

CEBRÎ İHALE KESİNLEŞTİKTEN SONRA FAZLADAN ÖDENEN KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARDA YARGI YOLUNA VE GÖREVLİ MAHKEMEYE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER^(*)

Doç. Dr. Efe DİRENİSA^(**)

Öz

İhale alıcısının lehine mevcut olan katma değer vergisi (KDV) istisnasının (KDVK m. 17) (veya muafiyetinin) ya da KDV indiriminin uygulanmaması, satış ilânında KDV'nin olduğundan fazla gösterilmesi veya başka bir hesaplama hatası sebebiyle ihale alıcısından fazla tutarda KDV tahsil edilebilmektedir. İhale alıcısından haksız olarak KDV alınması hâlinde, bu paranın iade edilmesi mümkün olmalıdır. Aksi takdirde cebrî icra faaliyetinin kanunîlik ilkesi uyarınca taşınması gereken mutlak belirlilik, öngörülebilirlik ve kesinlik zedelenir ve mülkiyet hakkına da doğrudan bir müdahale söz konusu olur. Hukukumuzda bazı uyuşmazlıklarla ilgili olarak adli yargı ile idarî arasındaki sınırın belirlenmesinde zorluk yaşanmaktadır. Bir yargı yoluna dâhil olan uyuşmazlık, başka bir yargı yoluna giren bir mahkemece incelenemez. Aksi hâlde birbirine aykırı (çelişen) kararların verilmesi sakıncası doğar. Bu çalışmada cebrî açık arttırmalar kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin olarak ihalenin kesinleşmesinden sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkların tâbi olduğu yargı yolu ve bu uyuşmazlıklar bakımından görevli mahkeme konuları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Cebrî İhale, Cebrî İcra Takibi, Yargı Yolu, Görev, Katma Değer Vergisi, İcra ve İflâs Kanunu.

^(*) Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 10.05.2023 - Kabul Edildiği Tarih: 25.05.2023.

Atıf Şekli: Efe Direnisa, "Cebrî İhale Kesinleştikten Sonra Fazladan Ödenen Katma Değer Vergisine İlişkin Uyuşmazlıklarda Yargı Yoluna ve Görevli Mahkemeye İlişkin Değerlendirmeler", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIII, S. 1, 2023, s. 577-624.

DOI: 10.52273/sduhfd..1295177.

^(**) Türk-Alman Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Medenî Usûl ve İcra-İflâs Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye.

E-posta: direnisa@tau.edu.tr.

Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-2220-9468>.

EVALUATIONS ON THE JURISDICTION AND THE MATERIAL JURISDICTION IN DISPUTES RELATED TO OVERPAID VALUE ADDED TAX AFTER THE FINALIZATION OF A FORCED TENDER

Abstract

The tender buyer may be overcharged VAT due to the non-application of the VAT exemption (Art. 17 VAT Law) (or exemption) or VAT reduction available in favor of the tender buyer, overstatement of VAT in the sale announcement or due to another calculation error. It should be possible to refund this money if VAT has been unjustly charged to the tender buyer. Otherwise, the absolute certainty, foreseeability and certainty of the enforcement proceedings, which must be carried out in accordance with the principle of legality, will be undermined and there will be a direct interference with the right to property. In our law, there are difficulties in determining the boundary between judicial and administrative jurisdiction in relation to some disputes. A dispute under one jurisdiction cannot be examined by a court under another jurisdiction. Otherwise, contradictory (conflicting) decisions would be inconvenient. In this study, the jurisdiction for disputes arising after the finalization of the tender regarding the VAT collected within the scope of forced auctions and the material jurisdiction for these disputes are examined.

Keywords

Forced Tender, Enforcement Proceedings, Jurisdiction, Material Jurisdiction, Value Added Tax, Code of Enforcement and Bankruptcy.

GİRİŞ

Cebrî icra faaliyeti mutlak bir belirlilik, öngörülebilirlik ve kesinlik taşımalıdır. Zira cebrî icra faaliyetinin özelliği sebebiyle kişinin hâkimiyet alanına gerek kişilik gerekse malvarlığı yönünden doğrudan bir müdahaleyi gerektirmekte olup, bu müdahalenin ağır sonuçlar doğurma ihtimali mevcuttur. Cebrî icraya ilişkin yolların ve bu yollara ilişkin usûl ve esasların kanunîlik ilkesi gereğince kanuna dayanması ve baştan belirli olması gerekir.¹ Bu kapsamda icra hukuku alanındaki içtihat değişiklikleri hukukî güvenlik, belirlilik ilkeleri ile adil yargılanma ve hukukî dinlenilme hakkına uygun olmalıdır. Adil yargılanma hakkı uyarınca içtihat değişikliği, sürpriz karar verme yasağına aykırı biçimde olmalıdır. Hayat ilişkilerinin dinamik olması, değişen ihtiyaçlar doğrultusunda farklı içtihatlar verilmesini gerektirebilir. Ancak bu durum sürpriz etki doğuracak ve tarafların öngöremeyeceği biçimde ortaya çıkmamalıdır. Yargı mercileri içtihat değişikliği yaptıkları takdirde bu hususu kararlarında açıkça belirtmeli ve tatmin edici şekilde gerekçelendirmelidir. Ne var ki bu zorunluluğa bazen uygun davranılmadığı görülmektedir. Aynı konuda herhangi bir ihtiyaç mevcut olmadan sık sık içtihat değişikliğine gidilmesi de hukukî güvenlik ilkesine ve adil yargılanma hakkına aykırıdır. Yürürlükte olan kurallara güvenerek mahkemeye başvuran kişinin, bu güveninin korunması ve hukukî güvenliğin sağlanması gerekir.

Cebrî açık arttırma kapsamında ihale alıcısından alınan katma değer vergisine (KDV'ye) ilişkin olarak bazı uyuşmazlıklar söz konusu olmaktadır. İhale alıcısının lehine mevcut olan KDV istisnasının (KDVK m. 17) (veya muafiyetinin) ya da KDV indiriminin uygulanmaması, satış ilânında KDV'nin olduğundan fazla gösterilmesi veya başka bir hesaplama hatası sebebiyle ihale alıcısından fazla tutarda KDV tahsil edilebilmektedir. Bu durum gerek taşınırler gerekse taşınmazlar bakımından söz konusu olabilmektedir. KDV'nin yükümlüsü (mükellefi) icra dairesi ve ihale alıcısıdır. KDV oranını belirleyen ve uygulayan organ satış (paraya çevirme) işlemini gerçekleştiren icra dairesidir. Dolayısıyla ihale alıcısından haksız olarak KDV alınması hâlinde, bu paranın iade edilmesi mümkün olmalıdır. Aksi takdirde yukarıda belirttiğimiz, cebrî icra faaliyetinin kanunîlik

¹ Muhammet Özkes, *İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler*, Adalet Yayınları, Ankara, 2009, s. 89-90; Hakan Pekcanitez-Oğuz Atalay-Muhammet Özkes- Meral Sungurtekin Özkan, *İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s. 32; Hakan Pekcanitez-Oğuz Atalay-Muhammet Özkes- Meral Sungurtekin Özkan, *İcra ve İflâs Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2013, s. 90.

ilkesi uyarınca taşınması gereken mutlak belirlilik, öngörülebilirlik ve kesinlik zedelenir ve mülkiyet hakkına da doğrudan bir müdahale söz konusu olur.

Hukukumuzda bazı uyuşmazlıklarla ilgili olarak adlî yargı ile idarî arasındaki sınırın belirlenmesinde zorluk yaşanmaktadır. Medenî yargının diğer yargı yollarıyla farkının ve sınırlarının belirlenmesi oldukça önemlidir. Zira, bir yargı yoluna dâhil olan uyuşmazlık, başka bir yargı yoluna giren bir mahkemece incelenemez. Aksi hâlde birbirine aykırı (çelişen) kararların verilmesi sakıncası doğar. Bu çalışmada cebrî açık arttırmalar kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin olarak ihalenin kesinleşmesinden sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkların tâbi olduğu yargı yolu ve bu uyuşmazlıklar bakımından görevli mahkeme konuları incelenmiştir.

I. CEBRÎ İHALENİN KESİNLEŞMESİ ÜZERİNE KDV'NİN ÖDENMESİ

İhale işlemiyle, tasarruf işlemi yapılmadan ihale konusu malın mülkiyeti alıcıya geçer.² İhale alıcısı, ihalenin feshi talep edilmiş olsa dahi artırma sonuç tutanağının ilânından itibaren yedi gün içinde satış bedelini nakden ödemek zorundadır (İİK m. 118/1; 130). Yedi günlük süre içerisinde malın satış bedelinin ödenmesi zorunlu olup, KDV gibi kamu alacakları bu kapsamda değildir. KDV ihalenin kesinleşmesiyle birlikte ödenir. İhalenin feshi yoluna başvurulması hâlinde, ihale kesinleşmeyeceğinden, teslim ve tescil de gerçekleşmez ve KDV'nin yatırılması, işlemi ihalenin feshi yargılamasının sonuçlanması ve kararın kesinleşmesi üzerine söz konusu olur.

İhalenin kesinleşmesi üzerine taşınırın ihale alıcısına teslimi veya sicile kayıtlı malın (örneğin, taşınmazın) ihale alıcısı adına tescili, damga vergisi ve katma değer vergisinin yatırılmasından sonra gerçekleştirilir (İİK m. 114/8; 134/9; 135/1). Cebrî açık artırma yoluyla satışta verginin matrahını kesin satış bedeli oluşturur (KDVK m. 23; KDV Tebliği 6,1). İhale kesinleşmeden KDV ödeme borcu doğmaz.³ Satış işlemi gerçekleştiren icra dairesi ihalenin kesinleşmesi üzerine ihale alıcısına, KDV'yi ödemesi için bir yazı (muhtıra) gönderir ve süre ta-

² Ramazan Arslan, *İcra-İflâs Hukukunda İhale ve İhalenin Feshi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 478, Ankara, 1984, s. 57; İbrahim Aşık-Yakup Oruç-Ozan Tok-Ömer Faruk Saçar, *İcra ve İflâs Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 246.

³ Mert Namli, *İcra Hukukunda Taşınmaz Malların Haczi ve Paraya Çevrilmesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 439; Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin E. 2016/31042, K. 2017/8122 ve 25.05.2017 tarihli kararı: "[...] Satış kesinleşmeden, katma değer vergisi borcunu ödeme yükümlülüğü doğmaz [...]" (E-Uyar).

nır.⁴ İhale alıcısı ihalenin kesinleşmesi üzerine icra dairesine müracaatla katma değer vergisi beyannamesini düzenlemek zorundadır. İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, satışı gerçekleştiren icra dairesi olduğundan, müzayede mahallinde yapılan satış nedeniyle hesaplanan KDV icra dairesince vergi dairesine beyan edilip ödenmelidir. İcra yoluyla yapılan satışlarda KDV'nin yükümlüsü (mükellefi), Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 6.2.1. maddesine göre, satışı gerçekleştiren icra dairesidir. KDV'nin mükellefi satışı yapan icra dairesi olmakla birlikte, KDV tutarı ihale satış bedeline eklenir ve ihale alıcısından tahsil edilir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 6.2.1. maddesine göre, KDV'nin beyan edilmesi işlemi sırasında her bir satışa ait bilgileri içeren ve anılan Tebliğ'in ekinde örneği yer alan (EK: 1) 5 No.lu KDV Beyannamesi kullanılır. Bu beyanname, satışı gerçekleştiren icra dairesi yetkilisi tarafından imza, tarih ve mühür kullanılmak suretiyle onaylanır. Söz konusu beyannamenin düzenlenmesiyle, ihale alıcısının KDV'yi ilgili vergi dairesine yatırması sağlanır. Her bir satışa ait KDV'nin tahakkukuna esas olmak üzere düzenlenen bu belgenin bir örneği ile vergi dairesi makbuzu, mükellef tarafından Vergi Usûl Kanunu'nun⁵ muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Katma değer vergisi ödenmeden malın alıcıya teslimi yapılmaz. Satışa ait KDV'nin bu süre içinde beyan edilerek ödenmemesi halinde, teslim gerçekleştirilmez. İcra dairesince ihalenin kesinleşmesinden sonra ihale alıcısına KDV'nin ödenmesi için ihtaren süre verilmesi zorunludur.⁶ İcra dairesince KDV'nin ödenmesi için verilecek süreye ilişkin olarak açık bir kanunî düzenleme mevcut olma-

⁴ Aşık-Oruç-Tok-Saçar, 2022, s. 246; Talih Uyar- Alper Uyar-Cüneyt Uyar, *İcra ve İflâs Kanunu Şerhi C. II*, Bilge Yayınevi, Ankara, 2014, s. 2166; Namlı, 2019, s. 439, 510; İbrahim Murat Haznedar, "Cebri İcra Yoluyla Taşınmaz Satışlarında Katma Değer Vergisi", *İBD*, C. 83, S. 2, Y. 2009, s. 803; Şükran Ekecik-Gülden Şişman, "Cebri Satışlarda Katma Değer Vergisi", *BATİDER*, C. 26, S. 3, Y. 2010, s. 69-80-81; Baki Kuru, *İcra ve İflâs Hukuku El Kitabı*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 686; Mehmet Kâmil Yıldırım- Nehvis Deren Yıldırım, *İcra ve İflas Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul 2021, s. 274; Şanal Görgün-Levent Börü-Mehmet Kodakoğlu, *İcra ve İflâs Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 259.

