale alıcısı dışında bir başka üçüncü kişi tarafından bu maksatla şikayet yoluna başvurulması durumunda hukuki yarar yokluğundan talebin doğrudan reddine karar verilmelidir⁵⁴. İhale alıcısı dışındaki ilgililerin katma değer vergisine ait istisnanın uygulanmaması nedeniyle ihalenin feshini talep etme hakları ise saklıdır⁵⁵.

Yargıtay'a göre, katma değer vergisine ilişkin istisnanın uygulanmaması nedeniyle fazladan ödenen paranın iadesi maksadıyla şikayet süresizdir. Çünkü şikayet sebebi bir hakkın yerine getirilmemesidir⁵⁶. Ancak gerek süreli gerekse süresiz şikayet, icra takibi sonuçlanıncaya kadar mümkündür. Takip sonuçlandıktan sonra o takibe ilişkin bir işleme karşı süresiz şikayet yoluna başvurulamaz⁵⁷. Bu nedenle mahkemece, borçluya karşı infazın yapıp yapılmadığının araştırılması gerekir⁵⁸. Kanaatimizce Yargıtay'ın şikayet sebebine ilişkin yaptığı belirleme isabetli değildir. İcra dairesinin görevi dahilinde olan bir işi yapmaması yahut taraf takip işlemi üzerine görevi dahilinde olan bir işlemi

Müdürlüğü tarafından yürütülen takip kapsamında yapılan ihale sonucunda satın taşınmaza ilişkin, icra müdürlüğüne hesaplanan % 18 oranında KDV ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikayet yolu ile İcra Mahkemesinde çözümleneceği, mahkemenin incelemeyi, söz konusu icra dosyası üzerinde yaparak, anılan işlemin kanuna uygun olup olmadığı hususunda karar vereceği kuşkusuzdur. Adli yargılamanın bir parçasını oluşturan bu uyumsuzluğun, İcra Müdürlüğü'nün tesis ettiği bir işlemten kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır."

⁵⁴ 23. HD, 18.09.2018, E. 2016/6660, K. 2018/4264 (www.lexpera.com): "...Mahkemece tüm dosya kapsamına göre, icraen ihalesi yapılan taşınmazlarda KDV borcunu ödeme yükümlülüğü alıcıya ait olup şikayete konu işlemde de KDV'nin ihale alıcısı tarafından ödendiği, ihale kesinleştikten sonra, icraen ihalesi yapılan taşınmaz satışının KDV'den istisna olup olmadığı ve bu satış nedeni ile icra dairesince alıcıdan KDV alınmasının yasaya uygun olmadığı iddiası ile alınan KDV'nin iadesini ancak ihale alıcısı tarafından ileri sürülebileceği ve yasaya uygun alınmayan veya fazla tahsil edilen KDV'nin iadesinin de KDV'yi ödeyen ihale alıcısına yapılacağı, **ihale alıcısı olmayan şikayetçilerin ödenen KDV'nin iadesini istemekte hukuki yararı bulunmadığı gerekçesiyle şikayetin reddine karar verilmiştir. Kararı şikayetçiler vekili temyiz etmiştir. Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle gerektirici sebeplere, delillerin takdirinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre, şikayetçiler vekilinin temyiz itirazları yerinde görülmemiştir...**"

⁵⁵ İhale konusu malın katma değer vergisi oranının satış ilanında olması gerekenden fazla gösterilmesi ihaleye katılımı ve talibi olumsuz etkileyeceğinden başlı başına ihalenin feshi nedenidir: HGK, 29.04.2015, E. 2013/2211, K. 2015/1300 (www.lexpera.com); 12. HD, 21.06.2012, E. 2012/3725, K. 2012/21841 (www.lexpera.com); 12. HD, 18.10.2012, E. 2012/17587, K. 2012/30194 (www.lexpera.com); 12. HD, 28.03.2013, E. 2013/569, K. 2013/11829 (www.lexpera.com); 12. HD, 14.01.2014, E. 2013/34387, K. 2014/461 (www.lexpera.com).

⁵⁶ 12. HD, 28.01.2016, E. 2015/25547, K. 2016/2476 (www.lexpera.com); 12. HD, 11.05.2016, E. 2016/1099, K. 2016/13917 (www.lexpera.com); 12. HD, 01.03.2017, E. 2016/11930, K. 2017/3019 (www.lexpera.com).

