

İPOTEKLİ GAYRİMENKULLERİN CEBRİ SATIŞLARINDA YENİ MALİKİN EMLAK VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU: BELİRLİLİK İLKESİ ÇERÇEVESİNDE BİR DEĞERLENDİRME

New Owner's Joint Liability From Estate Tax in the Forced Foreclosure of Mortgage: An Assessment According to the Clarity Principle

Yıldırım TAYLAR* - Emine Sevcan ARTUN**

Özet

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, devir ve ferağ yapılan bina ve arazi için devir ve ferağ yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ile devralanın müteselsilen sorumlu olmasını düzenlemektedir. Söz konusu bu düzenlemenin ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışlar açısından uygulanması, ipotekli alacaklara taşınmazın aynından kaynaklanan vergilere göre öncelik tanınmasına yönelik Kanun değişikliği sonrasında birtakım problemlere sebep olmuştur. Emlak vergisine konu bina veya araziye açık artırmadan, taşınmazın emlak vergisi borçlarından haberdar olmadan edinen yeni maliklerin beklemedikleri yükseklikte vergi aslı ve faizleriyle karşılaşması mağduriyet doğurmakta ve bu kişilerin hukukî güvenliğine müdahale oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı, devir ve ferağ yapılan emlak vergisine tabi taşınmaza ilişkin müteselsil sorumluluk hükmünün, ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışlarda uygulanmasının belirlilik ilkesini ihlâl eden yönlerinin ve doğuracağı sakıncaların ortaya konulması ve bu çerçevede çözüm önerilerinin sunulmasıdır. Çalışmada öncelikle söz konusu müteselsil sorumluluk hükmü ve uygulama alanı hakkında bilgi verilmekte; daha sonra bu hükmün cebri icra yoluyla satışlarda uygulanması hususu, vergi hukukunda belirlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Emlak Vergisi, Cebri İcra Yoluyla Satış, İpotek, Belirlilik İlkesi, Kanunilik İlkesi

Abstract

Estate Tax Law No 1319 regulates a joint liability between transferor and transferee for unpaid Estate Tax about lands and buildings that are subject of the transfer and alienation. The implementation of this regulations in foreclosure sales causes some problem after the law amendment about to give priority to mortgaged receivables over property related taxes. Facing an unexpected tax and tax punishment causes a great

Bu makale Etik Kurul İznine tabi değildir.

* Dr. Öğr. Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, yildirim.taylar@deu.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-5739-208X>

** Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, emine.sevcan.artun@ankarabilim.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0001-7582-6964>



aggravement and interferes with the legal security, for the new owners who acquire the property that subject to real estate from auction without being aware of the real estate tax debt. The aim of the article is to reveal the issues that violate the principle of the certainty about the implementation of the act of law regarding joint liability from estate tax who acquire the property from foreclosure sale and propose a solution. In the study, first the information is given about the new orders' joint liability provision and its application area; then, the application of this provision in sales by enforcement is evaluated within the framework of the certainty principle in tax law.

Keywords: Property Tax, Foreclosure Sales, Mortgage, Certainty Principle, Legality Principle

GİRİŞ

Çalışmanın konusunu, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddenin 8'inci fıkrasında yer verilen, devralan ile devreden arasındaki geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinden müteselsil sorumluluk hükmünün cebri satışlar açısından uygulanabilirliği sorunu oluşturmaktadır. Bu husus, rehinli alacaklara taşınmazın aynından kaynaklanan vergilere göre öncelik tanınmasına yönelik Kanun değişikliği sonrasında birtakım hukukî ihtilaflara ve belirsizliğe yol açmıştır. Nitekim daha önce taşınmazın aynından kaynaklanan bir vergi olan emlak vergisi satış bedelinden öncelikli olarak ödenmekte iken, bu değişiklik sonrası ödeme yapılabilmesi için ipotek alacaklısının alacağını tamamıyla tahsil etmesi gerekmektedir. Emlak vergisi borcunun taşınmazın satış bedelinden karşılanamaması durumunda, ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satıştan malı edinen kişi için beklenmedik bir emlak vergisi sorumluluğu ortaya çıkabilmektedir. Bu sorumluluk, vergi hukukunun anayasal ilkeleri ışığında düşünüldüğünde oldukça tartışmaya açıktır.

Çalışmada öncelikle Emlak Vergisi Kanunu hakkında kısa bir bilgi verildikten sonra aynı Kanunda yer alan müteselsil sorumluluk düzenlemesinin içeriği ve uygulama alanına giren vergiler üzerinde durulmaktadır. Daha sonra ipotekli taşınmazların cebri icra yoluyla satışı ve bu satış usulünün normal satışlardan farkı ele alınmaktadır. Son başlıkta ise ilgili kanun hükmünün cebri icra yoluyla satışlar açısından uygulanmasının özellikle hukukî belirlilik ilkesi çerçevesinde doğurduğu sakıncalar üzerinde durulmakta ve bunlara yönelik çözüm önerileri sunulmaktadır.

I. DEVRALANIN EMLAK VERGİSİNDEN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

A. Genel Olarak

Emlak vergisi, ülkemiz açısından gayrimenkuller üzerinden alınan bir servet vergisidir¹. Bu vergi, 11.08.1970 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan

¹ Emlakin vergi konusu edilmesi açısından belirtilen bu gayrimenkullerin gelir getirip

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Emlak vergisinin konusunu Türkiye içinde bulunan bina ve araziler oluşturmaktadır (EVK, m. 1). Bu çerçevede Türkiye'nin hükümlerine hakkına sahip olduğu kara ve deniz sahası dâhilinde yer alan gayrimenkuller, maliklerinin Türk vatandaşı olup olmaması önem taşımaksızın bu verginin konusuna girmektedir².

Bina Vergileri; adını konusundan alan, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde belirtildiği üzere konusu, "yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsi" olan bir emlak vergisi türüdür. Servet üzerinden alınan bu verginin mükellefleri; binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir, (EVK, m.3).

Arazi Vergileri ise yine Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenlenen, konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsaların oluşturduğu bir vergi türüdür. Arazi Vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder. Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği halinde mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar (EVK, m. 13).

Emlak vergisi ilgili belediye tarafından hesaplanan vergi değeri göz önünde tutulmak suretiyle yıllık olarak tarh edilmektedir. Tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılmaktadır³.

İfade edildiği üzere, emlak vergisinin mükellefleri emlak vergisine konu taşınmazın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bu taşınmazlara malik gibi tasarruf edenlerdir. Ancak Kanun emlak vergisine konu bina ve araziye devralanlar açısından, malik olmadıkları dönemlere ilişkin bir vergi sorumluluğu getirerek kamu alacağını garanti altına almayı amaçlamaktadır.

B. Devralanın Müteselsil Sorumluluğu ve Hükümün Geçerli Olduğu Vergi Türleri

Emlak Vergisi Kanunu'nda iki hal için müteselsil sorumluluk düzenlenmektedir. Bunlardan biri elbirliği mülkiyetinde mülkiyete sahip

getirmemesinin, kiraya verilme vasfına sahip olup olmamasının, fiilen kullanılabilir olup olmamasının veya inşaat türü/ sınıfının bir önemi bulunmamaktadır, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (29. Bası, Turhan Kitabevi, 2020), 385; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi* (17. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, 387). Ayrıca, binanın vergi konusu edilmesi için imar mevzuatına uygun olarak inşa edilme şartı da aranmamaktadır, (Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 386).

² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Sistemi* (n 1) 387.

³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 1) 392; Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (14. Baskı, Gazi Kitabevi, 2019) 661; Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler* (Yetkin Yayınları, 2019) 577, 580.



olanlar arasındaki müteselsil sorumluluk⁴; diğeri ise çalışmamızın konusunu oluşturan, taşınmazı devreden ile devralan arasındaki müteselsil sorumluluktur.

Devreden ile devralan arasındaki müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeye Emlak Vergisi Kanunu'na 3239 sayılı Kanun ile ilave edilen⁵ 30'uncu maddenin 8'inci fıkrasında yer verilmektedir. Buna göre, “Devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemi, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir.”

Hüküm devir ve ferağ yapılan bina veya arazinin geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisi borçlarından devralanı da devredenle birlikte müteselsilen sorumlu tutmakta ancak maliki olmadığı bu dönemlere ilişkin ödemiş olduğu emlak vergileri için devredene rücu imkânı tanımaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan bu düzenleme, ilgili Kanunun kapsamına giren arsa ve bina vergileri ve Taşınmaz Kültür Varlıklarını Koruma Kanununun 12'nci maddesinin 8'inci fıkrasında yapılan atıf⁶ dolayısıyla taşınmaz kültür varlıkları katkı payı için de geçerlilik taşımaktadır. Hükmün belediyeler tarafından tahsil edilen diğer vergiler olan Çevre Temizlik Vergisi ile İlan ve Reklam Vergisi açısından kıyasen uygulanması mümkün değildir.

II. İPOTEKLİ TAŞINMAZLARIN CEBRÎ İCRA YOLUYLA SATIŞI

A. Genel Açıklama

İpotekli bir taşınmazın cebri icra yoluyla satışı iki farklı şekilde mümkündür. Bunlardan birincisi ipotegin paraya çevrilmesi yoluyla ipotek alacaklısı tarafından; diğeri ise ipotekli bir mala haciz konulması sonucunda haciz alacaklısı tarafından satışın talep edilmesidir. Haczin paraya çevrilmesi yoluyla satış, genel icra yoluyla yapılabileceği gibi kamu alacaklarının takip ve tahsil usulü (kamu icra) yoluyla da yapılabilir.

Bu başlık altında ipotekli taşınmazların cebri icra yoluyla satışına ilişkin genel icra hukukundaki ve kamu icra hukukundaki düzenlemeler hakkında yer yer karşılaştırmalara da yer vermek suretiyle bilgiler verilecek, daha sonra

⁴ Bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker (n 1) 387; Akdoğan (n 3) 651; Bilal Can, Zübeyr Bülbül ve Veysel Dağışan, *Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması* (Türkiye Belediyeler Birliği, 2019) 130-142; Mutluer ve Dayanç (n 3) 574.

⁵ 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun, RG. 11.12.1985-18955.

⁶ Taşınmaz Kültür Varlıklarını Koruma Kanununun 12'nci maddesinin 8'inci fıkrasında, “Bu madde uyarınca tahakkuk eden katkı payları hakkında 1319 sayılı Kanunun üçüncü kısmı hükümleri uygulanır.” denilmek suretiyle Emlak Vergisi Kanunu'nun ilgili hükmünün bulunduğu üçüncü kısma atıfta bulunmaktadır.

çalışmanın ana fikrini desteklemek amacıyla cebri icra yoluyla satışların normal satışlardan farkı üzerinde durulacaktır.

B. Genel İcra Hukukuna İlişkin Düzenlemeler

Türk Medeni Kanunu'nun 881'inci maddesi uyarınca “*Hâlen mevcut olan veya henüz doğmamış olmakla beraber doğması kesin veya olası bulunan herhangi bir alacak, ipotekle güvence altına alınabilir.*”. İpotek altına alınmış bir taşınmaz rehin alacaklısının talebiyle ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satılabileceği gibi; aynı taşınmaz üzerine konan bir haciz dolayısıyla haciz alacaklısının talebiyle de cebri satışa konu edilebilir.

İpoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışlarda rehinli alacaklılar için özel bir icra yolu düzenlenmiş olup; rehinli alacaklı kural olarak doğrudan ilamlı veya ilamsız icra yoluna ya da iflas yoluna başvuramaz⁷.

Alacağa teminat sağlama amacıyla tesis edilen ipotek, doğmuş bir alacağı teminat altına almak için kuruluyorsa kesin borç ipoteği; ileride doğacak ve doğması muhtemel alacaklar için kuruluyorsa üst sınır ipoteği olarak adlandırılmaktadır⁸.

İpotekli alacaklarda borç ödenmediğinde alacaklı ipoteği paraya çevirmek suretiyle alacağını tahsil etme yoluna gitmektedir. İpoteğin paraya çevrilmesi yoluyla takip usulüne İcra İflas Kanunu'nun Beşinci kısmında 148 ve devamı maddelerinde yer verilmektedir. Buna göre, “*Taşınmaz ipotek alacaklısı, yetkili veya taşınmazın bulunduğu yer icra dairesine elindeki ipotek belgesinin akit tablosunun tapu idaresince verilmiş resmi bir örneğini ibrazla alacağın miktarını bildirir ve 58 inci maddeye göre takip talebinde bulunur.*” (İİK m.148). Alacaklının bu talebi üzerine, icra memuru, ibraz edilen akit tablosunun kayıtsız şartsız bir para borcu ikrarını ihtiva ettiğini ve alacağın muaccel olduğunu anlarsa, borçluya ve taşınmaz üçüncü şahıs tarafından rehnedilmiş veya taşınmazın mülkiyeti üçüncü şahsa geçmişse ayrıca bunlara birer icra emri gönderir. Bu icra emrinde borcun otuz gün içinde ödenmesi ve bu müddet içinde borç ödenmez ve icra mahkemesinden icranın geri bırakılmasına dair bir karar getirilmezse, alacaklının taşınmazın satışını isteyebileceği bildirilir. (İİK m.149).

⁷ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan, ve Muhammet Özkes, *İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı* (7. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2020) 8; Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayaz ve Emel Hanağası, *İcra İflas Hukuku*, (6. Baskı, Yetkin Yayınları, 2020) 427.

⁸ Bkz. Pekcanitez, Atalay, Sungurtekin Özkan ve Özkes (n 7) 316; Canan Ruhi ve Ahmet Cemal Ruhi, *Rehin ve İpoteğin Paraya Çevrilmesi Yoluyla İcra Takibi* (Seçkin Yayınları, 2018) 50. Kesin borç ipoteğinde, ipotek akit tablosunda belirtilen ana alacaktan başka Türk Medeni Kanunu'nun 875'inci uyarınca takip giderleri, faiz ve diğer fer'ileri de ipotek kapsamındayken; üst sınır ipoteğinde bu kalemlerin toplamı tarafların ipotek tesis edilirken rızaları ile kararlaştırdıkları azami tutarı aşamaz, Ruhi ve Ruhi (n 8) s. 50-51.