⁵ RG, 10.01.1961, S. 10703.

⁶ "Öte yandan, ihale ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekle, kesin satış bedeli verginin matrahını teşkil eder. İhalenin kesinleşmesiyle damga vergisi, tellaliye harcı ve KDV borcunu ödeme yükümlülüğü doğar. İcra müdürlüğünce ihalenin kesinleşmesinden sonra ihale alıcısına anılan vergilerin ödenmesi için muhtıra gönderilmesi işlemi yasaya aykırılık olmadığı gibi, ihale alıcısı tarafından muhtırada belirtilen sürede KDV yatırıldığından satış memurunun 12.01.2015 tarihli ikinci kararı doğrudur." (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 29.06.2015 tarihli ve 14458/18277 sayılı kararı (E-Uyar)).

yıp, Yargıtay bu sürenin “makul bir süre” olması gerektiğini içtihat etmiştir.⁷ Verilen bu süre içinde KDV ödenmezse, Yargıtay’ın 23.03.1955 tarih ve 1/5 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı⁸ uyarınca, ihalenin icra dairesince kaldırılmasına karar verilmelidir. İcra ve İflâs Kanunu’nun 115. maddesinin altıncı fıkrasındaki “ihalenin iptal edildiğini tutanakla tespit eder” hükmü nedeniyle ihale bedeli yatırılmadığı takdirde (ki KDV de bu kapsamdadır), ihaleyi iptal eder. İcra ve İflâs Kanunu Uyarınca Elektronik Ortamda Yapılacak Satışların Usûlü Hakkında Yönetmelik’in⁹ 15. maddesinin beşinci fıkrasında da, en yüksek teklifi ileri süren kimsenin ihale bedelini ödememesi hâlinde ihalenin iptal edileceği öngörülmüştür. Aksi hâlde vergi mevzuatı kapsamında vergi cezası yaptırımları söz konusu olur.

II. VERGİ HATASI BAKIMINDAN ÖNGÖRÜLEN DÜZELTME VE ŞİKÂYET BAŞVURUSU İLE BUNUN ÜZERİNE İPTAL DAVASI AÇILMASI PROSEDÜRÜNÜN (VUK M. 122-126) CEBRÎ İHALE KAPSAMINDA TAHSİL EDİLEN HAKSIZ KDV BAKIMINDAN UYGULANMAYACAĞI

A. Vergi Hatası Kavramı

Vergi hatası temelde “hesap hataları” ve “vergilendirme hataları” olmak üzere ikiye ayrılır.¹⁰ Vergi hatası Vergi Usûl Kanunu’nun 116. maddesinde “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usûl Kanunu matrahta veya vergi miktarında yapılan hatalar ile mükerrer vergi tarhını hesap hatası olarak kabul etmiştir. Kanun’da vergilendirme hataları ise yükümlünün (mükellefin) şahsında hata, yükümlülükte (mükellefiyette) hata, konuda (mevzuda) hata ve vergilendirme yahut muafiyet döneminde hata şeklinde sayılmıştır (VUK m. 117, 118).

⁷ Örneğin, “[...] icra müdürlüğüne, KDV, damga vergisi ve tellaliye harcının yatırılması için makul bir süre verilip, muhtıra gönderilip tebliğ edilmeden sadece şartnamedeki matbu yazıya dayanılarak icra müdürlüğüne İİK’nın 133. maddesi uyarınca ihalenin feshine karar verilmesi doğru bulunmamaktadır. Mahkemece, ‘şikayetin kabulü’ yerine reddine karar verilmesi isabetsizdir.” (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 16.05.2005, 6868/10768 (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 18.10.2004 tarihli ve 16358/21332 sayılı kararı (E-Uyar)). Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 27.10.2005 tarihli ve 17060/20995 sayılı kararı (E-Uyar).

⁸ RG, 25.06.1955, S. 9038.

⁹ RG, 08.03.2022, S. 31772.

¹⁰ Mustafa Balcı, Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 7 vd.; Mualla Öncel-Nami Çağan- Ahmet Kumrulu, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2019, s. 189 vd.; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 175 vd.

İdarenin bu ret işlemleri de hiç şüphesiz yargı denetimine açıktır. Bu ret işlemine karşı ilgililer tabii ki dava açabilir. Ancak burada yargıya geçiş, özellikle dava açma süresi bakımından bazı özellikler taşımaktadır. Bu noktada önem taşıyan husus, hata ile sakat olduğu savı ile idareye yapılan başvurunun, başvuruya konu işleme karşı doğrudan dava açma süresi içerisinde yapılıp yapılmadığıdır. Örneğin, bir tarh işlemine karşı, bir başka deyişle tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesinin düzeltilmesi için yapılan başvurunun bu işleme karşı 30 günlük dava açma süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı, dava yolu ve dava açma süresinin belirlenmesinde önem taşımaktadır.

B. Vergi Hatası Düzeltme ve Şikâyet Başvurusu ile Bu Başvurulardan Sonra İptal Davası Açılması

Vergi Usûl Kanunu'nun 116. maddesinde öngörölmüş olan vergi hataları, tarh zamanasını süresi içerisinde belirli şartlarda iptal davasına konu edilmesi mümkün vergilendirme işlemlerindedir. Düzeltme ve şikâyet yolu (VUK m. 122-126), hatalı vergilendirme işlemlerinin iptali için öngörölmüş önemli bir hukukî çaredir. Bu idarî başvuru yoluna, dava süresi geçirilmiş olsa bile, belirli şartlarda başvurulabilir. Düzeltme ve şikâyet yollarına başvurduktan sonra, olumlu sonuç alınmadığı takdirde, vergi mahkemesinde iptal davası açılabilir.

Düzeltme ve şikâyet prosedüründe öncelikle vergi hatası bulunan işlemi yapan vergi dairesinden hatalı işlemin düzeltilmesi talebinde bulunulur (VUK m. 122). Yüklümlünün düzeltme talebi kabul edilir ve hatalı vergilendirme işlemi düzeltilirse, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet müracaatı yapılmasına gerek kalmaz. Vergi dairesi düzeltme talebini reddederse, bu takdirde düzeltme talebini reddeden işleme karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet başvurusunda bulunulur (VUK m. 124). Hazine Maliye Bakanlığı şikâyet talebini inceleyip bu talebi kabul edip, vergi dairesine vergi hatasının düzeltilmesi yönünde talimat verebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı şikâyet talebini reddedebilir. Şikâyet talebinin reddi halinde ise vergilendirme işlemine karşı idarî yargı yolunda faaliyet gösteren vergi mahkemesinde dava açma hakkı doğar.

C. Vergi Hatası Düzeltme ve Şikâyet Başvurusu ile Bu Başvurulardan Sonra İptal Davası Açılmasının Karmaşık ve Belirsiz Bir Yol Olması

1. Dava Açma Süresi İçerisinde Düzeltme ve Şikâyet Başvurusunda Bulunulması

Vergi hatasına ilişkin düzeltme başvurusu, 30 günlük dava açma süresi içerisinde yapılmış ise, vergi dairesinin ret işleminden sonra bu ret işleminin iptali için dava açılabilir. Vergi dairesine yapılan vergi hatasına ilişkin başvuru, dava

açma süresini durdurucu niteliktedir. Bu nedenle dava açma süresi, 30 günlük dava açma süresinden, idareye başvuru için geçen süre düşülerek hesaplanan süredir. Vergi dairesinin düzeltme başvurusuna 60 gün içerisinde cevap vermemesi hâlinde, dava açılması için kalan süre, bu söz konusu 60 günlük örtülü ret süresinin sona ermesinden itibaren başlar. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, dava konusunun hatalı vergilendirme işlemi değil (vergi hatası), vergi dairesinin düzeltme başvurusunun açık veya örtülü olarak reddi işlemidir. Vergi dairesinin işlemine karşı düzeltme başvurusunun reddi işleminin vergi mahkemesince iptal edilmesi üzerine vergi dairesinin yeni bir işlem yapması gerekir. Bu işlemin içeriğini büyük ölçüde vergi mahkemesinin kararı belirler. Vergi mahkemesi, vergilendirme işleminde hata olduğu ve düzeltilmesi gerekçesiyle esasa ilişkin sebeple iptal kararı vermişse, vergi dairesi vergilendirme işlemini vergi mahkemesinin kararı doğrultusunda düzeltir. Ancak vergi mahkemesi vergilendirme işlemini usûlî gerekçeyle (örneğin, yetkili memurun imzasının bulunmaması, gerekli incelemenin yapılmamış olduğu vb.) iptal etmişse, bu takdirde vergi dairesi düzeltme talebi hakkında usûlî eksiklikleri gidererek tekrar karar verecektir. Bu durumda vergi dairesi düzeltme talebini tekrar reddedebileceğinden, bu yeni ret işlemine karşı tekrar dava açmak gerekecektir.

2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme ve Şikâyet Başvurusunda Bulunulması

Vergi hatasına ilişkin olarak düzeltme başvurusunun 30 günlük dava açma süresi geçtikten sonra yapılması durumunda, vergi dairesinin açık veya örtülü ret işlemine karşı vergi mahkemesinde doğrudan dava açılıp açılmayacağı konusu tartışmalıdır. Vergi Usûl Kanunu'nun 124. maddesine göre, "vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler". Konuyla ilgili yargı kararlarında dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatasının düzeltilmesi taleplerinin reddedilmesi hâlinde, bu ret işlemine karşı dava açmadan önce Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerektiği, oraya yapılacak başvurunun da reddedilmesi veya 60 gün içerisinde başvuruya ilişkin olarak cevap verilmemesi durumunda (örtülü ret) 30 gün içerisinde dava açılabileceği ifade edilmektedir. Açıklanan prosedüre uyulmadan doğrudan dava açılması hâlinde vergi mahkemeleri genellikle ön inceleme aşamasında "idarî merci tecavüzü" kararı vererek, dava dilekçesini başvuru dilekçesi olarak Maliye Bakanlığı'na göndermektedir. Bu durumda dava dilekçesi, Maliye Bakanlığı'na müracaat dilekçesi olarak kabul edilmektedir.

Ancak uygulamada az sayıda da olsa bazı vergi mahkemeleri, Vergi Usûl Kanunu'nun 124. maddesindeki "edebilirler" şeklindeki ifade tarzı nedeniyle, ilgilinin bu hususta bir seçimlik hakka sahip olduğu görüşündedir. Dolayısıyla anılan görüşe göre, vergilendirme hatasına ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru zorunlu olmayıp, doğrudan vergi mahkemesinde dava açılabilir. Kanaatimizce, bu uygulama hem Kanun'un lafzına hem de mahkemeye erişim hakkı ile hak arama hürriyetine daha uygundur.