⁵⁷ 12. HD, 28.03.2016, E. 2015/32397, K. 2016/8972 (www.lexpera.com).

⁵⁸ 12. HD, 28.03.2016, E. 2015/32397, K. 2016/8972 (www.lexpera.com): "...**mahkemece, şikayet tarihi itibari ile takip dosyasının infazen işlemde kaldırılıp kaldırılmadığı araştırıldıktan sonra, şayet dosya henüz infaz edilmemiş ise, gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle 3065 sayılı Yasanın 17/4-r maddesine göre değerlendirme yapılarak ihale konusu taşınmazın iki yılı aşkın süredir borçlu şirketin aktifinde kalıp kalmadığı ile anılan şirketin istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapıp yapmadığı araştırılarak, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisna kapsamında olup olmadığının tespiti ile oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsizdir...**"

yapmayı reddetmesi durumunda “bir hakkın yerine getirilmemesi” biçimindeki şikayet sebebi ortaya çıkar. İcra dairesi hatalı yahut hukuka aykırı bir işlem tesis etmişse artık bir hakkın yerine getirilmemesi şikayet sebebine dayanılmaz; şikayet, işlemin kanuna aykırı olması sebebine yahut işlemin hadiseye uygun olmaması sebebine dayandırılabilir⁵⁹. İcra dairesi mahcuz taşınmazı ihaleye katma değer vergisinden istisna olarak çıkarması gerekirken, bu hükmü (KDVK m. 17/4-r) uygulamadan ihaleyi yaparsa işlem kanuna aykırı olması nedeniyle şikayete konu edilebilir. Dolayısıyla bu nedenle yapılacak şikayetin yedi günlük süreye tabi olması gerekir.

İcra mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda alıcının talebini yerinde görürse talebin kabulüne karar verir. İcra ve İflas Kanunu’na göre, şikayetin kabulü halinde şikayet olunan işlem ya iptal edilir ya da düzeltilir (İİK m. 17/1). Katma değer vergisi istisnası uygulanmaması durumunda şikayet konusu işlemin iptali yerine düzeltilmesi ile yetinilmelidir. İcra ve iflas hukukunda şikayet incelemesi üzerine icra mahkemesinin istisnai olarak düzeltme kararı verebileceğini kabul etmekle birlikte⁶⁰, haksız alınan katma değer vergisine ait işlemin düzeltilmesiyle, hem alıcının beklediği hukuki koruma temel olarak sağlanmış hem de ihale iptal edilmeyerek ayakta kalmış olmaktadır. Bu yönde bir çözüm alacaklı, borçlu ve alıcının menfaatlerini birlikte korumak bakımından isabetlidir.

Şikayetin kabulü halinde haksız yere alıcıdan tahsil edilen katma değer vergisinin iadesinde⁶¹, ödenen bedelin ödeme tarihi ile iade tarihi arasında geçecek sürede nemalandırılarak elde edilen faiz getirisinin de alıcıya iade edilmesi Anayasa’nın 35. maddesinde korunan mülkiyet hakkının ve olması gereken hukukun bir gereğidir. Anayasa m. 35 bağlamında mülkiyet hakkının kapsamına ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü malvarlığı hakkı girmektedir⁶². Haksız olarak

⁵⁹ KURU, El Kitabı, s. 105.

⁶⁰ PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 70.