İcra İflas Kanunu'nun 150/g hükmünde, satılması istenen rehin hakkında 92'nci maddenin üçüncü fıkrası ve 93, 96, 97, 97/a, 98 ve 99'uncu maddeler ile 112'den 137'nci maddeye kadar olan hükümlerin diğer bir ifadeyle haciz ve haczedilen malların satışına yönelik birtakım hükümlerin kıyasen uygulanacağı düzenlenmektedir.

Taşınmazlar, satış talebinden nihayet üç ay içinde icra dairesi tarafından açık artırma ile satılır (İİK m. 123). İcra dairesi taşınmazların bulunduğu yerin adetlerine göre en elverişli tarzda artırma şartlarını tesbit eder, (İİK m.124/I). Bu taşınmaz şartnamesi, açık artırmadan önce en az on gün müddetle icra dairesinde herkesin görmesi için açık bulundurulur, (İİK m.124/II). Taşınmaz artırma şartnamesinde taşınmazın üzerindeki irtifak hakları, taşınmaz mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte satıldığı ve borçlunun bu taşınmaz ile temin edilmiş şahsi borçlarının da alıcıya intikal edeceği ve alıcının ödemesi gereken masrafların neler olduğu belirtilir (İİK m. 125/I, III).

Satış, açık artırma ile yapılır. Birinci ve ikinci ihalenin yapılacağı yer, gün ve saat önceden ilan edilir (İİK m. 126/I). İlan, birinci ihale tarihinden en az bir ay önce yapılır, (İİK m. 126/II). Açık artırmaya elektronik ortamda teklif verme yoluyla başlanır. Elektronik ortamda teklif verme, birinci ihale tarihinden yirmi gün önce başlar, ihalenin tamamlanacağı günden önceki gün sonunda sona erer; ikinci ihalede ise elektronik ortamda teklif verme birinci ihaleden sonraki beşinci gün başlar, en az yirmi gün sonrası için belirlenecek ikinci ihalenin tamamlanacağı günden önceki gün sonunda sona erer. Elektronik ortamda verilecek teklifler haczedilen malın tahmin edilen kıymetinin yüzde ellisinden az olamaz; teklif vermeden önce, haczedilen malın tahmin edilen kıymetinin yüzde yirmisi nispetinde teminat gösterilmesi zorunludur, (İİK m.126/4).

Haczin paraya çevrilmesi yoluyla satışlarda ise taşınmaz haczine ilişkin İcra İflas Kanunu maddeleri (92, 93, 96, 97, 97/a ve 99'uncu maddeler ile 123'ten 144'üncü maddeye kadar olan hükümler) uygulama alanı bulmaktadır. Ancak haczedilen taşınmazın satışından sonra satış bedelinin paylaşılması hususunda rehinli alacak olan ipotek alacağı ve eşyanın aynından kaynaklanan emlak vergisi alacağı, adi alacağa göre önceliğe sahiptir. Nitekim İcra İflas Kanunu'nun 206'ncı maddesi uyarınca "*Alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde rüçhan hakları vardır. Gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi, rehinli alacaklardan sonra gelir.*" Bu çerçevede düşünüldüğünde, kural olarak bir adi alacaklının ipotekli bir taşınmaz hakkında haciz işlemleri başlatması için ipotek bedelinin taşınmazın değerinden düşük olduğunu ve taşınmaz satılıp ipotek bedeli ödendikten sonra kendisine bir miktar para kalacağını öngörmesi gerekmektedir. İpotekli bir taşınmaza adi bir borç için haciz uygulanıp haczin paraya çevrilmesi yoluyla satış gerçekleştirildikten

sonra, önce ipotek alacaklısının alacağı ödenir. Daha sonra satış bedelinden kalan tutardan varsa gayrimenkulden alınması gereken resim ve vergi borcu ödendikten sonra sıra cetveline göre diğer alacaklara geçilir. Bu nedenle, ipotek alacağının taşınmaz bedelinden düşük olması durumunda emlak vergisi borcu taşınmaz satış bedelinden ödeneceği için taşınmazı açık artırmadan alan yeni malikin bir sorumluluğu doğmaz. Ancak, ipotek alacağının taşınmazın satış bedeli ile eşdeğer olması veya bu bedeli aşması veyahut ipotek tutarının satış bedelinden düşük olmasına karşın adı alacaklının öngöremediği yükseklikte bir emlak vergisi borcunun ortaya çıkması sebebiyle, emlak vergisi borcunun taşınmaz satış bedelinden ödenememesi durumu da söz konusu olabilir. Böyle bir durumda da yine taşınmazı açık artırmadan edinen yeni malikin emlak vergisinden sorumluluğu üzerinde durmak gerekmektedir.

C. Kamu İcra Hukukuna İlişkin Düzenlemeler

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 21'inci maddesinden anlaşılacağı üzere bir mal üzerinde rehin olması o malın haczedilmesine engel niteliği taşımamaktadır⁹. Dolayısıyla amme alacaklısı konumundaki idarenin ipotekli bir taşınmaz üzerinde haciz uygulaması ve haczin paraya çevrilmesi suretiyle satışını gerçekleştirmesi de mümkündür¹⁰. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un hacze ilişkin 62'nci maddesi uyarınca: *"Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince hacz olunur."*

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 88'inci maddesi uyarınca *"Her türlü gayrimenkul malların, gemilerin haczi sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır."* Bu haciz işlemi ile alacaklı tahsil dairesi olan idare üzerinde haciz şerhi bulunan gayrimenkulleri açık artırma ile satıp, satış bedelinden alacağını tahsil etme hakkına sahip olmaktadır¹¹.

⁹ Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)* (3. Baskı, On İki Levha Yayınları, 2018) 239. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 89'uncu maddesi uyarınca *"Gayrimenkul haczinde, gayrimenkul kendilerine rehnedilmiş olan alacaklılara tapu dairesince hacizden haber verilir."*

¹⁰ Kamu icra hukukunda haciz kurumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 1) 168-169; Yusuf Karakoç, *Kamu İcra Hukuku* (Yetkin Yayınları, 2016) 181-203; Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (4. Baskı, Yetkin Yayınları, 2018) 378-398; Çelik (n 9) 211-252; Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, (5. Baskı, Ekin Yayınevi 2017) 241-247, 251-278.

¹¹ Karakoç, Kamu İcra (n 10) 198; Gerçek (n 10) 269. Ancak bir gayrimenkulün haczedilmesi mutlaka satılacağı anlamına gelmemektedir. Haciz devam ettirilerek bu sırada idare 6183 sayılı Kanun'un 88/2 hükmünde yer alan "getirilerden yararlanma" hakkını kullanarak



Adi borç alacağı için ipotekli taşınmaz üzerinde haciz uygulanmasında olduğu gibi, kamu alacaklısının da ipotekli bir taşınmaz üzerine haciz koyması için ipotek bedelinin ve taşınmazın ayınından kaynaklanan vergilerin toplamının taşınmazın bedelinden düşük olduğunu öngörmesi ve taşınmaz satışından sonra kendisine bir miktar para kalacağına inanması gerekmektedir. Nitekim, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 7101 Sayılı Kanun'la değişik 21'inci maddesinin 2'inci fıkrası uyarınca rehinli alacaklar gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün ayınından doğan amme alacaklarından dahi önceliğe sahiptirler¹². Bu çerçevede İpotekli bir taşınmaza bir kamu alacağı nedeniyle haciz uygulanıp haczin paraya çevrilmesi yoluyla satış gerçekleştirildikten sonra, önce ipotek alacaklısının alacağı ödenir. Daha sonra satış bedelinden kalan tutardan varsa gayrimenkulün ayınından kaynaklanan vergiler ödendikten sonra haczin konusunu oluşturan kamu alacağına geçilir. Bu nedenle, ipotek alacağının taşınmaz bedelinden düşük olması ve kalan tutarın emlak vergisini de karşılamaya yetmesi durumunda emlak vergisi borcu taşınmaz satış bedelinden ödeneceği için taşınmazı açık artırmadan alan yeni malikin bir sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Ancak tersi durumda, diğer bir ifadeyle satış bedelinin ipotek ve emlak vergisini karşılayamadığı bu nedenle emlak vergisinin satış bedelinden ödenemediği durumda yine taşınmazı açık artırmadan edinen yeni malikin emlak vergisinden sorumluluğu üzerinde durmak gerekmektedir.