D. Düzeltme ve Şikâyet Başvurusu ile Bu Başvurulardan Sonra İptal Davası Açılmasının Cebri İcra Takibi Bakımından Değerlendirilmesi

Yukarıda açıklandığı üzere düzeltme ve şikâyet başvuruları ile bu başvuruların üzerine vergi mahkemesinde idarî dava açılması, oldukça karmaşık ve hak kayıplarına neden olma potansiyeline sahip bir prosedürdür. Henüz en baştan itibaren, başvurunun hangi mercie yapılmasının isabetli olacağı, başvurudan netice alınıp alınmayacağı ve etkin hukukî koruma ile etkili başvuru hakkının ne derecede temin edildiği, belirsizlikler içermekte ve icra takibinin taşınması gereken mutlak belirlilik, kesinlik ve kanunîlik ilkeleriyle bağdaşmayan bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu yolun karmaşıklığı ve belirsizliği de, icra takibi bakımından uygulanmaya elverişli olmadığı başka bir göstergesidir. Takip hukukuna ilişkin kurallar açık, belirli, emredici ve sıkı şekil şartlarına tâbi niteliktedir. Kendine özgü kurallar içeren ve özel bir usûlî prosedür olan cebri icra takibi bakımından düzeltme ve şikâyet başvurusu ve bunun üzerine vergi mahkemesinde iptal davası açılması prosedürü işlerlik kazanmaz. Söz konusu prosedür, icra takibinin işleyişine ve niteliğine de uygun düşmemektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki düzeltme ve şikâyet yoluna gidilebilmesi için, vergi hatası açık ve mutlak olmalıdır. Aksi halde düzeltme ve şikâyet yoluyla vergi hatasının düzeltilmesi söz konusu olmaz. Dolayısıyla açık ve mutlak bir hesaplama hatası niteliğini haiz olmayan ve hukukî yorum gerektiren bir husus, düzeltme ve şikâyetin konusunu oluşturmaya elverişli değildir. Kanaatimizce cebri ihalenin kesinleşmesinden sonra tahsil edilen KDV bağlamında ortaya çıkan KDV oranının yanlış hesaplanması veya KDV istisnasının uygulanmaması gibi uyuşmazlıklar, açık ve mutlak hata olarak değerlendirilemez.¹¹ Zira bu hususların tespit edilmesi çoğu zaman ayrıntılı inceleme, tahkikat ve yorum ge-

¹¹ Alper Aydın, "İdari Yargı Kararları Işığında Vergi Dairelerinin Mali Sorumluluğu", *Konya Barosu Dergisi*, C. 1, S. 1, Y. 2021, s. 222; Özgür Kızıltoprak, "İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri", *TBB*, 2023/165, s. 69.

rektirir. Örneğin, Yargıtay açık arttırma konusu taşınmaz üzerinden alınacak KDV'ye ilişkin şikâyet başvurusunda, icra mahkemesinin gerektiğinde yerinde keşif yaparak, bilirkişiye başvurusu gerektiğini ifade etmektedir.¹²

İstisnaî olarak her türlü şüpheden uzak nitelikteki açık ve basit hesaplama hataları düzeltme ve şikâyet yolunun konusunu teşkil edebilecek nitelikte vergi hatası olarak görülebilir. Ancak kanaatimizce, bu türden basit maddî hatalar da dâhil olmak üzere, vergi hataları bakımından düzeltme ve şikâyet (VUK m. 116) prosedürünün, cebrî icra takibi bağlamında uygulanma imkânı bulunmadığından, KDV'ye ilişkin hataları sınıflandırmaya tâbi tutmaya gerek yoktur. Bu nedenle cebrî ihale kapsamında tahsil edilen KDV bakımından düzeltme ve şikâyet yolu işlerlik kazanmayacağından, KDV'ye ilişkin hangi hatanın düzeltme ve şikâyet yoluna konu olabileceğinin tartışılması gereksizdir. Fakat doktrindeki bir görüşe göre, cebrî ihalelere ilişkin KDV tarh ve tahakkuk işlemlerinde düzeltme ve şikâyet prosedürü uygulanabilir.¹³ Bu nedenle icra satışlarında hesaplanan KDV'nin konusunda veya tutarında vergi hatası olması hâlinde, mevzuatta icra dairesince yapılan vergi hatalarının düzeltme ve şikâyet prosedüründen istisna tutulduğuna dair düzenleme bulunmadığından, düzeltme ve şikâyet yolu uygulanabilir. Bu görüşe katılmıyoruz. Cebrî icra prosedürü mutlak emredici nitelikte sıkı şekil kurallarına bağlı, kamu düzeniyle ve mülkiyet hakkıyla doğrudan ilgili bir yoldur. Cebrî ihale kapsamında KDV'nin tahsili, paraya çevirme (satış) işlemleri kapsamında gerçekleştirilen bir cebrî icra işlemidir. Bu sebeple bu işlemin tâbi olduğu emredici niteliği haiz kurallar ve usûl İcra ve İflâs Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu sebeple KDV'ye ilişkin hatalar bakımından başvurulacak olan

¹² “Şikâyetçi ihale alıcısının (alacaklının), KDV oranının %1 olarak alınması gerekirken %18 olarak istenmesinin usulsüz olduğu iddiasıyla şikâyet yoluyla icra mahkemesine başvurduğu; mahkemece, dosya üzerinden inceleme yapılarak istemin reddine karar verildiği anlaşılmaktadır. Somut olayda ihale konusu 1377 parsel sayılı taşınmazın tapu kaydında, ‘ev’ olarak kayıtlı bulunduğu, yüzölçümünün 156 m² olarak belirtildiği, taşınmaza ilişkin kıymet takdiri raporunda ise avlu içinde olduğu belirtilen evin net olarak yüzölçümü tespiti yapılmadan tapu kaydındaki bilgilere yer verildiği görülmektedir. Vergi dairesi müdürlüğünden gönderilen yazı cevabında da ödenmesi gerekli KDV oranına ilişkin olarak genel bilgilere yer verildiği, somut olaya ilişkin değerlendirme olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, KDV'ye ilişkin uyuşmazlığın çözümü özel ve teknik bir bilgiyi gerektirmekte olup, mahkemece gerektiğinde şikâyete konu taşınmaz üzerinde keşif ve bilirkişi incelemesi de yapılmak suretiyle uyuşmazlığın çözümlenmesi gerekir. O halde mahkemece, mahallinde keşif de yapılmak suretiyle vergi uzmanı olan bir bilirkişiden rapor alınarak oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsizdir.” (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 26.03.2015 tarihli ve 32010/7320 sayılı kararı (E-Uyar)). Aynı yönde bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 11.11.2014, tarihli ve 27318/26777 sayılı kararı (E-Uyar).

¹³ Kızıltoprak, “İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri”, s. 70.

merci, icra dairesin yapmış olduğu bir işlem söz konusu olduğundan, icra mahkemesidir. Dolayısıyla vergi hatası bakımından öncelikle işlemi yapan icra dairesine başvurulmalıdır. İcra dairesi, hatalı işlemi düzeltebilir. İcra dairesinin işlemi düzeltmeyip, düzeltme talebini reddetmesi durumunda, icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulacaktır. İcra mahkemesi şikâyet başvurusunu inceleyecek ve karara bağlayacaktır.

III. KDV'YE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARDA GÖREVLİ MAHKEMENİN BELİRLENMESİ VE BAŞVURU YOLLARI

A. Adlî Yargı Yolu Caiz Olduğundan Dolayı İcra Mahkemesi Görevlidir

Cebrî ihale kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar adlî yargıya tâbidir.¹⁴ Bu nedenle, söz konusu uyuşmazlıklar bakımından icra mahkemesi görevlidir. Zira bu KDV'ye ilişkin işlem, icra dairesince yapılan bir takip işlemi olup, bu işleme karşı şikâyet yoluna başvurulabilir.

B. Şikâyet Yoluna Başvurulabileceğinden (İİK m. 16) Görevli Mahkeme İcra Mahkemesidir

Şikâyet, icra organlarının işlemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanması ihtiyacından doğmuş bir kurumdur. Bu yolla ilgililerin, icra mahkemesinde takibin kanuna uygun olarak yürümesini ve kanuna aykırı işlemin kaldırılmasını veya düzeltilmesini sağlamak imkânı vardır.¹⁵ İcra mahkemeleri, şikâyet üzerine icra dairelerinin işlemlerinin kanuna uygun ve doğru olup olmadığını inceler ve kanunla kendisine verilen diğer icra işlerini görür.¹⁶ Cebrî ihale kapsamında tahsil

¹⁴ Bu hususta bkz. aşa. IV, A.

¹⁵ Hakan Pekcanitez- Cemil Simil, *İcra ve İflâs Hukukunda Şikâyet*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 4; Daniel Staehelin- Thomas Bauer- Franco, Lorandi, *Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (Basler Kommentar SchKG)*, B. I, 3. Aufl., Basel 2021, Art. 17, N. 2; Daniel Hunkeler, *Kurzkommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (Kurzkommentar SchKG)*, 2. Aufl., Basel 2014, Art. 17, N. 1; Jolanta Kren Kostkiewicz- Dominik Vock, *Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (Schulthess Kommentar-SchKG)*, 4. Aufl., Zürich 2017, Art. 17, N. 1; Dominik Vock- Danièle Meister Müller, *SchKG-Klagen nach der Schweizerischen ZPO*, 2. Aufl., Zürich 2018, s. 56; Jolanta Kren Kostkiewicz, *SchKG Kommentar Schuldbetreibungs- und Konkursgesetz mit weiteren Erlassen, OFK - Orell Füssli Kommentar*, 20. Aufl., Zürich 2020, Art. 17, N. 1-2.

¹⁶ Pekcanitez-Atalay-Özekes-Sungurtekin Özkan, 2022, s. 54; Murat Atalı-İbrahim Ermenek-Ersin Erdoğan, *İcra ve İflâs Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 43-44; Kuru, El Kitabı, s. 65-66; Baki Kuru- Burak Aydın, *İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı*, Yetkin Yayınları, Ankara

edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından görevli mahkeme, icra dairesinin KDV'ye ilişkin işlemine karşı şikâyet başvurusunu inceleyecek olan icra mahkemesidir. Bazı Yargıtay kararlarında da söz konusu uyuşmazlıklar bakımından görevli mahkemenin, icra mahkemesi olduğuna isabetle vurgu yapılmaktadır.¹⁷

Yargıtay'a göre, KDV'ye ilişkin uyuşmazlık hâlinde (örneğin, KDV istisnasının uygulanmaması) fazladan ödenen paranın iadesi talebiyle icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulması durumunda, şikâyet süreye tâbi değildir. Zira bu noktada şikâyet sebeplerinden "bir hakkın yerine getirilmemesi" söz konusudur.¹⁸ Yargıtay'ın görüşüne katılmıyoruz. Öncelikle belirtmek gerekir ki, KDV'ye ilişkin uyuşmazlık bakımından "bir hakkın yerine getirilmemesi" söz konusu değildir. Bir an için KDV'ye ilişkin uyuşmazlık bakımından süresiz şikâyet görüşü savunulsa dahi, bu hâlde ancak düzenlemenin kamu düzeni düşüncesiyle getirildiği kabul edilip, kamu düzenine aykırılık nedeniyle süresiz şikâyetin söz konusu olduğu ileri sürülebilir. Başka bir ifadeyle Yargıtay'ın KDV'ye ilişkin uyuşmazlığın süresiz şikâyete tâbi olduğu görüşü benimsense dahi, bu durumda Yargıtay'ın görüşünün aksine süresiz şikâyet sebeplerinden "bir hakkın yerine getirilmemesi" sebebi değil, "kamu düzenine aykırılık" mevzubahis olabilir. Bir adım öteye gide-

2022, s. 13; Ramazan Arslan- Ejder Yılmaz-Sema Taşpınar Ayvaz- Emel Hanağası, *İcra ve İflâs Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 75; Sabri Şakir Ansay, *Hukuk İcra ve İflâs Usulleri*, İstiklal Matbaası, Ankara, 1960, s. 21; Mustafa Reşit Belgesay, *İcra ve İflâs Kanunu Şerhi*, M. Sıralar Matbaası, İstanbul, 1954, s. 38; M. Necmeddin Berkin, *İcra Hukuku Dersleri*, Hamle Matbaası, İstanbul 1969, s. 20-21; Görgün-Börü-Kodakoğlu, s. 18-19; Abdurrahim Karşlı, *İcra ve İflâs Hukuku Esasları*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 91; Ömer Ulukapı, *İcra ve İflâs Hukuku*, Mimoza Yayıncılık, Konya, 2015, s. 26-27; Timuçin Muşul, *İcra ve İflâs Hukuku Esasları*, Adalet Yayınları, Ankara 2017, s. 18; Yıldırım- Deren Yıldırım, 2021, s. 34; İlhan E. Postacıoğlu-Sümer Altay, *İcra Hukuku Esasları*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 26; Ejder Yılmaz, *İcra ve İflâs Kanunu Şerhi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 47; Baki Kuru-Ramazan Arslan-Ejder Yılmaz, *İcra ve İflâs Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 42; Saim Üstündağ, *İcra Hukukunun Esasları*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004, s. 24.

¹⁷ "[...] İhale bedeli kesinleştikten sonra KDV alınmasına yönelik olarak icra müdürlüğünce bir karar verildiği takdirde bu karara karşı yeniden şikâyet yoluna başvurulabileceği tabiidir. O halde mahkemece henüz ihale kesinleşmediğinden icra müdürlüğünün KDV alınmasına yönelik bir karar veremeyeceği gözetilerek şikâyetin kabulüne karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm kurulması isabetsizdir." (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin, 10.06.2014 tarihli ve 14880/16921 sayılı kararı (E-Uyar)). Aynı yönde bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 13.05.2014 tarihli ve 12298/14188 sayılı kararı, (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 15.05.2012 tarihli ve 9372/16924 sayılı kararı, (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 04.05.1998 tarihli ve 4629/4919 sayılı kararı, (E-Uyar).