⁶¹ İcra dairesi tarafından taşınmaz mal kendisine ihale edilen alıcı o taşınmazın mülkiyetini iktisap etmiş olur (İİK m. 134/1) (DÖNMEZ, Murat, “İcra Ve İflas Kanunu’na Göre İhalesi Yapılan Taşınmazların Tahliyesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 71, 2007, s. 356). Ancak tescil için tapu idaresine yapılacak tebligat, şikayet için gerekli sürenin geçmesinden veya şikayet yoluna müracaat edilmişse şikayeti neticelendiren kararın kesinleşmesinden sonra yapılır (İİK m. 134/9). Bu nedenle şikayet yoluna başvurulması, ihale yapılırsa bile alıcı adına tescilin yapılmasına engel bir hal olarak karşımıza çıkar. Cebri icra hukukunda paraya çevirme işlemi ile ihale kavramları farklı anlamlar taşır. Paraya çevirme işlemi bir süreci ifade eder. İhale ise kanun koyucunun öngördüğü ve aradığı şartlar çerçevesinde en uygun peyi süren alıcıya taşınmazın mülkiyetinin geçtiği aşama ve anı ifade eder (ÖZEKES, Muhammet, “İhale Bedelinden Ödenmemesi Sebebiyle Yapılan Artırma (Tamamlayıcı Artırma)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1, 2003, s. 168-169; ASLAN, Elif Kısmet, İcra Ve İflâs Hukukunda Taşınmaz Malların Açık Arttırma Yolu İle Paraya Çevrilmesi, 2004 İzmir, s. 3; BULUR, Alper, “İcra Ve İflâs Hukukunda “Fesat Karıştırma” Ve “Malın Esaslı Niteliklerinde Hata”Ya Dayanan İhalenin Feshi Nedenleri”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XI, Sa.1-2, Y.2007, s. 2). Paraya çevirme süreci ihaleyi ve ihale sonunda taşınmaz mülkiyetinin alıcıya tapuda tescili için müzekkere yazılmasını da içeren daha kapsamlı bir kavramdır. Bu ayrımın yapılması katma değer vergisinin doğduğu anı tespit için önem arz eder. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay malın teslimidir (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 435). Taşınmaz mülkiyeti ihale anında alıcıya geçtiğinden, tescil için sonradan yazı yazılmış olsa da, katma değer vergisi ihale anında doğmaktadır. Bu nedenle de hukuki anlamda gerçekleşen teslim ile katma değer vergisi ihale anında doğar.

⁶² AYM, 01.07.2015, E. 2015/39, K. 2015/62 (www.lexpera.com); AYM, Mahmut Duran ve diğerleri, Başvuru No: 2014/11441, 01.02.2017, §60 (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/>)

alıcıdan tahsil edilen katma değer vergisinin bu anlamda bireyin mülkiyet hakkına temas ettiği değerlendirilmelidir. Ayrıca alıcıdan tahsil edilen paranın iadesinin nemalandırılarak yapılması, devletin yetkili organlarının “insan ve mali kaynakları” bakımından uygulanabilecek niteliktedir. Nitekim şikayet yoluna başvurulmasıyla iadesi gündeme gelebilecek para, vadesiz hesap yerine vadeli hesapta saklanmak suretiyle ulaşılmak istenen gayeye varılabilir⁶³. VUK m. 112/4 düzenlemesine benzer bir düzenlemenin İcra ve İflas Kanunu’nun genel hükümler kısmına eklenmesi düşünülebilir⁶⁴. Yapılacak düzenleme ile cebri icra organlarının işlemleri nedeniyle takibin tarafları ve ilgililerden tahsil edilen paraların iadesinin gerekmesi durumunda iade tarihi ile ödeme tarihi arasında geçen süre için faiz ödenmesi düzenlenmelidir.

İhale alıcısının sadece katma değer vergisi istisnasına ait düzenlemenin uygulanmamasına dayanarak ihalenin feshini talep edip edemeyeceği tespit edilmelidir. Yargıtay’a göre, katma değer vergisinin uygulanması gerekmesine rağmen uygulanmamış olması ihale taliplisini olumsuz yönde etkiler⁶⁵. Buna rağmen sadece bu nedenle ihale alıcısının ihalenin feshini talep etmekte hukuki yararı bulunmadığı kabul edilmelidir. Zira ihale alıcısı bu itirazını şikayet yoluyla ileri sürebilir. Şikayet neticesinde işlemin düzeltilmesine karar verildiğinde hem alıcının hakkı korunmuş olur hem de ihale ayakta tutularak borçlu ve üçüncü kişilerin hakları korunur. Dolayısıyla ihale alıcısının başka bir sebebe dayanmıyorsa, salt katma değer vergisi istisnasının uygulanmamış olmasına dayanarak ihalenin feshini talep etmesinde hukuki yarar olmadığına karar vermek gerekir.

11441?BasvuruAdi=mahmut+duran); AYM, Fatma Yıldırım, Başvuru No: 2014/6577, 16.02.2017, §44 (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6577?BasvuruAdi=FATMA+YILDIRIM>). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokol 1 hükümleri ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi açısından mülkiyet türleri hakkında açıklama için bkz. GEMALMAZ, H. Burak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, İstanbul 2009, s. 229 vd.