Ç. Cebri İcra Yoluyla Satışların Normal Satışlardan Farkı

Taşınmazların cebri icra yoluyla satılması ve ihaleyi kazanan tarafın bu malı edinmesi, normal satışlardan birçok yönden farklılık arz etmektedir. Öncelikle ihale yoluyla edinim bir tür tescilsiz iktisap hali olup özel hukuk sözleşmesine dayanmamaktadır. Bu tür bir edinimin hukukî dayanağı, alıcı ve satıcının serbest iradesi değil; icra dairesinin kamusal yetkisi ve buna istinaden gerçekleştirilen bir cebri icra tasarrufudur. Buna ek olarak, cebri icra yoluyla satışlarda mülkiyet hakkının ihalenin kazanılması anında ihale alıcısına geçmesi (İİK m. 134/I, MK m. 705/2); satım için malikin rızasının aranmaması; satıcının malın sahibi veya vekaletle yetkilendirdiği bir kimse olmaması; satışı gerçekleştiren icra memurunun kamu görevi ifa ediyor olması;

kamu alacağını gayrimenkulün getirilerinden de karşılayabilir, (Çelik (n 9) 240).

¹² Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. (Ek hüküm: 30/3/2006-5479/4 md.) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. (Değişik ikinci cümle: 28/2/2018-7101/47 md.) Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün ayınından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir, (AATUHK, m. 21).

satışın geçersizliğinin ancak cebri icra hukukuna göre şikâyet yoluyla iddia edilebilmesi, genel mahkemelerin bu konuda yetkisiz olması; alıcının tüketici mevzuatından yararlanamaması gibi farklılıklar cebri icra yoluyla satışlarda ilk olarak göze çarpan farklılıklardır.

Bahsedilen bu farklılıklar çalışma konumuz açısından da önem taşımaktadır. Nitekim cebri icra yoluyla satışların klasik satışlardan farklı olduğu kabulüyle, vergi hukukunda bir takım özel düzenlemeler yapıldığı, diğer bir ifadeyle açık artırma sonucu yapılan satışların farklı nitelik arz etmelerinden dolayı vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmek istenildiğinde açık düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay olarak "mal ve hizmet teslimi" açıkça düzenlenmesine karşın, müzayede mahallinde yapılan satışların verginin konusunu oluşturduğu ayrıca belirtilmektedir¹³. Bu itibarla Emlak Vergisi Kanunu'nda ferağa ihtiyaç duyulmayan bir edinim hali olan cebri icrayla edinim için ayrı ve açık bir düzenleme olmaması, bu yolla edinilen taşınmazların müteselsil sorumluluğun kapsamı dışında tutulup tutulmadığı yönünde belirsizlik oluşturmaktadır. Nitekim vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergiyi doğuran olayın, vergi mükellefi ve sorumlusunun kanunî bir düzenlemeyle açık ve net bir biçimde ifade edilmiş olması gerekmektedir. Bu belirliliğin, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu'nda sağlanmışken Emlak Vergisi Kanunu'nun müteselsil sorumluluğa ilişkin 30'uncu maddesinde sağlanmadığı görülmektedir.

III. MÜTESELSİL SORUMLULUK HÜKMÜNÜN İPOTEĞİN PARAYA ÇEVİRİLMESİ YOLUYLA SATIŞLARDA UYGULANMASI AÇISINDAN ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

A. Genel Açıklama

Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin emlak vergisi borcuna ilişkin müteselsil sorumluluk düzenlemesi, 15.03.2018 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7101 sayılı Kanun ile ipotek alacaklılarına taşınmazın aynından kaynaklanan vergilere göre öncelik tanınması sonrasında birtakım problemlerin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir.

¹³ Müzayede mahallinde yapılan satışların Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturduğu Kanunda belirtilmiş olmasına karşın, bu hususta bile cebri icra yoluyla satışlar açısından tartışmalar ortaya çıkmıştır. Nitekim Kanunda belirtilen "müzayede" kavramıyla, komisyon karşılığı kazanç sağlama amacıyla düzenleyicileri bulunan bir ticari işletme muhasebesindeki organizasyonun kastedildiği, cebri icra suretiyle yapılan açık artırmaların bu kapsamda olmadığı ifade edilmiştir. Ancak sonrasında 15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallerinde yapılacak olan satışların Katma Değer Vergisine tabi olacağı belirtilmiş; bu uygulamayı Danıştay kararları da desteklemiştir. (Bilgi için bkz. İbrahim Murat Haznedar, "Cebri İcra Yoluyla Taşınmaz Satışlarında Katma Değer Vergisi", (2009), 83, İstanbul Barosu Dergisi 793-794).



İlgili Kanun hükmünde cebrî icra yoluyla yapılan satışlara ilişkin olumlu veya olumsuz açık bir düzenlemenin bulunmaması diğer bir ifadeyle hükmün cebrî icra yoluyla satışlarda uygulanıp uygulanmayacağına belirtilmemesi ve cebrî icra yoluyla satışların niteliğine uymayan bu hükmün idare tarafından cebrî satışlarda da uygulanması emlak vergisine konu bina veya araziye açık arttırmadan, taşınmazın emlak vergisi borçlarından haberdar olmadan edinen yeni maliklerin beklemedikleri yükseklikte vergi aslı ve faizleriyle karşılaşmasına neden olmaktadır. Uygulamada belediyelerin, taşınmazın ayından kaynaklanan ancak Emlak Vergisi Kanunu kapsamına girmeyen kamu alacakları için dahi yeni malike müteselsil sorumluluğun var olduğu iddiasıyla ödeme emri tebliğ ettiği görülmektedir. Bu durumda, taşınmazın emlak vergisi borcundan icra/ iflas dosyası veya taşınmaz satış ilanı yoluyla haberdar edilmeyen yeni malik, bildirim dışında kalan gayrimenkuller için emlak vergisi alacağına zamanaşımına uğramasının neredeyse imkânsız olması hususu da göz önüne alındığında¹⁴ onlarca yıllık emlak vergisinden sorumlu tutulmakta ve sorumluluğun boyutu özellikle yüksek değerli bina ve araziler açısından yüksek meblağlara ulaşmaktadır. Bu başlık altında söz konusu bu durum, hukukî güvenlik ve kanunîlik ilkelerinin gereği olarak kabul edilen belirlilik ilkesi açısından ele alınmaktadır.