¹⁸ Örneğin, Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 28.01.2016 tarihli ve 25547/2476 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 11.05.2016 tarihli ve 1099/13917 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 01.03.2017 tarihli ve 11930/3019 sayılı kararı (Lexpera).

rek düzenlemenin kamu düzeni düşüncesiyle getirildiği kabul edilip, mülkiyet hakkının ihlâli söz konusu olabileceğinden, süresiz şikâyet görüşü savunulabilir. Kanaatimizce burada icra takibinin amacı, menfaat dengesi ve ölçülülük ilkesi değerlendirildiğinde, KDV'yle ilgili işlemin kanuna veya olaya uygun bulunmaması söz konusu olduğundan, şikâyetin süreye tâbi olması gerekir.¹⁹

Bu nedenle şikâyet süresi yedi gündür. Zira söz konusu işlem bakımından süresiz şikâyetin söz konusu olabileceği bir sebep mevcut değildir. Bir hakkın yerine getirilmemesi ya da sebepsiz sürüncemede bırakılması (İİK m. 16/2) söz konusu değildir. Çünkü icra dairesince hatalı da olsa, KDV'ye ilişkin olarak kanuna aykırı bir işlem yapılmıştır. Kanuna aykırılık sebebinin bulunması hâlinde şikâyet süreye tâbidir. (İİK m. 16/1). Şikâyet konusu işlemin kamu düzenine aykırı olması da süresiz şikâyet sebeplerindedir. KDV'ye ilişkin işlem bakımından salt kanuna aykırılık söz konusu olup, kamu düzenine aykırılık mevcut değildir. Kamu düzenine aykırılık borçlunun, üçüncü kişilerin ve kamunun menfaatini korumak için konulmuş emredici hükümlere aykırı olarak yapılmış işlemler açısından ortaya çıkar. KDV oranına ilişkin şikâyet konusu işlemin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle KDV'ye ilişkin işleme karşı şikâyet başvurusu, işlemin öğrenildiği tarihten itibaren yedi gün içinde icra mahkemesine yapılmalıdır (İİK m. 16/1). Şikâyet konusunun işlem, ilgiye tebliğ edilmişse, şikâyet süresi tebliğ tarihinden itibaren başlar. Şikâyet konusu işlem tebliğ edilmemişse, şikâyet eden işlemi hangi tarihte öğrendiğini ispat etmek zorunda olmayıp, onun öğrenme tarihini dikkate alarak bildirildiği tarih esas alınır. Karşı taraf, şikâyet yoluna başvuran kişinin o işlemi daha önce öğrenmiş olduğunu ispat edebilir. Örneğin, şikâyet edenin, şikâyet konusu işlemden sonra icra takibine ilişkin yeni işlemler yapması ve bu yeni işlemlerin icra dosyasındaki belgelerden anlaşılması durumunda, artık şikâyet edenin şikâyet konusu işlemi öğrenmiş olduğu hususu ispat edilebilir.

Şikâyet süresi kesin ve hak düşürücü nitelikte olup, icra mahkemesince kendiliğinden gözetilir. Şikâyet başvurusunu inceleyen icra mahkemesi şikâyet konusu işlemin daha önce öğrenilmiş olduğunu ancak karşı tarafın itirazı üzerine veya bu hususun icra dosyasından anlaşılması hâlinde kendiliğinden gözetir.

¹⁹ Aynı yönde bkz. Muşul, 2017, s. 119; Volkan Özçelik, Kurumların Aktifinde İki Yıl Süreyle Bulunan Taşınmazların Cebri İcra Yoluyla Satılması Durumunda Katma Değer Vergisi İstisnası, *SDÜHFD*, C. 10, S. 2, Y. 2020, s. 211; Ulukapı, 2015, s. 42. Kanunda açık olarak düzenlemesi bulunmayan takip hukukunun genel kurallarına aykırılık da şikâyet için geçerli bir sebep oluşturur (Üstündağ, 2004, s. 47; Ernst Blumenstein, *Handbuch des Schweizerischen Schuldbetreibungsgesetz*, Bern, 1911, s. 78).

Yedi günlük şikâyet süresi geçtikten sonra yapılan şikâyet dinlenmez ve icra dairesinin yapmış olduğu işlem kesinleşir. Şikâyet süresi geçtikten sonra, icra dairesinin yapmış olduğu işlemi düzeltmesi veya iptal etmesi de mümkün değildir. Bu nedenle KDV oranında yanlışlık olsa dahi, bu durum artık kesinleşmiş olur. Söz konusu kesinleşmiş işleme karşı Vergi Usûl Kanunu'nda öngörülen düzeltme ile şikâyet yolu ile vergi mahkemesinde iptal davası açma yolu da kapalıdır. Çünkü KDV'ye ilişkin işlemde doğan uyuşmazlıklarda yargı yolu bakımından adlî yargı görevlidir. Bu işlemlere karşı icra mahkemesinde yedi gün içinde şikâyet yoluna başvurulması mümkündür.

KDV'ye ilişkin işlemde dolayı şikâyet yoluna başvurma hakkı, mal kendisine ihale edilmiş olan ihale alıcısına aittir. İhale alıcısı dışındaki kişilerin KDV'ye ilişkin işlem nedeniyle şikâyet yoluna başvurusu hâlinde, bu başvuru hukukî yarar yokluğundan reddedilmelidir.²⁰

C. İdarî Yargı Yolunun Caiz Olduğu Kabul Edilseydi Vergi Mahkemesi Görevli Olurdu

Bir an için cebrî ihale kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlığın idarî yargı yoluna tâbi olduğu kabul edilirse, bu durumda söz konusu uyuşmazlık bakımından vergi mahkemesi görevli olurdu. Çünkü vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları karara bağlayan ilk derece mahkemeleridir. Dolayısıyla vergi hukukundan doğan bir vergi uyuşmazlığının çözüm yeri vergi mahkemesidir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun²¹ "Vergi Mahkemelerinin Görevleri" kenar başlıklı altıncı maddesine göre, vergi mahkemeleri genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalarla, bu konularla ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un²² uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler. Ancak belirtmek gerekir ki, cebrî ihale kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından adlî yargı yolu caiz olduğundan, bu uyuşmazlıklar şikâyet başvurusu kapsamında icra mahkemesince görülür. Dolayısıyla görevli mahkeme, adlî yargıya dâhil olan icra mahkemesidir.

²⁰ "[...] fazla tahsil edilen KDV'nin iadesinin de KDV'yi ödeyen ihale alıcısına yapılacağı, ihale alıcısı olmayan şikâyetçilerin ödenen KDV'nin iadesini istemekte hukuki yararı bulunmadığı gerekçesiyle şikâyetin reddine karar verilmişti" (Yargıtay 23. Hukuk Dairesinin 18.09.2018 tarihli ve 6660/4264 sayılı kararı (Lexpera)).

²¹ RG, 20.01.1982, S. 17580.

²² RG, 28.07.1953, S. 8469.

D. Haksız Olarak Tahsil Edilen KDV Bakımından İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. Maddesinin Uygulanmayacağı

İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesine göre, icra dairelerince borçludan fazla para tahsil olunarak alacaklıya verildiğinde veya bir tarafa yanlışlıkla para ödendiği hesap neticesinde anlaşılırsa, verilen para ayrıca hükme gerek kalmaksızın o kimseden geri alınır. "Fazla" ya da "yanlışlıkla" ödenmiş olan paranın ilgiliden geri alınması için, ayrıca bu konuda, bu kişiye karşı istirdat davası açılıp mahkemeden karar alınmasına veya şikâyet yoluna başvurulup icra mahkemesinin bu hususta karar vermesine gerek yoktur. Hatta fazla ödenen paranın iadesini talep eden kişinin yargı mercilerine başvurmasında hukukî yararı mevcut değildir.²³ Keza istirdat davası yanlışlıkla veya icra dairesinin hesaplama hatası nedeniyle değil, borçlu olunmayan bir paranın cebri icra tehdidi altında ödenmesi hâlinde açılabilir (İİK m. 72/7). Hesaplama yanlışlığı sebebiyle ortaya çıkan kanuna aykırı bir işlemde zarar gören borçluya bir de dava açma külfetinin yüklenmesinin doğru değildir.

İcra dosyasında alacaklıya yapılan fazla ödemenin geri alınıp kendisine verilmesini isteyen kişinin bu talebi istirdat davası değil, fazla ödemenin icra dairesince geri alınmasıdır. Dolayısıyla yanlışlıkla ödeme yapılmış olması ya da takip sonunda borçludan fazla para tahsil edilmiş olduğu takdirde, kişi fazla ödediği paranın tarafına iade edilmesi için öncelikle İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesine dayanarak icra dairesinden talepte bulunmalıdır. Bu talebinin neticesiz kalması hâlinde icra mahkemesi nezdinde şikâyet yoluna başvurabilecektir. Bu çerçevede söz konusu yanlışlıkla ödeme, alacaklıya yapılmış olabileceği gibi, borçluya da yapılmış olabilir.

İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesi, cebri icra takibinde borçludan fazla para tahsil edilen her durumda uygulanabilen özel bir düzenlemedir. İcra dairesine tanınmış olan özel bir yetkinin kullanılması söz konusudur. Ancak bu hükümde sadece "borçludan fazla para tahsil edilmiş olması hâli" öngörülmüştür. Anılan hükümde ihale alıcısından fazla para tahsil edilmiş olması hâli düzen-

²³ "[...] İİK. mad. 361 uyarınca, yanlışlıkla bir tarafa para tevdi olunduğu anlaşıldığında, para başkaca hükme hacet kalmaksızın o kimseden geri alınabileceğinden, davacı tarafından icra dairesi aracılığıyla ödenen paranın tahsili istemi yoluna gidilmesi gerekeceğini; davacının (alacağa ilişkin) dava açmakta hukuki yararı olmadığını [...]" Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin 26.10.2017 tarihli ve 12767/7351 sayılı kararı (E-Uyar). Benzer yönde bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 19.06.2017 tarihli ve 3848/9565 sayılı kararı (E-Uyar); 12. HD. 26.04.2017, 8028/6508 (E-Uyar); Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 14.11.2007 tarihli ve 13-848/840 sayılı kararı (Kazancı).

lenmemiştir. Bu kapsamda borçludan fazla tutarda KDV tahsil edilmiş olması hâlinde İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesine dayanarak fazla yatırılmış olan KDV tutarının iade edilmesi talebinde bulunulabilmesi mümkün değildir. Bu özel ve istisnâî düzenlemenin dar yorumlanması gerekir.²⁴

E. Haksız Tahsil Edilen KDV Bakımından Düzeltme Müzekkeresi Yazılması

Uygulamada icra dairesi haksız olarak ödenen katma değer vergisini fazla alınan takip gideri olarak değerlendirerek, ihale alıcısının başvurması durumunda, vergi dairesine müzekkere yazıp iadenin yapılmasını sağlayabilmektedir. Dolayısıyla haksız olarak ödenen KDV tutarının iadesinin, icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulmaksızın icra dairesi tarafından ilgili vergi dairesine yazılan "düzeltme müzekkeresiyle" sağlandığı görülmektedir. Bu uygulama pratik ihtiyaçtan kaynaklanmakta olup, kanunî dayanağı bulunmamaktadır. Fakat kanunen buna bir engel durum da söz konusu değildir. İcra dairesinin şikâyet süresi içerisinde hatalı işlemi düzeltebilmesinin mümkün olması²⁵ ile İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesinin delâleti birlikte değerlendirildiğinde bu sonuca varılabilir. Ancak bu şikâyet süresi geçtikten sonra yapılan işlem kesinleşeceğinden ötürü, icra dairesi kesinleşen işlemi düzeltemez.

KDV'nin haksız yere fazla ödenmesi hâlinde, ihale alıcısı öncelikle işlemi yapan icra dairesine başvurmalı ve işlemin düzeltilmesi için talep dilekçesi vermelidir. Bu talebi alan icra dairesi, haksız yere ödenmiş olan verginin iadesini sağlamak için ilgili vergi dairesine düzeltme beyannamesi sunmalıdır. Bunun üzerine ilgili vergi dairesince fazladan ödenmiş olan tutarın ihale alıcısına ödenmesi gerekir. İcra dairesinin haksız yere ödenmiş KDV tutarının iade edilmesi talebini reddetmesi üzerine, icra dairesinin ret işlemine karşı icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulabilir. Vergi hatası üzerine başvuru düzeltme ve şikâyet yolu (VUK m. 122-126), vergi hukukuna ilişkin bir idarî başvuru yolu olup, icra takibi bakımından uygulanma imkânı yoktur.

F. İcra Dairesinin Yapmış Olduğu İşlemi Sonradan Düzeltip Düzeltmeyeceği Hususunun Değerlendirilmesi

İcra dairesince yapılmış olan işlemlerin geri alınıp alınamayacağı tartışmalı bir konudur. İcra dairesince yapılmış olan işlemin hukuka uygun olması duru-

²⁴ Karş. Kuru, 2013, s. 718. Yazar icra dairesinin, icra mahkemesinin ihalenin feshini karara bağlamasını beklemeden, yanlışlıkla ödemiş olduğu ihale bedelini alacaklılardan İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesinin kıyasen uygulanması suretiyle geri alabileceği görüşündedir.