⁶³ Anayasa Mahkemesi benzer bir bireysel başvuruda aynı şekilde çözüme varmıştır. Mahkemeye göre ihale bedeli, ihalenin kesinleşmesine kadar vadesiz hesapta saklanmalı; bu yolla paranın değeri korunarak başvuruçunun mülkiyet hakkı korunmalıdır. Aksi durum mülkiyet hakkını ihlal eder. Bkz. AYM, Fatma Yıldırım, Başvuru No: 2014/6577, 16.02.2017 (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6577?BasvuruAdi=FATMA+YILDIRIM>).

⁶⁴ VUK m. 112/4: “*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.*” Bu düzenleme doğrudan doğruya cebri icra yoluyla yapılan satışlarda haksız ve yersiz olarak alınan katma değer vergisi için uygulanamaz. Zira düzenlemeye göre iadede, yapılan tahsilat hatasının mükellefin hatasından kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre ayırım yapılır (ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 105, 2013, s. 214; . Cebri icra yoluyla yapılan satışlarda katma değer vergisinin mükellefi satışı yapan icra dairesi ve katma değer vergisini fiilen ödeyenin ihale alıcısı olduğu düşünüldüğünde, VUK m. 112’nin getirdiği çözümün, düzenlemenin amacına ve koruduğu değere uygun olmadığı sonucuna varılmalıdır. Bu nedenle de VUK m. 112’den ayrı olarak cebri icra yoluyla yapılan satışlarda haksız olarak alınan katma değer vergisinin iadesinde faize ilişkin düzenleme yapılmalıdır.

⁶⁵ 12. HD, 28.03.2013, E. 2013/569, K. 2013/11829 (www.lexpera.com).

Uygulamada haksız olarak ödenen katma değer vergisinin iadesinin, şikayete başvurulmaksızın icra dairesi tarafından vergi dairesine yazılan düzeltme müzekkeresi ile mümkün kılındığı örneklere rastlanmaktadır. İcra dairesi haksız olarak ödenen katma değer vergisini fazla alınan takip gideri olarak değerlendirerek, ihale alıcısının başvurusu durumunda, vergi dairesine müzekkere yazıp iadenin yapılmasını sağlayabilmektedir. Şikayet yoluna başvurulmasından daha ziyade pratik olan bu uygulama, ancak şikayet süresi içinde mümkün olabilir. Şikayet süresi geçtikten sonra yapılan işlem kesinleşeceğinden icra ve iflas dairesi kesinleşen işlemi değiştiremez⁶⁶. Katma değer vergisi istisnasının uygulanmamasının dosya kapsamı ve kanun hükümlerine aykırı olduğu değerlendirildiğinde, cebri icra organı sonradan kanuna uygun bir işlem tesis edebilmelidir⁶⁷.

3.2. İhaleinin Feshi

Cebri icrada açık arttırma yoluyla satış, borçlar hukuku anlamında bir satış sözleşmesi gibi değerlendirilmez. Bu nedenle ihaleinin feshi icra ve iflas hukuku kuralları çerçevesinde sonuçlandırılır. İhaledeki bir yolsuzluk olduğunu ileri süren ilgili, bu iddiasını genel mahkemelerde dava açmak suretiyle değil, icra mahkemesinde şikayet yoluna başvurmak suretiyle ileri sürmelidir. İhaleinin feshi talebi aslında bir tür şikayettir.

⁶⁶ PEKCANITEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 63-64.