B. Hükmün İpoteğin Paraya Çevrilmesi Yoluyla Satışlarda Uygulanmasının Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

1. Belirlilik İlkesi ve Vergi Hukuku Açısından Önemi

Hukukî güvenlik ilkesi, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak Anayasa'nın 73'üncü maddesinde açıkça yer almasa da anayasal vergilendirme ilkeleri arasında sayılması gereken bir ilkedir. Nitekim devlet tarafından kişilerin temel haklarına yapılan müdahalelerin sınırlarını düzenleyen bir hukuk dalı olan vergi hukuku alanında kazanılmış haklara dokunulmamalı, hukukî düzenlemeler açık, net ve anlaşılabilir olmalı, yerleşik içtihadı aykırı kararlar ancak çok gerekli hallerde ve hukuka uygun gerekçelerle verilmeli, aleyhe düzenlemeler geçmişe yürütülmemeli ve kıyas yoluyla malî yükümlülük getirilmemelidir¹⁵.

¹⁴ Veraset ve İntikal Vergisinde olduğu gibi, Emlak Vergisi açısından da bildirim dışı kalan vergi konularına ilişkin vergi ve cezalarda zamanaşımı idarenin bundan haberdar olduğu tarihi izleyen takvim yılında başlamaktadır, (EVK, m.40). İşbu hüküm Emlak Vergisini güvence altına alan bir düzenleme niteliğindedir (Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 1) 393).

¹⁵ İlke hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 1) 52-58; Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", (2014), 15 (Özel Sayı), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. M. Polat Soyer'e Armağan, C. II, 1289-1296; Gülşen Güneş, Verginin Yasalığı İlkesi, (3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2011) 60-61; Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi* (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, 2009) 207-219; Yıldırım Taylar, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında

Belirli ilkesi hukukî güvenlik ilkesinin bir alt unsuru ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin gereği olarak vergi hukukunda oldukça öneme sahip bir ilkedir. Buna göre hukukî güvenliğin sağlanması bakımından vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin belirli ve açık olması gerekmektedir. Belirli ilkesi ve açıklık şartı, idarenin eylem ve işlemlerinde kapsam ve amaç bakımından sınırlandırılmasını, mükellefin temel haklarına yapılan müdahaleleri öngörebilmesini sağladığından mükellefin temel haklarının korunması açısından büyük öneme sahiptir¹⁶.

Belirli ilkesi, hukukî güvenlik ilkesinin bir gereği olarak ifade edildiği gibi kanunilik ilkesinin de bir gereği olarak da değerlendirilmektedir¹⁷. Vergi hukukunda kanunilik ilkesi en basit tanımıyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi halk tarafından seçilen parlamento üyelerince kanun adı verilen yasama tasarrufu aracılığı ile kullanılabilmesidir¹⁸. Ancak kanunilik ilkesi geniş anlamda kanunla yapılan düzenlemelerin açık ve ulaşılabilir olmasını da ifade edecek şekilde kullanılmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı da belirli ilkesinin, sözleşmede korunan haklara yapılan müdahalelerin kanunla düzenlenmiş olmasının bir gereği olarak görmekte ve değerlendirmektedir. Mahkemeye göre, kanunilik şartı, yalnızca temel hak ve özgürlüklere müdahale eden düzenlemelerin şekli anlamda bir kanunlarla yapılmış olmasını değil; aynı zamanda bu hukuk kurallarının açık ve erişilebilir olmasını, uygulama hakkında mümkün oldukça fikir vermesini ve hükmün sonuçlarının açıkça öngörülebilir olmasını da gerektirmektedir¹⁹. Bu itibarla, kanunilik ilkesi ile hukukî güvenlik

Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, (2007), 307, Vergi Dünyası 196-214; Yıldırım Taylar, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt, Emine Sevcan Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi* (On İki Levha Yayıncılık, 2020) 11-25.

¹⁶ Belirli ilkesi ve açıklık kavramları, Türk Hukuku’nda genellikle birlikte ve aynı anlamı ifade edecek şekilde kullanılsa da Alman Federal Anayasa Mahkemesi içtihadı söz konusu kavramları farklılaştırmak eğilimindedir. Buna göre; açıklık şartının ihlali ile kastedilen, atıfların sıklığı, terminolojinin çelişkili kullanımı, istisna, kural ve istisnanın istisnası hükümlerinde kavram karmaşasını ifade ederken; belirsizlik ile kastedilen, ucu açık, belirlenemez tipiklik unsurlarıdır. (Hey, in Tipke/Lang 125). Öngörülebilirlik ve belirli ilkesi kavramlarının Anayasa Mahkemesi ve dahi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında henüz netleşmediğine ilişkin görüş için bkz. Barış Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, (Seçkin Yayınları, 2019) 98.

¹⁷ Ayrıntılı açıklama için bkz. Güneş (n 15) 62; Taylar, Gök, Demirbaş Aksüt ve Artun (n 11) 95.

¹⁸ Bkz. Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülşen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (Filiz Kitabevi, 2019) 55-56; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (7. Bası, Yetkin Yayınları, 2014) 998; Karakoç, İlkeler (n 11) 1264; Nihal Saban, *Vergi Hukuku* (9. Baskı, Beta Basım, 2019) 43, Mutluer ve Dayanç (n 3) 121; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku* (49. Baskı, Savaş Yayınevi, 2020) 13, Tekbaş, (n 11) 25, 244-245.

¹⁹ Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Hutten-Czapska- Polonya kararı, Baş. No. 35014/97, 19.06.2006 tarihli kararı, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-75882>, E.T. 01.03.2021). Benzer yönde ““Başvuru konusu olayda ihtiyati haciz işleminin 6183 sayılı Kanun’un 9., 13. ve 17. maddelerine dayandırıldığı görülmektedir. Bu itibarla ulaşılabilir, öngörülebilir



ilkesinin bir kesişim kümesi olarak düşünebileceğimiz alan, belirlilik ilkesinin gereği olan “*öngörülebilirlik/ önceden hesap edilebilirlik*” unsurlarıdır. Yeni malikin, malik olmadığı döneme ilişkin emlak vergisi borcundan müteselsilen sorumlu tutulması yönündeki kanun hükmünün ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışlar açısından uygulanmasının belirlilik ilkesine aykırı olduğu yönündeki görüşümüz de “*kanun hükmünün açıklığı, öngörülebilirlik ve hesap edilebilirlik*” unsurlarının eksikliği noktasında yoğunlaşmaktadır.

Vergi hukukunda hukukî güvenlik ve bunun gereği olarak belirlilik ilkesi, Anayasa Mahkemesi’nin birçok kararına konu olan, Anayasa ve uluslararası sözleşmelerle korunan önemli bir ilkedir. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir bireysel başvuru kararında bu hususu şu şekilde ifade etmektedir: “*Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir.*”²⁰. Söz konusu kararda mahkeme, belirsiz bir kanun hükmüne dayalı olarak içtihat farklılıklarının oluşmasını hukukî güvenlik ilkesine aykırı bularak, adil yargılanma hakkının ihlâl edildiği sonucuna ulaşmıştır. Aynı husus Mahkeme’nin başka bir bireysel başvuru kararı olan Ford Motor Company kararında da vurgulanmaktadır²¹.