²⁵ Bu hususta bkz. aşa. III, F.

munda geri alınması mümkün değildir. Buna karşılık doktrinde de haklı olarak ifade edildiği üzere yapılan işlem hukuka aykırı ise icra dairesi, şikâyet süresi içerisinde bu işlemi geri alabileceği da düzeltilebileceği kanaatindeyiz.²⁶ Ancak hukukî güvenlik ilkesi nedeniyle şikâyet süresinin geçmesiyle işlem kesinleşir ve geri alınması söz konusu olmaz.²⁷ Doktrindeki diğer görüşe göre, icra dairesi, şikâyet süresi içinde de olsa, yaptığı işlemi, kendiliğinden değiştiremez. İşlemin doğru olup olmadığına, şikâyet üzerine icra mahkemesi karar vermelidir.²⁸ Yargıtay'ın daha önceki kararları, icra dairesinin yapmış olduğu işlemi sonradan değiştirmek veya kaldırmak yetkisinin bulunmadığı yönündedir.²⁹ Yargıtay'ın yeni tarihli kararlarında ise Yargıtay anılan görüşünü terk etmiştir. Yargıtay bu kararlarında icra dairesinin her ne kadar vermiş olduğu karardan dönemeyeceğinin kural olduğu belirtilse de, icra dairesinin vermiş olduğu kararın hukuka aykırı olduğunu fark etmesi hâlinde, kanuna uygun olan kararı vermesine engel bir düzenlemenin bulunmadığı ifade edilmektedir.³⁰ Benimsediğimiz görüş çer-

²⁶ Pekcanitez-Simil, 2017, s. 133; Pekcanitez-Atalay-Özekes-Sungurtekin Özkan, 2022, s. 68; Atalı-Ermenek-Erdoğan, s. 58; İsmail Ercan, *Uygulamacılar İçin İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 288; Kuru, El Kitabı, s. 107; Postacıoğlu-Altay, s. 34; M. Necmeddin Berkin, *Tatbikatçılara İcra Hukuku Rehberi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1980, s. 400; Üstündağ, 2004, s. 33; Flavio Cometta- Urs Möckli, *BSK SchKG*, Art. 17; 60; Philipp Maier-Ivan Vagnato, *SK SchKG*, Art. 41; Jolanta Kren Kostkiewicz, *OFK SchKG*, Art. 70.

²⁷ Pekcanitez-Simil, 2017, s. 133; Pekcanitez-Atalay-Özekes-Sungurtekin Özkan, 2022, s. 68; Kuru, 2013, s. 107-108; Kuru-Arslan-Yılmaz, 2014, s. 70; Üstündağ, 2004, s. 33; Arslan, 1984, s. 168; Yılmaz, 2016, s. 99.

²⁸ Arslan-Yılmaz-Taşpınar Ayvaz-Hanağası, 2022, s. 92; Timuçin Muşul, *İcra ve İflas Hukukunda Şikâyet*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 73.

²⁹ Örneğin, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 03.10.2017 tarihli ve 12-601/695 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun, 06.02.2013 tarihli ve 12-703/214 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun, 20.09.2000 tarihli ve 12-1145/1159 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 23.06.2014 tarihli ve 15574/18162 sayılı kararı (E-Uyar).

³⁰ "İcra müdürü kendi verdiği karardan dönemez ise de, bilahare, daha önce verdiği kararın dosya kapsamı ve yasa hükmüne uygun olmadığını fark edip, onun yerine yasaya uygun olan kararı vermesine engel bir düzenleme de bulunmamaktadır." (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin, 19.09.2017 tarihli ve 19215/10955 sayılı kararı (E-Uyar)). Aynı yönde bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 03.07.2017 tarihli ve 17602/9917 sayılı kararı (Yargıtay Karar Arama). "İcra memuru kendi verdiği karardan dönemez ise de; önceki verdiği kararın dosya kapsamı ve yasa hükmüne uygun olmadığını fark etmesi, örneğin, iflasın ertelenmesi davasında borçlu şirket hakkında takiplerin durdurulmasına dair verilen tedbir kararına rağmen yanlışlıkla borçlunun malvarlığının haczine karar verilmesi halinde, icra memurunca yasaya uygun olan kararın verilmesine engel bir düzenleme de bulunmamaktadır [...] İcra müdürlüğüne tedbir kararı gerekçe gösterilerek [...] yanlışlıkla konulan haczin kaldırılmasına karar verilmesinin isabetli olup" (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 19.03.2021 tarihli ve 23505/8449 sayılı kararı (E-Uyar)). Benzer yönde bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 10.05.2018 tarihli ve 2590/4635 sayılı kararı (E-Uyar); (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 04.04.2019 tarihli ve 12447/5556 sayılı kararı (E-Uyar)).

çevesinde icra müdürü yapmış olduğu işlemi kendiliğinden veya işlemin değiştirilmesinde yararı olan ilgilinin talebi üzerine değiştirebilir veya geri alabilir. Ancak icra müdürünün, ilgilinin talep üzerine işlemi değiştirmemesi veya geri almaması, bir hakkın yerine getirilmemesi anlamına gelmez. İcra müdürü sadece kendisinin yapmış olduğu işlemleri değiştirebilir veya geri alabilir. İcra müdürü üçüncü kişilerin katılımıyla yapılmış olan işlemleri veya icra mahkemesinin yapmış olduğu ya da icra mahkemesinin kararına dayanarak yapmış olduğu işlemleri geri alamaz. Örneğin, ihale yolsuz biçimde yapılmış olsa da ancak ihalenin feshine konu olabilir. Ayrıca ihale, sadece icra müdürünün bir işlemi değil, ihalede en yüksek pey ileri süren üçüncü kişinin (ihale alıcısının) teklifi üzerine gerçekleşir. İcra müdürü üçüncü kişilerin özel hukuk alanlarında sonuç doğuran işlemlerini geri alamaz veya değiştiremez.³¹ İcra müdürünün yapmış olduğu bir işlemi, sonradan hatalı görmesi üzerine değiştirmesi veya geri alması yeni bir işlemidir.

Kanaatimizce cebrî ihale kapsamında haksız biçimde tahsil edilen KDV'nin kanuna aykırı olduğu değerlendirildiğinde, icra dairesi, şikâyet süresi içerisinde kanuna uygun bir işlem tesis edebilmelidir. Zira burada salt icra müdürünce yapılan ve üçüncü kişilerin özel hukuk alanında sonuç doğuran bir işlemi söz konusu değildir. Kamusal nitelikteki KDV'nin belirlenmesi işlemi gerçekleştirilir. Dolayısıyla icra müdürü şikâyet süresi içerisinde KDV'ye ilişkin işlemi düzeltebilir veya geri alabilir. Buna engel bir kanunî düzenleme mevcut değildir. Olması gereken hukuk bakımından (*de lege ferenda*) İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesinin kapsamı kişi yönünden genişletilebilir. Böylece kanaatimizce cebrî icra takibinde yanlışlıkla tahsil edilen fazla tutardaki paranın iadesini talep edebilecek kişiler arasına diğer ilgililerin (örneğin, kendisinden fazla para tahsil edilen haciz ihbarnamesi muhatabı üçüncü kişi) ve özellikle ihale alıcısının dâhil edilmesi isabetli olacaktır. Bu yapılırken, maddede yer alan "borçlu" ifadesinin kaldırılması suretiyle hükmün içeriği kapsam bakımından genişletilmiş olur.

G. Haksız Tahsil Edilen KDV Bakımından İcra Takibi Sona Ermiş Olsa da İcra Mahkemesinde Şikâyet Yoluna (İİK m. 16 vd.) Başvurulabilmesi

Doktrindeki bir görüşe göre gerek süreli gerekse süresiz şikâyet, icra takibi sonuçlanıncaya kadar mümkündür. İcra takibi sonuçlandıktan (kapandıktan, sona erdikten) sonra, icra takibine ilişkin bir işleme karşı şikâyet yoluna başvuru-

³¹ Pekcanitez-Simil, 2017, s. 67, 136.

rulamaz.³² Konuyla ilgili Yargıtay'ın içtihadı da aynı yöndedir.³³ Bu görüş benimsendiği takdirde, KDV oranına ilişkin uyuşmazlık, icra takibi sona erdikten şikâyet yoluna başvurularak icra mahkemesine taşınamayacaktır. Bu noktada KDV oranına ilişkin uyuşmazlık hakkında Vergi Usûl Kanunu uyarınca düzeltme ile şikâyet ve vergi mahkemesinde iptal davası açılabilmesi olanağı da mevcut değildir. Zira böyle bir imkânı tanımak, aynı işlem bakımından hem adlî hem idarî yargı yolunu caiz kılmak anlamına gelir ki, böyle bir sonucun kabulü mümkün değildir. Öte yandan KDV oranına ilişkin uyuşmazlık, icra takibi sona ermiş olmasına rağmen henüz yedi günlük şikâyet süresi dolmamış veya süresiz şikâyete tâbi icra işlemlerine karşı şikâyet yolunu kapatmanın tutarlı bir izahı bulunmamaktadır. Şikâyet konusu işlemin takibin sona ermesinden sonra öğrenilmesi ya da şikâyet konusu işlemin süresiz şikâyete tâbi olması ihtimal dâhilinde olup, üçüncü kişilerin kazanmış olduğu haklar saklı kalmak kaydıyla, bu işlemlere karşı icra takibi sona ermiş olsa dahi, şikâyet yoluna başvurulabilir. Bu sebeple KDV'ye ilişkin işlemin icra takibinin sona ermesinden sonra öğrenilmesi hâlinde de yedi günlük süreye uyulması şartıyla, bu işleme karşı icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulabilir. Dolayısıyla icra takibi sona ermiş olsa da, KDV'ye ilişkin işlemin sonradan öğrenilmesi hâlinde şikâyet yoluna başvurulmasına engel bir durum söz konusu değildir. Bu hâlde şikâyet yoluna başvurulmasına engel teşkil eden, üçüncü kişilerin kazanmış olduğu bir hakın varlığından da bahsetmek mümkün değildir.

³² Kuru, 2013, s. 110; Burhan Gürdoğan, *İcra Hukuku Dersleri*, Ajans Türk Matbaası, Ankara, 1970, s. 10; Berkin, 1980, s. 404.

³³ Örneğin, "O halde, mahkemece, şikâyet tarihi itibari ile takip dosyasının infazen işlemden 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." (Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 28.03.2016 tarihli ve 32397/8972 sayılı kararı (Lexpera)). "O halde, mahkemece somut olayın özelliği dikkate alınarak, şikâyet tarihi itibari ile takip dosyasının infazen işlemden kaldırılıp kaldırılmadığı araştırıldıktan sonra, şayet dosya henüz infaz edilmemiş ise, gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle şikâyetin esasının incelenerek oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsiz olup, kararın bozulması gerekirken, Dairemizce onandığı anlaşılma ile şikâyetçinin karar düzeltme isteminin kabulü gerekmiştir." Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin, 26.01.2016 tarihli ve 32094/2114 sayılı kararı (Lexpera).

IV. KDV'YE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARDA YARGI YOLUNUN BELİRLENMESİ

A. KDV'ye İlişkin Uyuşmazlıklar Adli Yargı Yoluna Tâbidir

Cebrî ihalede tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından idarî yargı yolunu caiz sayılmasına ilişkin herhangi bir kanunî dayanak yoktur. Burada icra dairesinin takip hukukuna ilişkin bir işlemi söz konusudur. KDV'ye ilişkin işlemin kaynağı icra dairesinin yapmış olduğu işlemidir. Bu işlem cebrî icra prosedürü kapsamında satış (paraya çevirme) aşamasında yapılmaktadır. Cebrî icra takibinin kamusal niteliği, devletin icra takibi bakımından devlet gücünü belli bir disiplin içinde kullanıyor olması, kanunîlik ilkesi, cebrî icra yollarının sınırlı ve belirli olması zorunluluğu, icra hukukunda amaca uygun, temel haklarla uyumlu ve dar yorum yöntemlerinin kullanılması hususları³⁴ birlikte dikkate alındığında, İcra ve İflâs Kanunu'nda sıkı şekil şartlarına tâbi kılınarak düzenlemiş olan cebrî ihaleyle bağlantılı uyuşmazlıkların, adli yargıya tâbi olduğundan şüphe etmemek gerekir. Cebrî ihalede tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar adli yargının bir parçasını oluşturmaktadır. Bu nedenle bu uyuşmazlıklar bakımından adli yargı yolu caizdir. Bu işlemlere karşı görevli icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulabilir.

B. Adli ve İdarî Yargının “Eş Zamanlı Olmayan” Birlikte Caiz Olması Görüşü

Doktrindeki bir görüşe göre, Uyuşmazlık Mahkemesi kararları, İcra ve İflâs Kanunu'nun şikâyete ilişkin hükümleri, 2576 sayılı Kanun'un vergi mahkemelelerinin görevlerine ilişkin hükümleri ile Vergi Usûl Kanunu'nun 116. maddesindeki düzeltme ve şikâyet talebine ilişkin hüküm birlikte değerlendirildiğinde, icra dairelerince yapılan satışlarda ortaya çıkan KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklarda hem idarî hem de adli yargının eş zamanlı olmayan “görevliliğinin” söz konusu olması gerekir.³⁵

Bu görüşe göre icra takibi sona ermeden cebrî ihale neticesinde yapılan satışlarda KDV oranına ilişkin uyuşmazlıklarda icra mahkemesi nezdinde şikâyet yoluna başvurulması öncelikli hukukî çare olarak kabul edilmeli, icra takibi sona ermişse, Vergi Usûl Kanunu'nun 116. maddesi uyarınca düzeltme ile şikâyet yoluna başvurulabilmelidir. Vergi hatası olan icra satış işlemi hakkında cebrî icra takibi sona erdikten sonra ilgili vergi dairesine başvurarak düzeltme talep

³⁴ Özkes, 2009, s. 92, 98.