⁶⁷ Yargıtay, icra memurunun dosya kapsamı ve kanuna göre hatalı olduğunu gördüğü bir kararının aksine sonradan başka bir işlem tesis ederek, hatalı yaptığı işlemi düzeltebileceğine karar vermiştir. Bkz. 12. HD, 19.03.2012, E. 2011/23505 K. 2012/8449 (www.lexpera.com): "...Ankara 7. Asliye Ticaret Mahkemesinin 2008/671 Esas sayılı iflasın ertelenmesi davasında verilen 15.12.2008 tarihli ihtiyati tedbir kararı ile "Rehnin paraya çevrilmesi yoluyla başlatılan takipler ile İİK'nun 206/1. maddesinde belirtilen takiplerin dışında kalan ilamlı ve ilamsız takipler de dahil olmak üzere tüm takiplerin buldukları durum itibarıyla her türlü muhafaza altına almayı da kapsamak üzere ihtiyati tedbir yoluyla durdurulmasına." karar verildiği anlaşılmaktadır. İlamsız icra takibinin alacaklı tarafından bu tedbir kararından sonra 16.06.2011 tarihinde başlatıldığı; 7 örnek ödeme emrinin 17.06.2011 tarihinde tebliği üzerine yasal süresi içinde 20.06.2011 tarihinde verilen itiraz dilekçesinde borçlu vekilinin borca, faize ve ferilerine kısmen itiraz ettiği, yanı sıra yukarıda özetlenen tedbir kararı nedeni ile de ayrıca takibin durdurulmasına karar verilmesini istediği, İcra Müdürlüğü'nün 20.06.2011 tarihli kararı ile takibin itiraz edilmeyen kısım yönünden devamına ve 06.07.2011 tarihinde **borçlunun malvarlığının haczine karar verildiği görülmektedir. Bu aşamadan sonra borçlu vekilinin talebi üzerine İcra müdürlüğünce borçlu şirket hakkında verilmiş tedbir kararı bulunduğu ve Ankara 2. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 2008/632 Esas ve 2010/125 Kararı ile verilen iflas erteleme davasının reddine dair kararı ile tedbirin ilamın kesinleşmesine kadar devamına karar verildiğinden yanlışlıkla konulan hacizlerin kaldırılmasına karar verildiği ve bu işlemin alacaklı tarafça şikayete konu yapılarak iptalinin istendiği anlaşılmaktadır.** Ticaret mahkemesince iflasın ertelenmesi davası kapsamında verilen tedbir kararı ile borçlu şirket hakkında takiplerin durdurulmasına karar verildiğinden bu karardan sonra haciz ve muhafaza işlemi yapılamaz. **İcra Memuru kendi verdiği karardan dönemez ise de; bilahare önceki verdiği kararın dosya kapsamı ve yasa hükmüne uygun olmadığını fark edip onun yerine somut olayda olduğu gibi yasaya uygun olan kararı vermesine engel bir düzenleme de bulunmamaktadır. O halde, icra müdürlüğünce tedbir kararı gerekçe gösterilerek haczin kaldırılmasına karar verilmesi doğru olup şikayetin reddine karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile şikayetin kabulüne karar verilmesi isabetsizdir...**"

Bununla birlikte önemi nedeniyle ihalenin feshi sebepleri ve prosedürü ayrıca düzenlenmiştir⁶⁸.

İhale konusu malın katma değer vergisi oranının satış ilanında olması gerekenden fazla gösterilmesi ihaleye katılımı ve talibi olumsuz etkileyeceğinden başlı başına ihalenin feshi nedenidir⁶⁹. Bu husus, katma değer vergisinden istisna olan hallerde geçerli olmakla birlikte, katma değer vergisinin olması gerekenden daha yüksek bir oranla satış ilanına yazılması halinde de geçerlidir. Örneğin satışa konu edilen mal %1 katma değer vergisine tabi iken satış ilanında bu oranın %18 olarak belirtilmiş ise bu durum ihalenin feshi nedenidir⁷⁰. Aynı şekilde arttırmada katma değer vergisi istisnası bulunduğundan vergi alınmaması gerekirken, ihale, katma değer vergisi ile yapılmışsa bu durum ihalenin feshi nedenidir⁷¹.

İhalenin feshini yalnız satış isteyen alacaklı, borçlu, tapu sicilindeki ilgililer ve pey sürmek suretiyle ihaleye iştirak edenler isteyebilir (İİK m. 134/2).

İcra ve İflas Kanunu m. 134/8'e göre, ihalenin feshini şikayet yoluyla talep eden ilgili vaki yolsuzluk neticesinde kendi menfaatlerinin muhtel olduğunu ispata mecburdur. Eş söyleyişle ihalenin kanunlara aykırı gerçekleştirilmesi tek başına ihalenin feshine neden olmaz. İhalenin feshine karar verilebilmesi, ihalenin feshini talep eden ilgilinin mevcut hukuka aykırılığın kendi haklarını ihlal ettiğini ispat etmesine bağlıdır. Kural bu olmakla birlikte, katma değer vergisi oranında yapılan hata yönünden bu ispatın

⁶⁸ AKYAZAN, Sıtkı, Cebri İcra ve İhalenin Feshi, İstanbul 1959, s. 72; KURU, Baki, İcra ve İflâs Hukuku, C. II, İstanbul 1990, s. 1429; PEKCANİTEZ/ATALAY/SUNGURTEKİN ÖZKAN/ÖZEKES, s. 230; BULUR, "Esaslı Niteliklerinde", s. 48.