Vergilendirmede anayasal ilkelere uygunluğun sağlanıp sağlanmadığı hususu yalnızca Anayasa Mahkemesi tarafından değil, Danıştay tarafından da dikkate alınmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından

ve belirli olduğu açık olan söz konusu kanun hükümlerine dayanan müdahalenin kanunilik ölçütünü taşıdığı değerlendirilmiştir.” (Any. M. Yusuf Yatçı kararı, 10.06.2020 tarih ve Baş. 2017/31801 numaralı kararı, § 42). Ayrıca bkz. Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (Beta Basım Yayım, 2006) 65-66; Taylar, Gök, Demirbaş Aksüt ve Artun (n 11) 95. Mahkeme hatta şekli anlamda bir kanun hükmü ile müdahaleyi zorunlu görmemekte; ulaşılabilir, açık bir düzenleyici işlemin varlığını kanunilik şartının gerçekleştiği yönünde yorumlamaktadır. Örn. bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sunday Times- Birleşik Krallık kararı, 29.04.1976 gün ve Baş. No. 6538/74, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57584>, § 49. Anayasa Mahkemesi de bu görüşe yakın olarak, Maliye Bakanlığı’na kanunla verilen vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisini düzenleyici işlemle kullanacağını ve bu düzenleyici işlemin Resmî Gazetede yayınlanması sonucu öngörülebilirlik ve belirlilik şartının sağlanacağını ifade etmiştir. (Bkz. Any. M. 30.12.2015 gün ve E. 2014/183, K. 2015/122, RG.13.01.2016- 29592).

²⁰ Anayasa Mahkemesi Teslime Aydoğan Kararı, 09.06.2020 gün ve Baş. No. 2015/4255, RG.15.9.2020-31245

²¹ Bkz. Any. M. Ford Motor Company kararı, 26.10.2017 tarih ve Baş. No. 2014/13518, RG. 13.12.2017- 30269.

da “devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanmasının zorunlu olduğu, verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde anayasanın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerektiği” hususları açıkça vurgulanmaktadır²².

Yeni malikin, malik olmadığı dönemlerde ödenmemiş emlak vergisini ödemekle sorumlu tutulması, vergi hukukunda vergi sorumluluğu kavramına karşılık gelmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesi, vergi sorumlusunu “*Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişi*” şeklinde tanımlamaktadır. Vergi sorumlusu kavramı; bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir²³. Vergi sorumluluğu, verginin esaslı unsurlarından biridir ve vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince kanunla getirilmiş olması şarttır.

Vergi hukukunda kanun hükümlerindeki belirsizlik, başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok hakkın ihlâlüne yol açmaktadır. Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yoluyla önüne götürülen uyuşmazlığa ilişkin vermiş olduğu İş Bankası kararında, “*Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanunîliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanmadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvurucu tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, (...) başvurusunun, Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlâl edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.*”²⁴ demek suretiyle; düzenleyici bir işlem veya yerleşik içtihatlarla giderilmediği takdirde kanun hükmündeki belirsizliğin ve farklı yorumlara elverişliliğin, kanunîlik ilkesinin ihlâl olacağını açıkça belirtmektedir.

²² Dş. VDDK, 23.10.2019 tarih ve E. 2019/259, K. 2019/775 sayılı kararı, (Kazancı içtihat bankası, 21.02.2021).

²³ Bkz. Kaneti, Ekmekçi, Güneş ve Kaşıkçı (n 14) 122; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 1) 83; Karakoç, Genel Vergi (n 14) 216, Mutluer ve Dayanç (n 3) 131; Saban (n 14) 114; Bilici (n 14) 51; S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku* (13. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2018) 79; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku* (11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2020) 94-95.

²⁴ Any. M. İş Bankası kararı, 12.11.2014 tarih ve Baş. No. 2014/6192, RG. 21.02.2015-29274



Yine bir bireysel başvuru kararında Mahkeme, “Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel öğelerini ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlemiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır.”²⁵ demek suretiyle verginin kanunla net olarak düzenlenmesi gereken unsurlarını açıkça belirtmiştir. Bu kararında Mahkeme, “vergi matrahının ve verginin tahsil yönteminin belirsizliğinin mülkiyet hakkına yapılan müdahale yönünden vergilerin kanuniliği ilkesinin ortaya çıkış ve düzenlenme amacına aykırı bir biçimde, vergi mükelleflerine sağlanan anayasal teminatlardan yoksun bıraktığını” belirterek, verginin esaslı unsurlarının kanunla belirli ve öngörülebilir bir biçimde düzenlenmemiş olması nedeniyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerinde öngörülen kanunilik ilkesini ihlâl ettiği sonucuna varmıştır.

2. Müteselsil Sorumluluk Hükümünün İpoteğin Paraya Çevrilmesi Yoluyla Satışlar İçin Uygulamasının Yarattığı Belirsizlikler

a. Genel Olarak

Yeni malikin önceki emlak vergisi borcundan sorumluluğuna ilişkin kanun hükmünün cebri satışlar ve özellikle ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışlar açısından uygulanmasının belirlilik ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki görüşümüz birçok sebebe dayanmaktadır. Bu sebepleri, kanun hükmünde cebri satışlar için özel bir düzenleme bulunmaması; yeni malikin rücu imkânını kullanıp kullanamayacağı, kullanacaksa kime karşı kullanacağı belirsiz olması; taşınmaz bedeli paylaştırılmadan, taşınmazı ihaleden alan kişinin sorumluluğuna gidilmesinin sıra cetveline bir müdahale anlamına gelmesi; ihaleye katılan kimselerin emlak vergisi borcunu araştırma imkânının bulunmaması olarak sıralamak mümkündür.

b. Kanunda Tescilsiz İktisap Halinin Açık Olarak Belirtilmemesi

Kanunda “devir ve ferağ yapılan bina veya araziye ait verginin” müteselsil sorumluluğun konusu olarak düzenlendiği görülmektedir. Ancak ferağa ihtiyaç duymayan bir kazanım hali olan cebri icra yoluyla yapılan ihaleden kazanım için olumlu veya olumsuz bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere, açık artırma yoluyla satışların klâsik satışlardan farklı olduğu kabulüyle, vergi hukukunda da bir takım özel düzenlemelere

²⁵ Any. M. İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. kararı, 25.10.2018 tarih ve Baş. No. 2015/941, RG. 25.12.2018-30636.

gidildiği görülmektedir. Bu itibarla Emlak Vergisi Kanunu'nun müteselsil sorumluluğa ilişkin hükmünde ferağa ihtiyaç duyulmayan bir edinim hali olan cebri icrayla edinim için ayrı ve açık bir düzenleme olmaması, bu yolla edinilen taşınmazların müteselsil sorumluluğun kapsamı dışında tutulduğunu düşündürmektedir. Buna rağmen uygulamada idareler, kanun koyucunun bu yöndeki iradesinin net olmamasını yeni malikin müteselsil sorumluluğu bulunduğu yönünde yorumlamaktadır.