³⁵ Kızıltoprak, “İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri”, s. 70-72.

edilebilir. Düzeltme talebinin reddi hâlinde ise bu işleme karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet başvurusunda bulunulabilir. Şikâyet talebinin reddi hâlinde ise idarî yargıda iptal davası açılabilir.³⁶

Bu yaklaşım kanaatimizce isabetsiz olup, kendi içinde de tutarlı değildir. Çeşitli yönleriyle eleştiriye açıktır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, "icra takibinin sona ermesi", ihalenin yapılması ve KDV'nin ödenmesiyle söz konusu olmaz. Zira icra takibinde bundan sonra paylaşım aşamasına geçilir. Paylaşım aşama kapsamında sıra cetvelinin yapılması ve bundan sonra gerektiğinde aciz vesikasının düzenlenmesi söz konusudur. Dolayısıyla genel bir kabulde, KDV'nin ödenmesi üzerine, icra takibinin sona erdiğini ileri sürmek ve icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulması imkânının ortadan kalmış olduğunu kabul etmek mümkün değildir. KDV'nin haksız biçimde fazla ödenmiş olduğu sonradan da anlaşılabilir. Bu tabii ki mümkündür. Ancak bu takdirde de icra takibinin sona ermiş olduğu gerekçesiyle şikâyet yoluna başvurma imkânının bulunmadığını ileri sürmek doğru değildir. İcra takibi sona erdikten sonra icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulup başvurulamayacağı başlı başına tartışmalı bir konu olup, ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Bu konuya aşağıda değineceğiz. Burada yeri gelmişken belirtmek gerekir ki, icra takibi sona ermiş olsa da, kural olarak icra dairesinin işlemlerine karşı şikâyet yoluna başvurulabilir. Buna kanunî bir engel bulunmayıp, aksi düşünce tarzı, takibin özellikle son aşamasında yapılmış olan işlemlere karşı, hatta süresiz şikâyete tâbi olan işlemlere karşı şikâyet yolunun kapatılması anlamına gelir ki, bu yaklaşım gerek Kanun'un lafzına gerekse amacına ve ruhuna aykırı olur. Şikâyet yolu, bir hukukî çare olarak icra dairesinin işlemlerinin denetlenebilmesi için öngörülmüştür.

Bununla birlikte KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkta kısmen idarî kısmen de adlî yargı yolunun caiz olduğunu kabul etmek, hukukî güvenlik, hukukî belirlilik, kamu düzeni, kanunîlik ilkelerine ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık teşkil eder. Zira yargı yoluna ilişkin kurallar kanunla belirlenir, kamu düzenine ilişkindir ve yargılamanın her aşamasında mahkemece kendiliğinden gözetilir. Aynı uyuşmazlığın, zamansal olarak farklı zaman dilimlerinde farklı yargı yolundaki mahkemelerce incelenerek karara bağlanacağını kabul etmek mümkün değildir. Bu durum çelişkili kararların verilmesinin önüne geçilmesi bakımından da oldukça önemlidir. Keza aynı konuda farklı yargı kolundaki mahkemelerin uyuşmazlığı karara bağlayabilmesinin kabulünü, yargı yoluna ilişkin kuralların

³⁶ Kızıltoprak, "İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri", s. 71.

amacıyla ve Uyuşmazlık Mahkemesinin kuruluş (ve varoluş) nedeniyle bağdaştırmak olanaksızdır. Yargılama ve dolayısıyla icra takibi kendi içinde bir bütündür. Yargılamanın ve icra takibinin farklı aşamalarının bulunması, bu farklı aşamaların farklı yargı yoluna tâbi olmasını hiçbir şekilde gerektirmez. Hatta hiçbir şekilde bunun olmaması gerekir. Yargı yolu kavramı, temel bir kavram olup, kapsamı ve amacı belirlidir. Yargı yolu gibi oldukça temel bir kavrama, bir uyuşmazlığı kısmen adlî yargı kısmen idarî yargıya tâbi kılmak suretiyle istisna tanımak, birden çok temel usûlî kurumla ve ilkeyle (örneğin, kesin hüküm, hukukî güvenlik vb.) aykırı olacak ve hiçbir şekilde bağdaşmayacak olan bir durum teşkil eder. Böyle bir istisna tanımaya ihtiyaç olmadığı gibi, bunu meşru kılacak bir gerekçe ve kanunî dayanak mevcut değildir.

İcra dairesince yapılan satışlarda ortaya çıkan vergi hatasının düzeltme ile şikâyet talebine konu olamayacağını ileri sürmenin, Vergi Usûl Kanun'un amacına ve ruhuna aykırılık teşkil edeceği görüşüne³⁷ katılmıyoruz. Zira icra takibinde satış işlemleri, bir işlemler bütünü teşkil etmekte olup, birbirine eklenmiş olan birden çok cebrî icra işleminin art arda yapılmasını ifade etmektedir. KDV'nin ödenmesi de ihale kesinleştikten sonra gerçekleştirilen bir işlem olup, satış işlemleri zincirine dâhildir. Dolayısıyla cebrî satış işlemleri İcra ve İflâs Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiş; bu işlemleri yapacak olan yargı organı belirlenmiş, bu işlemlerin tâbi olduğu usûl açık biçimde öngörülmüştür. Şüphesiz ki KDV'nin ödenmesine ilişkin işlem de bu kapsamdadır. Bütünün parçası olan bu işlemlerden sadece "KDV'nin ödenmesine ilişkin olan" işlemi ayrı tutarak, ayrı bir prosedüre tâbi kılmak suretiyle bu işlem bakımından Vergi Usûl Kanunu'nun 116. maddesindeki düzeltme ile şikâyet talebine işlerlik kazandırmanın hiçbir haklı gerekçesi bulunmamaktadır.

C. Adlî Yargıda Açılması Gereken Bir Davanın İdarî Yargıda Açılması Hâlinde Yapılacak İşlemler

Adlî yargı ve idarî yargı arasında yargı yolu ilişkisi bulunmaktadır. Yargı yolu, bir dava şartı olarak düzenlendiğinden (HMK m. 114/1-b) taraflarca yargılamanın her aşamasında bu konuda itiraz ileri sürülebileceği gibi, mahkeme tarafından da kendiliğinden dikkate alınır (HMK m. 115/1). Yargı yoluna ilişkin eksikliğin tamamlanması mümkün olmadığından, mahkemenin yargı yolu sebebiyle davayı usûlden reddetmesi gerekir. Yargı yolları arasında bir davanın han-

³⁷ Kızıltoprak, "İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri", s. 70.

gi yargı yoluna giren mahkemece görüleceği hususunda uyuşmazlık çıktığı takdirde, bu konuda Uyuşmazlık Mahkemesi kesin olarak karar verir (AY m. 158). Uyuşmazlık Mahkemesi, adlî ve idarî yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını kesin olarak çözmeye yetkili bir yüksek mahkemedir (AY m. 158; Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun³⁸ m. 1).

Vergi mahkemelerindeki yargılama usûlü, 2577 sayılı İdarî Yargılama Usûlü Kanun'na tâbidir. İdarî Yargılama Usûlü Kanun'un "ilk inceleme" kenar başlıklı 14. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, "dilekçeler, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: a) Görev ve yetki, b) İdari merci tecavüzü, c) Ehliyet, d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e) Süre aşımı, f) Husumet, g) 3 ve 5'inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir." İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 14. maddesine göre yapılan ilk inceleme sonucunda 14. maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi çerçevesinde yapılan inceleme neticesinde, adlî yargının caiz olduğu konularda açılan davanın usûlden reddine karar verilmesi gerekir. Dolayısıyla vergi mahkemesinin yapacağı ilk incelemeden sonra, yargı yolunun caiz olmaması nedeniyle, KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkla ilgili olarak davanın usûlden reddi kararı verilmelidir.

Bu karardan sonra, adlî yargıda davaya nasıl ve ne şekilde devam edileceği yönünde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda bir düzenleme yer almamaktadır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun konuyla ilgili emsal teşkil eden bir kararında, idarî yargı yoluna hatalı olarak başvurulması üzerine, idare mahkemesi tarafından verilen yargı yoluna aykırılık kararı üzerine ne şekilde ve hangi sürede adlî yargıda dava açılacağı konusunda bir hüküm bulunmaması sebebiyle buradaki boşluğun görevsizlik kararı üzerine davaya görevli mahkemede devam edilebilmesi için uygulanan Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 20. maddesinin kıyasen uygulanarak çözümlenmesi gerektiğine hükmedilmiştir.³⁹ Buna göre, idarî

³⁸ RG, 22.06.1979, S. 16674.

³⁹ "[...] Adli yargı mahkemeleri arasındaki göreve ilişkin uyuşmazlıklarda başvuru; görevsizlik veya yetkisizlik kararı verilmesi üzerine, davacının, kararın kesinleşmesi tarihinden itibaren on gün içinde yeniden dilekçe vermesinin gerektiği, aksi takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verileceğine ilişkin HUMK m. 193 hükmünün, somut olaya kıyasen uygulanması gerekir [...]" Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 27.02.2008 tarihli ve 21-140/205 sayılı kararı (Lexpera). Aynı yönde bkz. Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin 25.12.2012 tarihli ve 10482/26913 sayılı kararı (Kazancı).

yargıdaki mahkemenin, davanın reddine karar vermesinden sonra, bu karara karşı kanun yoluna başvurulmuyorsa bu kararın tebliği tarihinden; süresi içinde kanun yoluna başvurulmayarak kesinleşmiş ise kararın kesinleştiği tarihten; kanun yoluna başvurulmuşsa bu başvurunun reddi kararının tebliğ tarihinden itibaren iki hafta içinde idarî yargıdaki mahkemeye başvurularak, yargılama dosyasının adlî yargıdaki görevli mahkemeye gönderilmesinin talep edilmesi gerekir. Bu süreye uyulduğu takdirde, hukuk mahkemesine gönderilen dava, idarî yargıdaki mahkemede açılan davanın devamı sayılmalıdır.⁴⁰ Bu durumda, davanın açılma tarihi, idarî yargıdaki mahkemede davanın açıldığı tarih olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkla ilgili olarak, yargılama dosyasının iki haftalık süre içerisinde görevli icra mahkemesine gönderilmesi talep edilmelidir.

Eğer Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 20. maddesindeki süreye uyulmazsa, yargı yolu bakımından hatalı olarak idarî yargı yolundaki mahkemesinde açılmış olan dava açılmamış sayılacağından, dava açılmasının tüm sonuçları ortadan kalkacaktır. Bu durumda özellikle hak düşürücü süre korunmamış ve zamanaşımı süresi kesilmemiş sayılacaktır.⁴¹ Dolayısıyla KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkla ilgili olarak, yargılama dosyasının iki haftalık süre içerisinde görevli icra mahkemesine gönderilmesi talep edilmediği takdirde, şikâyet süresinin kaçırılmış olması durumuyla karşılaşılabılır.

Kanaatimizce doktrinde haklı olarak ifade edildiği üzere, idarî yargı ve adlî yargıda açılan her iki davanın aynı olması koşuluyla iki yargı yolu arasında dilekçelerin hazırlanması yönünden karşılaşılabilecek farklılıklar nedeniyle adlî yargıda yeni bir dava dilekçesi verilmesi uygun olur.⁴² Bu nedenle, KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkla ilgili olarak vergi mahkemesinin yargı yolunun caiz olmamasına ilişkin kararından sonra, söz konusu uyuşmazlıkla ilgili olarak yeni bir dilekçeyle icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulması gerekir.

⁴⁰ Mine Akkan, *Pekcanitez Usûl Medenî Usûl Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 257; Hakan Pekcanitez-Oğuz Atalay-Muhammet Özekes, *Medenî Usûl Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s. 71; Baki Kuru-Burak Aydın, *Medenî Usul Hukuku El Kitabı*, C. I, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 251.

⁴¹ Akkan, *Pekcanitez Usûl*, s. 260; Pekcanitez-Atalay-Özekes, s. 71; Kuru-Aydın, *El Kitabı C. I*, s. 251.

⁴² Baki Kuru, *Hukuk Muhakemeleri Usulü C. I*, İstanbul, 2001, s. 741-742; Akkan, *Pekcanitez Usûl*, s. 260; Pekcanitez-Atalay-Özekes, 2022, s. 71.