⁶⁹ HGK, 29.04.2015, E. 2013/2211, K. 2015/1300 (www.lexpera.com); 12. HD, 21.06.2012, E. 2012/3725, K. 2012/21841 (www.lexpera.com); 12. HD, 18.10.2012, E. 2012/17587, K. 2012/30194 (www.lexpera.com); 12. HD, 28.03.2013, E. 2013/569, K. 2013/11829 (www.lexpera.com); 12. HD, 14.01.2014, E. 2013/34387, K. 2014/461 (www.lexpera.com).

⁷⁰ HGK, 29.04.2015, E. 2013/2211, K. 2015/1300 (www.lexpera.com): "...Alacaklının icra mahkemesine başvurusu ihale konusu araç yönünden KDV oranının % 1 iken satış ilanında % 18 olarak yazıldığı nedeniyle ihalenin feshi talebine ilişkindir. İhale konusu malın KDV oranının satış ilanında olması gerekenden fazla gösterilmesi ihaleye katılımı olumsuz yönde etkileyeceğinden bu durum başlı başına ihalenin feshi nedenidir. Bu durumda mahkemece ihale konusu araca ilişkin KDV oranı yöntemince araştırılarak oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ve yazılı gerekçe ile istemin reddi yönünde hüküm tesisi isabetsizdir...". Aynı şekilde bkz. 12. HD, 18.10.2012, E. 2012/17587, K. 2012/30194 (www.lexpera.com); 12. HD, 14.01.2014, E. 2013/34387, K. 2014/461 (www.lexpera.com).

⁷¹ 12. HD, 28.03.2013, E. 2013/569, K. 2013/11829 (www.lexpera.com): "...25.10.1984 tarih ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi gereğince, Türkiye'de ticari, sınai, zirai, faaliyet ve serbest meslek çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun'un 1/3-d maddesi gereğince de müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar KDV'ye tabidir. Anılan Kanun'un 17/4-r maddesinde ise, "Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri"nin KDV kapsamından istisna olduğu belirtilmiştir. Üzerinden KDV alınıp alınmayacağı talebi ve talibi olumsuz yönde etkileyeceğinden 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisna kapsamına taşınmazın girip girmediği mahkemece yöntemince araştırılmadan şikayetin reddine karar verilmesi de doğru görülmemiştir...".

uygulamada yumuşatıldığı ya da en azından böyle bir hatanın varlığı durumunda ihalenin feshini talep eden ilgilinin hakkının ihlal edildiğinin kabul edildiği sonucuna varılmaktadır. Nitekim Yargıtay'a göre, katma değer vergisi oranında yapılan hata, talebi ve talibi azaltıcı nitelikte olup ihaleye katılımı olumsuz yönde etkileyeceğinden ihalenin feshini gerektirir⁷².

SONUÇ

Katma değer vergisinin mal teslimi ile ortaya çıkabilmesi için malın tasarruf hakkının devri gereklidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m. 1/3-d'ye göre, müzayede mahallerinde yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu düzenlendiğinden, satış cebri icra yoluyla yapılması durumunda yine katma değer vergisi ortaya çıkar. Verginin mükellefi satışı yapan icra dairesi olmakla birlikte, bu bedel satış bedeline eklenir ve ihale alıcısından tahsil edilir. Katma değer vergisi ödenmeden malın alıcıya teslimi yapılmaz.

Kurumların aktifinde iki yıl süreyle bulunan taşınmazların cebri icra yoluyla satışı halinde katma değer vergisi istisnası uygulanır. Bunun için Katma Değer Vergisi Kanunu'nda aranan şartların yerine gelmesi zorunludur. Bu şartlar, borçlunun kurum olması, cebri icra yoluyla satılan malın taşınmaz vasfında bulunması, taşınmazın borçlunun mülkiyetinde iki yıl süreyle bulunması ve kurumun taşınmaz alım-satım ticaretini yapmak maksadıyla taşınmazı elinde bulundurmaması gerekir. Verginin alınmasında kanunilik ilkesi olduğundan, şartların yerine gelmesine rağmen katma değer vergisinin alınması, hukuk devleti ilkesini ve verginin kanuniliği ilkesini ihlal eder. Ayrıca haksız olarak alınan vergi, ihale alıcısının mülkiyet hakkını zedeler. Bu ihlallerin ortaya çıkmaması için satışı yapan icra ve iflas organının katma değer vergisine ait istisnaların şartlarının yerine gelip gelmediğini titizlikle araştırması ve ihale hazırlıkları anlamında ihale ilanını buna göre yapması gerekir.