Hukukî belirliliğin sağlanması açısından kanun koyucunun bu konuda iradesini net olarak ortaya koyması gerekmektedir. Örneğin Alman Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde, devralanın devredenle birlikte sorumluluğu devrin gerçekleştiği yıl ve önceki yıl ile sınırlı tutulmasına rağmen, iflas ve icra yoluyla edinimlerin müteselsil sorumluluğun kapsamı dışında tutulduğu açıkça belirtilmektedir (GrStG § 11). Alman Hukuku'nda bu husus Emlak Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde emlak vergisinin niteliğine uygun olarak, verginin konusuna (taşınmazın aynına) dayalı bir kamusal yükümlülük olarak düzenlenmesiyle ilişkilendirilmektedir. Bu itibarla, icra/ iflas idaresi tarafından mülkün özel olarak satılması durumunda emlak vergisi borcunun taşınmaz satış bedelinden ödenmesi hususu da bu maddenin bir gereği olarak görülmektedir²⁶.

c. Devredene Rücu İmkanının Kullanılması ve Sıra Cetveli Açısından Ortaya Çıkan Belirsizlik

Emlak Vergisi Kanunu'nun alıcı ile satıcı arasındaki müteselsil sorumluluğu düzenleyen 30'uncu maddesi hükmü *devralanın mükellefe rücu hakkı* olduğunu düzenlemektedir. Öncelikle söz konusu bu rücu hakkının kime karşı kullanılacağı hususu net değildir. Nitekim Yargıtay kararlarında da belirtildiği üzere taşınmazın emlak vergisi borcu hukukî ayıp niteliğindedir ve bu ayıbın nihaî sorumlusu satıcıdır²⁷. Ancak cebri icra yoluyla satışlarda satış, malikin rızası aranmaksızın cebri icra makamınca yapılır. Bu tür bir satışta klâsik anlamda satıcı sıfatını haiz bir kimse bulunmadığı gibi, emlak vergisi mükellefinin satışa bir müdahalesi, dahli de bulunmamaktadır.

Bu hususta ihale alıcısının rücu hakkını eski malike karşı kullanması gerektiği düşünüldüğünde ise zaten borca batık durumda olan ve taşınmazları cebri icra yoluyla satılan eski malike rücu imkanının çok zor olduğunu da belirtmek gerekmektedir.

Bu noktada, iflas halindeki bir şirketin taşınmazını ihale yoluyla satın alan bir kimse açısından durum değerlendirildiğindeyse sıra cetveline müracaatta

²⁶ Seer, in Tipke/Lang, 877-878, § 16, Rz. 22.

²⁷ Yrg.13.HD, 06.12.2007 tarih ve E. 2007/14454, K.2007/14736 sayılı kararı, (Kazancı içtihat bankası, 22.03.2021).



bir belirsizlik ve adaletsizlik de ortaya çıkmaktadır. Taşınmazın aynından kaynaklanan vergiler, ipotekli alacaklılardan sonra yer almaktaysa da; idare taşınmazın aynından kaynaklanan emlak vergisini ipotekli taşınmazın bedeli henüz paylaştırılmadan yeni malikten almak suretiyle alacaklıların sırasına müdahalede bulunarak diğer imtiyazlı alacaklıların alacaklarını tahsil etmelerine (İİK m.206) sebebiyet verebilmektedir. Bu durumda emlak vergisi borcunu ödeyen yeni malik rücu talebinde bulunduğu anda, talep ettiği meblağ aslında imtiyazlı bir alacak olan ve ipotekli alacaklılardan sonraki sırada yer alan emlak vergisi olmasına karşın sıra cetvelinde imtiyazlı alacaklıların altında yer alacaktır. Bu örnek üzerinden düşünüldüğünde, ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla yapılan satışlar açısından Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi 8'inci fıkrasının uygulanmasının bir anlamda kanunla düzenlenen sıra cetveline müdahale oluşturduğunu kabul etmek gerekmektedir.

ç. Devralanın Emlak Vergisi Borcunu Araştırma İmkânının Bulunmaması

Her ne kadar kanunî bir zorunluluk bulunmasa da, uygulamada taşınmaz satımı için taşınmazın emlak vergisi borcunun kalmamış olmasının arandığı bilinmektedir. Nitekim, Tapu Kadastro Müdürlüğü tarafından ilan edilen bilgilendirici yazıda da tapu devri için gereken belgeler arasında “*borcu yoktur yazısı*” olduğu görülmektedir²⁸. Bu durumda bir taşınmazı satın alacak kişi, taşınmazın ödenmemiş Emlak Vergisi borcuyla karşılaşmamaktadır. Ancak cebri satışlar için böyle bir imkân bulunmamaktadır.

Doktrinde devreden ile devralan arasında müteselsil sorumluluk düzenlemesinin, devir ve ferağdan önce yetkili tapu memuru tarafından emlak vergisinin ödenmiş olup olmadığına bakılmasının zorunlu olmamasının bir sonucu olarak getirildiği ifade edilmektedir²⁹. Bu itibarla, Emlak Vergisi Kanunu'nun söz konusu hükmü devreden ile devralan arasında bir müteselsil sorumluluk düzenleyerek, devralana devraldığı taşınmaza ilişkin vergi borcunu araştırma yükümlülüğü yüklemektedir. Hüküm, bu özeni yerine getirmeyen

²⁸ Bkz. <https://www.tkgm.gov.tr>, Erişim.24.02.2021.

²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 1) 396; Can, Bülbül ve Dağışan (n 4) 138. Motorlu taşıtlar vergisi açısından ise Noterler trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi, taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecbur tutulmuşlardır. Bu nedenle uygulamada cebri icra yoluyla satılan motorlu taşıtlar açısından taşınır satış ilanlarına “*Satış bedelinin rehinli alacaklının alacağına yetmemesi durumunda, Motorlu Taşıtlar Vergisi borcunun tescilden önce eski malik üzerinde bırakılacağı*” yönünde kayıtlara rastlanılmaktadır. Ancak Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda eski malik ile yeni malik arasında bir müteselsil sorumluluk düzenlemesi bulunmadığından, yeni malikin ödenmemiş Motorlu Taşıtlar Vergisi yönünden bir sorumluluğu zaten mevcut değildir.

alıcının ise taşınmaza ait vergi borcunu ödemeyi kabul ettiği varsayımına dayanmaktadır. Ancak cebri icra yoluyla satışlarda, alıcının satıcı ile birlikte ilgili belediyeye gidip emlak vergisi borcu hakkında bilgi alması, bu yönde özen yükümlülüğünü yerine getirmesi imkân dâhilinde değildir.

İhale alıcısı alım işlemini, icra/ iflas dosyasında ve taşınmaz satış ilanında yer alan bilgiler üzerinden yapmaktadır. Taşınmaz satış ilanları incelendiğinde ise, “*Tellallık Harcı, taşınmazın ayından doğan vergileri ile 1/2 tapu satım harcı satış bedelinden ödenir. Ancak alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinden rüçhan hakları vardır. Gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi, rehinli alacaklardan sonra gelir.*” ibaresine yer verildiği görülmektedir. Ancak söz konusu bu ilanlarda³⁰ veya icra/ iflas dosyalarında emlak vergisi borcu hakkında miktarı içeren bir bilgiye yer verilmediği görülmektedir. Bu itibarla ihaleye katılan kişiler, emlak vergisi borcunu bilememekte ve bu miktarı göz önünde bulundurmamak suretiyle bir teklifte bulunamamaktadırlar. Nitekim mevcut emlak vergisi borcu tutarının, yeni malikin belki bilmesi durumunda ihaleye katılmayacağı veya ihalede sunacağı teklifi etkileyeceği yükseklikte bir meblağ olması da mümkündür. Tanımlarından biri kişilerin hareketlerinin hukukî sonuçlarını bilmesi olan hukukî güvenlik ilkesinin sırf bu sebeple dahi ihlâl edildiğini söylemek mümkündür.