D. Uyuşmazlık Mahkemesinin KDV'ye İlişkin Uyuşmazlıkların Adli Yargıya Tâbi Olduğu Yönündeki İçtihadı

Uyuşmazlığın adli yargılamanın bir parçasını oluşturduğunu, icra dairesinin yapmış olduğu bir işlemden kaynaklanan uyuşmazlığın, doğal olarak icra dairesinin işlemlerini denetleyen yargı mercii olan icra mahkemesince çözümlenmesi gerekir. İcra takiplerinde harç ve vergi tarh ve tahakkukuna dair işlemler icra dairesi tarafından yapılır. İcra dairesinin KDV'nin tarh ve tahakkuku ile damga vergisine ilişkin işleminden doğan uyuşmazlığın çözümünde vergi mahkemesi değil, icra mahkemesi görevlidir. Bu noktada KDV'ye ilişkin işlemin kaynağını icra dairesinin vermiş olduğu karar oluşturmaktadır. Uyuşmazlık Mahkemesi bir kararında, icra dairesince yapılan KDV oranına ve damga vergisine ilişkin işlemin, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet yoluyla icra mahkemesince çözümleneceğine, uyuşmazlığın icra dairesinin bir işleminden kaynaklandığından, bu işlemin kanuna uygun olup olmadığının, adli yargı merciiince çözümlenmesi gerektiğine karar vermiştir. Nitekim Uyuşmazlık Mahkemesi'nin anılan 18.10.2021 tarihli kararında⁴³, icra dairesince satışı yapılan aracı alan davacının, satın alma bedeli üzerinden %1 oranında ödemesi gerekirken, fazladan, %18 oranında ödemiş olduğu KDV'nin iadesi talebiyle idarî yargıda (vergi mahkemesinde) açmış olduğu davanın, adli yargıya tâbi olan icra mahkemesince

⁴³ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 18.10.2021 tarihli ve 450/506 sayılı kararı (Lexpera). Aynı yönde bkz. "2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 'Vergi Mahkemelerinin Görevleri' başlıklı 6. maddesinde, Vergi Mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalarla, bu konularla ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümleyeceği hükmüne yer verilmiştir. Hal böyle iken, İcra Müdürlüğüne yapılan ihale sonucunda alınan araçlara ilişkin, icra müdürlüğüne verilen %18 oranında KDV ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet 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 uyuşmazlığın, İcra Müdürlüğüne tesis ettiği bir işlemden kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır". (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 23.12.2019 tarihli ve 771/893 sayılı kararı (Lexpera)). "Hal böyle iken, İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak yapılan ihale sonucunda alınan taşınmaza ilişkin, icra müdürlüğüne verilen %18 oranında KDV ve 453,00 TL Damga Vergisi ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet 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 uyuşmazlığın, İcra Müdürlüğüne tesis ettiği bir işlemden kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır." (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 03.03.2014 tarihli ve 172/220 sayılı kararı (Lexpera).

çözümlemesi gerektiğine hükmedilmiştir. Uyuşmazlık Mahkemesi'nin söz konusu kararında yer vermiş olduğu şu ifadeler oldukça yerindedir: "Mevzuat hükümleri ile somut olay birlikte irdelendiğinde; İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak yapılan ihale sonucunda alınan taşıta ilişkin, İcra Müdürlüğünce verilen %18 oranında KDV ve damga vergisi ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet 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 uyuşmazlığın, İcra Müdürlüğünün tesis ettiği bir işlemde kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin Kanuna uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır."

Benzer şekilde Uyuşmazlık Mahkemesi 13.05.2013 tarihli başka bir kararında⁴⁴ "icra müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak yapılan ihale sonucunda alınan taşınmaza ilişkin icra müdürlüğünce verilen %18 oranında KDV ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılık iddiasının şikâyet yolu ile icra mahkemesinde çözümleneceği, anılan işlemin kanuna uygun olup olmadığı hususunda karar vereceği, işlem icra müdürlüğünün tesis ettiği bir işlemde kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır." şeklinde karar vermiş olup, bu karara göre KDV'ye ilişkin uyuşmazlık bakımından adli yargının caiz olduğu sonucuna varmıştır.⁴⁵

⁴⁴ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü, 13.05.2013 tarihli ve 250/651 sayılı kararı (Lexpera). Aynı yönde bkz. "Olayda, davacılar tarafından, Balçova Belediye Başkanlığına karşı ilama dayalı olarak yapılan takibe ilişkin, icra takibini yürüten İzmir 14. İcra Müdürlüğü'nün 03.06.2011 gün, E: 2008/1661 sayılı, dosyaya gelen parayı davacılara ödemeyerek, damga vergisi yatırılması gerektiğine dair kararının iptaline karar verilmesi istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır [...] Hal böyle iken, İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak, icra müdürlüğünce alınan, dosyaya gelen paranın davacılara ödemeyerek damga vergisi yatırılması gerektiğine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet 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 uyuşmazlığın, İcra Müdürlüğünün tesis ettiği bir işlemde kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır." (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 08.04.2013 tarihli ve 185/474 sayılı kararı (Lexpera)).

⁴⁵ Aynı yönde bkz. "Hal böyle iken, İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak yapılan ihale sonucunda alınan taşınmaza ilişkin, icra müdürlüğünce verilen %18 oranında KDV ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet 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 uyuşmazlığın, İcra Müdürlüğünün tesis ettiği bir işlemde kaynak-

Uyuşmazlık Mahkemesi konuyla ilgili başka bir kararında şu ifadelerle isabetle yer vermiştir: “Mevzuat hükümleri ile somut olay birlikte irdelendiğinde; İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak yapılan ihale sonucunda alınan taşınmaza ilişkin, İcra Müdürlüğünce verilen %18 oranında KDV ve damga vergisi 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 uyuşmazlığın, İcra Müdürlüğünün tesis ettiği bir işlemde kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin Kanuna uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır. Yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın başvurusunun kabulü ile davalı idarenin yaptığı görev itirazının reddine ilişkin İstanbul [...] Vergi Mahkemesinin 02/07/2020 tarihli ve E. 2020/1601 sayılı görevlilik kararının kaldırılması gerekmiştir.”⁴⁶

landığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır.” (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 01.07.2013 tarihli ve 1111/1257 sayılı kararı (Lexpera)).

⁴⁶ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 05.04.2021 tarihli ve 57/136 sayılı kararı (Lexpera). Aynı yönde bkz. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 01.03.2021 tarihli ve 42/85 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 22.10.2018 tarihli ve 464/603 sayılı kararı (Lexpera), Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 13.10.2014 tarihli ve 842/918 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 07.10.2013 tarihli ve 1190/1434 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü, 05.07.2021 tarihli ve 278/402 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 05.04.2021 tarihli ve 52/157 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 05.04.2021 tarihli ve 177/224 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 23.12.2019 tarihli ve 693/844 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 25.11.2019 tarihli ve 633/774 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.01.2019 tarihli ve 913/62 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.12.2018 tarihli ve 779/833 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.05.2018 tarihli ve 349/318 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 26.03.2018 tarihli ve 101/184 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 09.05.2016 tarihli ve 260/300 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 18.10.2021 tarihli ve 451/507 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 18.10.2021 tarihli ve 450/506 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 20.09.2021 tarihli ve 433/466 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 05.04.2021 tarihli ve 56/135 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 23.12.2019 tarihli ve 694/892 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 21.10.2019 tarihli ve 639/708 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 22.10.2018 tarihli ve 589/662 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 03.05.2021 tarihli ve 259/316 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 01.03.2021 tarihli ve 49/106 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü-

E. Yargıtay'ın ve Danıştay'ın KDV'ye İlişkin Uyuşmazlıkların Adli Yargıya Tâbi Olduğu Yönündeki İçtihadı

Yargıtay, özellikle Uyuşmazlık Mahkemesinin KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların idarî yargıya tâbi olduğu yönündeki 28.02.2022 tarihli kararlarından önceki döneme ilişkin vermiş olduğu kararlarında, söz konusu uyuşmazlıkların adli

nün 01.03.2021 tarihli ve 95/122 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.09.2020 tarihli ve 423/567 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 27.04.2020 tarihli ve 220/248 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.02.2020 tarihli ve 111/176 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 23.12.2019 tarihli ve 771/893 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 29.04.2019, 289/344 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 01.07.2013 tarihli ve 1111/1257 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 09.05.2016 tarihli ve 244/287 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 30.11.2015 tarihli ve 799/814 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 08.04.2013 tarihli ve 185/474 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.12.2018 tarihli ve 627/816 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 22.10.2018 tarihli ve 592/661 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 30.12.2013 tarihli ve 1412/1780 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 07.10.2013 tarihli ve 1210/1440 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 08.04.2013 tarihli ve 221/476 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.02.2020 tarihli ve 46/114 (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 23.12.2019 tarihli ve 673/822 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.12.2018 tarihli ve 621/523 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 20.02.2017 tarihli ve 524/14 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 26.03.2018 tarihli ve 135/185 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 11.03.2013 tarihli ve 182/321 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 23.12.2019 tarihli ve 725/823 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 26.03.2018 tarihli ve 128/162 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 25.11.2019 tarihli ve 282/744 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.12.2018 tarihli ve 622/844 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.05.2018 tarihli ve 297/283 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 01.04.2014 tarihli ve 304/346 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 20.02.2017 tarihli ve 523/13 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 30.09.2019 tarihli ve 512/601 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 26.11.2018 tarihli ve 789/789 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 25.12.2017 tarihli ve 745/823 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.09.2015 tarihli ve 582/594 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 27.01.2014 tarihli ve 47/56 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 30.12.2013 tarihli ve 1611/1824 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 20.04.2018 tarihli ve 149/216 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 08.04.2013 tarihli ve 125/470 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.12.2012 tarihli ve 116/278 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 03.05.2010 tarihli ve 108/98 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 03.05.2010 tarihli ve 117/99 sayılı kararı (Lexpera); Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 25.03.2019 tarihli ve 602/247 sayılı kararı (Lexpera).

yargıya tâbi olduğuna görüşünü benimsemiştir. Yargıtay kararlarında KDV'ye ilişkin işlemin, icra dairesi işlemi olduğu ve bu işlemin ancak şikâyet başvurusu üzerine icra mahkemesince incelenebileceğine vurgu yapılmıştır. Örneğin,

“Şikayetçi ihale alıcısı icra mahkemesine başvurusunda satışı yapılan taşınmazın ihale bedeli üzerinden %1 KDV alınması gerektiğini ileri sürmüş, mahkemece icra dairesinde ihale gerçekleştirildikten sonra ihaleye ilişkin KDV'nin tarh ve tahakkuk işlemleri bu verginin mükellefi sıfatı ile yaptığı işlemlerden doğan ihtilafların çözüm yerinin vergi mahkemeleri olduğu gerekçesi ile davanın reddine karar verilmiştir. [...] Uyuşmazlık Mahkemesi kararı uyarınca belirtilen nedenlerle, davanın görüm ve çözümünde adli yargı yeri görevli olduğundan icra mahkemesince, şikayetin esasını incelenerek oluşacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken ihtilafın çözümünde vergi mahkemelerinin görevli olduğundan bahisle istemin reddi isabetsizdir.”⁴⁷

“Somut olayda; Aliağa İcra Müdürlüğü'nün 2011/843 Talimat sayılı dosyasından yapılan satış nedeniyle şikayetçinin satın aldığı traktör nedeniyle fazla yatırıldığı belirtilen 7.395,00 TL.- KDV ile ikinci kez ödenen 215,32 TL.- damga vergisinin iadesine ilişkin olup icra memurunun işlemine yönelik şikayet niteliğinde olduğundan uyuşmazlık icra mahkemesinde çözümlenmelidir. O halde mahkemece, şikayetin esasını incelenerek sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken görev yönünden istemin reddine karar verilmesi isabetsizdir.”⁴⁸

“KDV'ye ilişkin işlemin kaynağı İcra Müdürlüğü'nün tesis etmiş olduğu karara ilişkin olduğundan, işlemin yasaya uyarlılığı, şikayet yoluyla, İcra Mahkemelerinin denetiminde olduğunun kabulü gerekir. Yukarıda açıklanan olgular karşısında Dairemizin değişen içtihadına göre KDV'ye ilişkin şikayetin İcra Mahkemelerinde incelenmesi gerektiğinden mahkemece şikayetin esasının incelenerek oluşacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken şikayeti inceleme isteminin yargı yolu nedeniyle reddi yönünde hüküm tesisi isabetsizdir.”⁴⁹

⁴⁷ Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 11.07.2013 tarihli ve 17781/25818 sayılı kararı (Lexpera).

⁴⁸ Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 08.07.2013 tarihli ve 17981/25613 sayılı kararı (Lexpera).