Katma değer vergisi istisnası uygulanmazsa ihale alıcısı haksız olarak ödediği verginin iade edilmesi için şikayet yoluna başvurulabilir. İcra mahkemesi yapacağı incelemede satışın katma değer vergisinden istisna olduğunu görürse, işlemin düzeltilmesine karar vermelidir. Olması gereken hukuk bakımından ihale alıcısına para iadesi yapılırken, katma değer vergisinin ödendiği tarih ile bu paranın iade edildiği tarih arasında geçen faiz miktarının da ödenmesi gereklidir.

Katma değer vergisi istisnasının uygulanmaması başlı başına ihalenin feshi nedenidir. Zira cebri artırmada katma değer vergisi alınmaması gerekirken hatalı değerlendirme sonucunda, taşınmaz ihaleye katma değer vergisi ile yüklü vaziyette çıkarılırsa, bu durum başlı başına ihaleye katılımı ve talibi olumsuz etkiler. İhalenin feshini talep hakkı bulunanlar bu yola başvurabilir. İhale alıcısı başka bir nedeni yoksa sadece haksız ödediği bedeli geri almak için ihalenin feshini talep etmekte hukuki yararı yoktur. İhale alıcısının aynı sonuca şikayet yoluyla ulaşabilmesi ve ihalenin ayakta tutularak borçlunun ve üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunması bu yorumu zorunlu kılmaktadır.

⁷² 12. HD, 18.10.2012, E. 2012/17587, K. 2012/30194 (www.lexpera.com).

KAYNAKÇA

- AKİPEK, Jale G./AKINTÜRK, Turgut, Eşya Hukuku, 1. Basım, İstanbul 2009.
- AKKAN, Mine, Medenî Usûl Hukukunda Avukatla Temsil Zorunluluğu, Ankara 2010.
- AKTAŞ, Sururi, “Hukuk Devleti İdealine Felsefi Bir Bakış”, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 2020/1, s. 1-32.
- AKYAZAN, Sıtkı, Cebri İcrada İhale Ve İhalenin Feshi, İstanbul 1959.
- ARPACI, Altar Ömer, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek Veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, Mali Çözüm Dergisi, S. 97, 2010, s. 167-184.
- ARSLAN, Ramazan, İcra-İflâs Hukukunda İhale ve İhalenin Feshi, Ankara 1984.
- ALBAŞ, Hakan, “Tapu Siciline Kayıtlı Taşınmazlar Bakımından Olağanüstü Zamanaşımı İle Taşınmaz Mülkiyetinin Kazanımında Mirasçılar Arasında Zamanaşımının İşlememesi Sorunu” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, S. 2, 2007, s. 1-28.
- ALPER, Gizem, Türk Özel Hukukunda Ultra Vires İlkesi (Anlamı ve Kapsamı), İstanbul 2013.
- ASLAN, Elif Kısmet, İcra Ve İflâs Hukukunda Taşınmaz Malların Açık Arttırma Yolu İle Paraya Çevrilmesi, İzmir 2004.
- ATEŞ, Derya, “Sözleşme Özgürlüğü Yönünden Dürüstlük Kuralları”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 72, 2007, s. 75-93.
- AYKIN, Hasan, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları Ve Bazı Tartışmalı Konular”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 125, 2016, s.147-186.
- BORAN GÜNEYSU, Nilüfer, “İcra Takip İşlemleri”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 101, 2012, s. 31-60.
- BOZER, Ali/GÖLE Celal, Ticari İşletme Hukuku, 6. Bası, Ankara 2020.
- BULUR, Alper, “İcra Ve İflâs Hukukunda “Fesat Karıştırma” Ve “Malın Esaslı Niteliklerinde Hata”Ya Dayanan İhalenin Feshi Nedenleri”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XI, S.1-2, 2007, s. 45-69 (Esaslı Niteliklerinde).
- BULUR, Alper, İcra ve İflas Hukukunda İhalenin Feshi Nedenleri, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2006 (İhalenin Feshi).
- ÇAĞLAR, Selda, Hukuk Devletinin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi, İstanbul 2013.
- DOĞAN, Murat/NARBAY, Şafak, “İktisadî Amaçla Vakıf Kurulamaması Prensibi ve Vakfın İktisadî İşletme İşletmesi”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IV, S. 1-2, 2000, s. 437-461.
- DÖNMEZ, Murat, “İcra Ve İflas Kanunu’na Göre İhalesi Yapılan Taşınmazların Tahliyesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 71, 2007, s. 355-396.