SONUÇ ve ÖNERİLER

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun, “*devir ve ferağı yapılan bina ve arazi için devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden ile devralanın müteselsilen sorumlu olmasını*” düzenleyen hükmü, rehinli alacaklara taşınmazın ayından kaynaklanan vergilere göre öncelik tanınmasına yönelik Kanun değişikliği sonrasında, birtakım hukukî ihtilaflara yol açmıştır. Bu değişiklik öncesinde, ihale satış tutarından ödenen emlak vergileri, değişiklik sonrasında yeni malik olan ihale alıcısından talep edilmeye başlanmış; ihale alıcısının haberdar olmadıkları bu vergilerin özellikle yüksek meblağlarda olması durumunda, bu kimselerin mağduriyetlerine yol açılmıştır.

Öncelikle, kanun hükmünde cebri icra yoluyla satışlara ilişkin bir düzenleme olmaması kanun koyucunun iradesinin net olarak belirlenememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu konuda idarenin, istisna kapsamında tutulmayan bir satışın verginin konusuna girdiği görüşüyle hareket ederek yeni maliklere kendilerinden önceki dönemlere ilişkin ödenmemiş Emlak Vergilerini talep ederek ödeme emri gönderdiği görülmektedir. Ancak mevcut haliyle kanun hükmünün belirsiz olduğu ve yeniden düzenlemeye ihtiyaç duyduğu

³⁰ Örnekler için bkz. www.ilan.gov.tr/ilan/tum-ilanlar/icra?ats=2&s=arsiv, (Erişim.01.03.2021).



görülmektedir. Mülkiyetin edinilme usulündeki farklılık, kanunda sağlanan rücu imkânının kullanılması konusundaki belirsizlik, taşınmazın aynından kaynaklanan bir vergi olan emlak vergisi borcu için ihale alıcısına başvurulması durumunda sıra cetveli yönünden bir karışıklığın ortaya çıkabilmesi gibi hususlar hükmün cebri satışların niteliğine uymadığını göstermektedir.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi hukukuna ilişkin kuralların ve bilhassa verginin esaslı unsurlarının, ilgili kişilerin hukukî işlemlerine bağladığı sonuçları makûl düzeyde öngörebilmelerini sağlayacak şekilde açık olmasını ve mükellefiyetin hem kişiler hem de idare açısından belli ve kesin olmasını gerektirmektedir. Yüksek mahkemelerin kararları da birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirmenin esaslı unsurlarından biri olan vergi sorumluluğuna ilişkin mevzuat hükmünün ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışlarda uygulanabilirliği yönünde tereddütlerin bulunması dahi vergilendirmeyi belirlilik ilkesi açısından hukuka uygunluktan uzaklaştırmaktadır. Anayasa Mahkemesi bir düzenleyici işlemle veya bağlayıcı ya da yerleşmiş içtihatla netliğe kavuşturulmamış kanun hükümleri çerçevesinde vergilendirme yapılmasının hak ihlâli olduğunu kararlarında birçok kez vurgulamıştır. Bu çerçevede kanun kapsamına girip girmediği konusunda netlik bulunmayan bir konuda, kanunun getirilme amacıyla da bağdaşmayan bir yorumda bulunularak; emlak vergisi borcundan haberdar olma imkânı bulunmayan ihale alıcısı hakkında hükmün uygulanması hukukî güvenlik ve kanunilik ilkelerinin gereği kabul edilen belirlilik ilkesine müdahale oluşturmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk hükmünün, ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışlarda uygulanması açısından belirlilik sorununun önüne geçilmesi için kanun hükmüne Alman Emlak Vergisi Kanunu'ndaki gibi cebri satış yoluyla edinilen taşınmazlar açısından bir istisna düzenlemesi getirilmeli, cebri satışlar müteselsil sorumluluk kapsamından açıkça çıkarılmalıdır. Aksi takdirde bu yönde bir alt düzenleyici işlemin de bulunmadığı göz önüne alındığında hükmün, getirilme amacına ve niteliğine uygun düşmeyen ipotekli satışlar açısından uygulama imkânının bulunmadığı yönünde içtihat birliğinin oluşması uzun yıllar alacak ve bu süreçte ihale alıcılarının hukukî güvenliği ihlâl edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan A, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (14. Baskı, Gazi Kitabevi 2019).

Ramazan A, Yılmaz E, Taşpınar S, Hanağası E, İcra İflas Hukuku (6. Baskı, Yetkin Yayınları 2020).

Bahçeci B, Kamu Alacağını Takip Hukuku (Seçkin Yayınları 2019).

- Bilici N, Vergi Hukuku, (49. Baskı, Savaş Yayınevi 2020).
- Can B, Bülbül Z, Dağışan V, Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması (Türkiye Belediyeler Birliği 2019).
- Candan T, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (4. Baskı, Yetkin Yayınları 2018).
- Çelik B, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku) (3. Baskı, On İki Levha Yayınları 2018).
- Gerçek A, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, (5. Baskı, Ekin Yayınevi 2017).
- Güneş G, Verginin Yasalığı İlkesi, (3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2011).
- Haznedar İ M, “Cebri İcra Yoluyla Taşınmaz Satışlarında Katma Değer Vergisi”, (2009), 83 (2), İstanbul Barosu Dergisi, 793-808.
- Kaneti S, Ekmekçi E, Güneş G, Kaşıkçı M, Vergi Hukuku (Filiz Kitabevi 2019).
- Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku (7. Bası, Yetkin Yayınları 2014).
- , Kamu İcra Hukuku (Yetkin Yayınları, 2016).
- , “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (2014), 15 (Özel Sayı), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. M. Polat Soyer’e Armağan, C. II, 1289-1296.
- Kamil M ve Dayanç Kuzeyli N, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler (Yetkin Yayınları 2019).
- Oktar, S A, Vergi Hukuku (13. Baskı, Türkmen Kitabevi 2018).
- Öncel M, Kumrulu A, Çağan N, Göker C, Vergi Hukuku (28. Bası, Turhan Kitabevi 2019).
- Pekcanitez H, Atalay O, Sungurtekin Özkan M ve Özekes M, İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı (7. Baskı, On İki Levha Yayınları 2020).
- Ruhi C ve Ruhi, A C, Rehin ve İpoteğin Paraya Çevrilmesi Yoluyla İcra Takibi (Seçkin Yayınları 2018).
- Saban N, Vergi Hukuku (9. Baskı, Beta Basım 2019).
- Şenyüz D, Yüce M, Gerçek A, Türk Vergi Sistemi (17. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım 2020) (Vergi Sistemi).
- Şenyüz D, Yüce M, Gerçek A, Vergi Hukuku (11. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım 2020) (Vergi Hukuku)

Taylar Y, Gök Ö, Demirbaş Aksüt B, Artun, E S, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi (On İki Levha Yayıncılık, 2020).

Taylar Y, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, (2007), 307, Vergi Dünyası 196-214.

Tekbaş A, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını 2009).

Tipke K, Lang J, Steuerrecht (22. Auflage., Dr. Otto Schmidt Verlag 2015).

Yaltı B, Vergi Yükümlüsünün Hakları (Beta Basım Yayım 2006).