EKECİK, Şükran/ŞİŞMAN, Gülden, “Cebri Satışlarda Katma Değer Vergisi”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C. 26, S. 3, 2010, s. 69-89.

ERKİN, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Ankara Barosu Dergisi, S. 3, 2012, s. 237-249 (Anayasal İlkeler).

ERKİN, Gözde, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı: Prof. Dr. Aydın Zevkliler’e Armağan, 2013, s. 1111-1153 (Vergilendirme).

GEMALMAZ, H. Burak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, İstanbul 2009.

HAMAMCIOĞLU, Esra/KARAMANLIOĞLU, Argun, “Adi Ortaklık Sözleşmesinde Şekil”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 22, S. 3, Özel Sayı: Cevdet Yavuz’a Armağan, s. 1303-1331.

HAZNEDAR, İbrahim Murat, “Cebri İcra Yoluyla Taşınmaz Satışlarında Katma Değer Vergisi”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 83, S. 2, 2009, s. 793-808.

KARAKOÇ, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı, 2013 (Basım Yılı: 2014), s. 1259-1308.

KARAN, Ulaş, Uluslararası İnsan Hakları Hukuku ve Anayasa Hukuku Işığında Eşitlik İlkesi Ve Ayrımcılık Yasası, İstanbul 2019.

KAYAR, İsmail, Ticaret Hukuku, 5. Baskı, Ankara 2018.

KIZILLOT, Şükrü, KDV Kanunu ve Uygulama, Ankara 1998.

KÖKÜSARI, İsmail, Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Ankara 2005.

KURU, Baki, İcra ve İflas Hukuku El Kitabı, 2. Baskı, Ankara 2013 (El Kitabı).

KURU, Baki, İcra ve İflâs Hukuku, C. II, İstanbul 1990 (İcra-II).

KÜRŞAT, Zekeriya, “Yeni Borçlar Kanunumuzda Adi Ortaklık Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXX, S. 1, 2012, s. 301-317.

OĞUZMAN, M. Kemal/ SELİÇİ, Özer/ OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe, Eşya Hukuku, 14. Bası, İstanbul 2011.

OLGUNCA, Asuman, “İhracatta Katma Değer Vergisi İstisnası”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 3, No: 2, Yıl: 1988, s. 193-204.

ÖDEN, Merih, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Ankara 2003.

ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami/GÖKER, Cenker, Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara 2019.

ÖZÇELİK, Volkan, İcra Müdürünün Takdir Yetkisi, Ankara 2014.

ÖZEKES, Muhammet, “İhale Bedelinden Ödenmemesi Sebebiyle Yapılan Artırma (Tamamlayıcı Artırma)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1, 2003, s. 167-184 (İhale Bedelinden).

ÖZEKES, Muhammet, İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler, Ankara 2009 (Temel Haklar).

ÖZSUNAY, Ergun, Medenî Hukukumuzda Tüzel Kişiler, 5. Bası, İstanbul 1982.

PEKCANITEZ, Hakan/ATALAY, Oğuz/SUNGURTEKİN ÖZKAN, Meral/ÖZEKES, Muhammet, İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı, 7. Bası, İstanbul 2020.

POROY, Reha/ TEKİNALP, Ünal/ ÇAMOĞLU, Ersin, Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku, 10. Baskı, İstanbul 2005.

PULAŞLI, Hasan, Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara 2012.

TÜZÜNER, Özlem, “Derneğin Ticari İşletme İşletmesi Ve Türk Medenî Kanunu’nda Bilinçli Boşluk Bırakılması”, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, Özel Sayı: Prof. Dr. Aydın Zevkliler’e Armağan, 2013, s. 2811-2844.

ÜLGEN, Hüseyin/HELVACI, Mehmet/KENDİGELEN, Abuzer/KAYA, Arslan/NOMER ERTAN, N. Füsun, Ticari İşletme Hukuku, 4. Bası, İstanbul 2015.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 105, 2013, s. 171-228.

ÜSTÜNDAĞ, Saim, İcra Hukukunun Esasları, İstanbul 2004.