⁴⁹ Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 01.7.2013 tarihli ve 17775/24634 sayılı kararı (Lexpera). Aynı yönde bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 03.12.2013 tarihli ve 30784/38280 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 08.10.2013 tarihli ve 22618/31835 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 14.11.2013 tarihli ve 27414/ sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 11.11.2013 tarihli ve 27039/35429 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 02.07.2013 tarihli ve 17506/24824 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 26.09.2013 tarihli ve 20301/29966 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 17.02.2014 tarihli ve 1717/4046 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk

Danıştay da, özellikle Uyuşmazlık Mahkemesinin KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların idarî yargıya tâbi olduğu yönündeki 28.02.2022 tarihli kararlarından önceki döneme ilişkin vermiş olduğu kararlarında, söz konusu uyuşmazlıkların adli yargıya tâbi olduğuna görüşünü benimsemiştir. Danıştay kararlarında KDV'ye ilişkin işlemin, icra dairesi işlemi olduğu ve bu işlemin ancak şikâyet başvurusu üzerine icra mahkemesince incelenebileceğine vurgu yapılmıştır. Örneğin,

“Bu durumda; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun “Vergi Mahkemelerinin Görevleri” başlıklı 6'ncı maddesinde, Vergi Mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalan ile tarifelere ilişkin davalarla, bu konularla ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümleneceği hükmüne yer verilmiş ise de; İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takip sonucu tahsil harcı alınması işleminin, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet yolu ile İcra Mahkemesinde ileri sürüleceği, Mahkemenin işlemin Kanuna uygun olup olmadığı hususunda karar vereceği kuşkusuzdur. Adli yargılamanın bir parçasını oluşturan bu uyuşmazlığın, icra Müdürlüğünün tesis ettiği bir işlemten kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin Kanuna uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne Aydın Vergi Mahkemesi'nin 30/05/2011 tarih ve E: 2011/1175, K: 2011/1369 sayılı kararının görev yönünden bozulmasına 12/03/2013 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.”⁵⁰

F. Uyuşmazlık Mahkemesinin KDV'ye İlişkin Uyuşmazlıkların İdarî Yargıya Tâbi Olduğu Yönündeki İçtihadı (28.02.2022)

Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 28.02.2022 tarihli kararında⁵¹ ise, “verginin iadesinin muhatabı vergi dairesi olmuştur” denilerek, icra müdürünün, KDV mükellefi olarak vergi beyannamesi vermesiyle yükümlülüğünün sona erdiği belir-

Dairesinin 14.11.2013 tarihli ve 26092/35967 sayılı kararı (Lexpera). Harçlar Kanunu uyarınca icra dairesinin İcra ve İflâs Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yaptığı tahsil harcı kesme işlemine karşı İcra ve İflâs Kanunu'nun 16. maddesi uyarınca şikâyet yoluna başvurulabilir (8. HD, 06.06.2013 tarihli ve 5689/8593 sayılı kararı (Kazancı)). Aynı yönde bkz. Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 19.06.2012 tarihli ve 5654/5757 sayılı kararı (Kazancı).

⁵⁰ Danıştay 9. Dairesinin 12.03.2013 tarihli ve 7661/1697 sayılı kararı (Lexpera).

⁵¹ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.02.2022 tarihli ve 634/122 sayılı kararı (Lexpera). Tapu harcına ilişkin aynı yönde başka bir karar için bkz. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.02.2022 tarihli ve 593/61 sayılı kararı (Lexpera).

tilerek, fazla alınan verginin iadesi bakımından artık muhatabın vergi dairesi olduğu kabul edilmektedir. Anılan kararda şu ifadelere yer verilmiştir: “Dava, davacı tarafından Ankara 22. İcra Müdürlüğü’nün Sulh Hukuk Mahkemesi Satış Memurluğu sıfatıyla 2015/227 sayılı dosyasında yapılan açık artırma usulu ihale sonucu satılan taşınmaza ilişkin olarak %8 yerine %18 alındığı ileri sürülen KDV’nin fazlaya ilişkin kısmının iadesine karar verilmesi istemiyle açılan davanın istinaf aşamasında süre aşımı nedeniyle reddi sonrasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 124. maddesi kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan şikayet başvurusunun reddi işleminin iptali ile fazla tahsil edilen verginin iadesi istemiyle açılmıştır. Somut olayda, ihale yoluyla satışı yapılan taşınmaza ilişkin olarak tahakkuk ettirilen %18 oranlı KDV’nin vergi dairesince tahsil edildiği noktasında tartışma bulunmamaktadır. Bu durumda, satış memurluğunun vergi sorumlusu sıfatı sona ermiş, verginin iadesinin muhatabı vergi dairesi olmuştur. Bu kapsamda açılan davada da, 3065 sayılı Kanun hükümleri gereğince katma değer vergisine ilişkin uyuşmazlığını görüm ve çözümü görevi, 2576 sayılı Kanun uyarınca idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemelerine ait bulunmaktadır. Bununla birlikte, somut olayda şikayet başvurusu ve şikayet başvurusunun reddi işleminin Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olması ve uyuşmazlığın çözümünün de bu kapsamda yapılması gerektiği açık olup söz konusu katma değer vergisinin %8 orandan fazlasının iadesi istemine ilişkin davada vergi mahkemesinin görevli olduğu anlaşılmıştır.”

Uyuşmazlık Mahkemesi’nin aynı yöndeki başka bir kararında şu ifadelere yer verilmiştir: “Dava, davacı tarafından Urla Sulh Hukuk Mahkemesi Satış Memurluğunun 2020/2 sayılı dosyasında yapılan açık artırma usulu ihale sonucu satılan taşınmaza ilişkin olarak %1 yerine %18 alındığı ileri sürülen KDV’nin fazlaya ilişkin kısmının iadesine karar verilmesi istemiyle tahsil işlemini gerçekleştiren vergi dairesine karşı açılmıştır. Somut olayda, ihale yoluyla satışı yapılan taşınmaza ilişkin olarak tahakkuk ettirilen %18 oranlı KDV’nin vergi dairesince tahsil edildiği noktasında tartışma bulunmamaktadır. Bu durumda, satış memurluğunun vergi sorumlusu sıfatı sona ermiş, verginin iadesinin muhatabı vergi dairesi olmuştur. Bu kapsamda açılan davada da, 3065 sayılı Kanun hükümleri gereğince katma değer vergisine ilişkin uyuşmazlığını görüm ve çözümü görevi, 2576 sayılı Kanun uyarınca idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemelerine ait bulunmaktadır. Bununla birlikte, somut olayda da uygulanması mümkün görünen (§ 8-9), icra mahkemelerinin ‘istihkak davaları’ ile ‘ihalenin feshi davalarına’ ilişkin kararları dışındaki takip hukukuna ilişkin (memur işlemini şikayet, haciz, satış vb.) kararları maddi anlamda kesin hüküm teşkil et-

memektedir (§ 7). Dolayısıyla, somut olaydaki gibi KDV'nin tahsilini gerçekleştiren vergi idaresinin olası şikayet davasının tarafı olmaması ve mahkemece şikayet konusu hakkında verilecek kararın maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmemesi nedeniyle, KDV'nin oranı yönünden Sulh Hukuk Mahkemesince verilecek kararın icrailiği de tartışmalı hale geleceğinden 'memur işlemini şikayet davası' sürecinin uyuşmazlık konusu olaya uygulanması mümkün görünmemektedir. Bu durumda, söz konusu katma değer vergisinin %1 orandan fazlasının iadesi istemine ilişkin davada vergi mahkemesinin görevli olduğu anlaşılmıştır."⁵²

Yine Uyuşmazlık Mahkemesi'nin aynı yöndeki başka bir kararında şu ifadelerle yer verilmiştir: "Dava, İcra Müdürlüğüne yapılan ihale üzerine satın alınan taşınmazın satın alma bedeli üzerinden %18 oranında hesaplanarak ödenen katma değer vergisinin, istisna kapsamında olduğu ve ödenmemesi gerektiği ileri sürülerek, yersiz tahsil edilen katma değer vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali ve fazladan ödenen katma değer vergisinin iadesi istemiyle açılmıştır. Olayda; İcra Müdürlüğüne yapılan ihale üzerine alınan taşınmazın satın alma bedeli üzerinden hesaplanarak Vergi Dairesi Müdürlüğüne yatırılan katma değer vergisinin iadesi istenilmektedir. Bu vergi dayanağını 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'ndan almaktadır. Mükellefi ve uygulanacağı oran anılan Kanun hükümleri uyarınca belirlenmektedir. Taşınmaz tesliminin icra veya iflas idaresince yapılan ihale yoluyla gerçekleşmesi ve teslim bedeli üzerinden hesaplama yapılarak verginin tahsil edilmesi, bu işlemi özel hukuk ilişkisine dönüştürmemektedir. Bu itibarla, taşınmaz tesliminin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre vergi istisnası kapsamında bulunup bulunmadığının, vergiye tabi olması halinde hangi oranda vergi hesaplanması gerektiğinin tespitine yönelik olarak, 3065 sayılı Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre inceleme yapılması gerekmektedir. Bu yoldaki incelemeyi yapma görevi, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun maddeleri uyarınca Vergi Mahkemesine verilmiştir. Bu durumda, ihale yoluyla satın alınan taşınmazın satın alma bedeli üzerinden hesaplanarak tahsil edilen katma değer vergisinin istisna kapsamında olduğu ileri sürülerek verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolundaki işlemin iptali ile ödenen katma değer vergisinin yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davanın

⁵² Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.02.2022 tarihli ve 524/120 sayılı kararı (RG, 09.10.2022, S. 31861).

görüm ve çözümünde 2577 sayılı Kanun'un 2. ve 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi uyarınca idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemesinin görevli olduğu sonucuna varılmıştır.⁵³

G. Yargıtay'ın ve Danıştay'ın Uyuşmazlık Mahkemesi'nin KDV'ye İlişkin Uyuşmazlıkların İdarî Yargıya Tâbi Olduğu Yönündeki İçtihadından (28.02.2022) Sonraki Döneme İlişkin İçtihadı

Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 28.02.2022 tarihli kararından sonra Yargıtay da vermiş olduğu kararlarında Uyuşmazlık Mahkemesi'nin varmış olduğu sonuca katılmıştır. Bu noktada ihale sonrasında KDV'nin tahsil edilmesi hâlinde fazla ödenen verginin iadesi talebinin muhatabının vergi dairesi olduğu gerekçesiyle KDV'ye ilişkin uyuşmazlığın idarî yargı yoluna tâbi vergi mahkemelerince görülüp karara bağlanması gerektiği savunulmaktadır. Örneğin,

“6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 114. maddesinin 1. bendinin (b) alt bendi gereğince yargı yolunun caiz olması dava şartı olup 115. maddesine göre ise mahkeme, dava şartlarının mevcut olup olmadığını davanın her aşamasında kendiliğinden araştırır. Taraflar da dava şartı noksanlığını her zaman ileri sürebilirler. Dava şartı noksanlığının tespit edilmesi halinde ise 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 115/2. maddesi gereğince dava şartı yokluğundan usulden ret kararı verilmesi gerekmektedir. Somut olayda; Katma Değer Vergisi'nin tahsil edildiği noktada tartışma bulunmamaktadır. Bu bağlamda verginin iadesinin muhatabı vergi dairesi olmuştur. Bu kapsamda açılan davada da; 3065 sayılı Kanun hükümleri gereğince katma değer vergisine ilişkin uyuşmazlığın görüm ve çözümü görevi, idari yargı içerisinde yer alan Vergi Mahkemelerine ait bulunmaktadır. Nitekim Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 2021/524 Esas, 2022/120 Karar no. ve 28.02.2022 tarihli kararı da aynı doğrultudadır. O halde mahkemece yargı yolunun caiz olmaması nedeniyle davanın usulden reddine karar verilmesi gerekirken işin esasının incelenerek yazılı şekilde hüküm kurulması, istinaf başvurusu üzerine de Bölge Adliye Mahkemesince, başvurunun esastan reddine karar verilmesi isabetsiz olup İlk Derece Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”⁵⁴

“Somut olayda; şikayete konu KDV'nin, şikayet tarihi olan 07.06.2021 tarihinden önce 04.06.2021 tarihinde ödendiği görülmekte olup, verginin iadesinin

⁵³ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 28.02.2022 tarihli ve 597/62 sayılı kararı (RG, 09.10.2022, S. 31861).

⁵⁴ Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 16.03.2023 tarihli ve 9025/1747 sayılı kararı (İçtihat Bülteni).

muhatabı da artık vergi dairesidir. Bu kapsamda açılan davada da; uyuşmazlığın çözümü görevi idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemelerine aittir. HMK'nın 114/1-b maddesi gereğince yargı yolunun caiz olmasına ilişkin dava şartı ile aynı Kanunun 115. maddesine göre mahkemenin, dava şartlarının mevcut olup olmadığını davanın her aşamasında kendiliğinden araştıracağı ile dava şartı noksanlığının tespit edilmesi halinde HMK'nın 115/2. maddesi gereğince dava şartı yokluğundan usulden ret kararı verilmesi gerektiğine ilişkin düzenlemeler gereğince, temyiz incelemesi aşamasında yargı yolunun değerlendirilmesi gerekmiştir. O halde ilk derece mahkemesince yargı yolunun caiz olması nedeniyle istemin usulden reddine karar verilmesi gerekirken işin esasının incelenerek yazılı şekilde hüküm kurulması, istinaf başvurusu üzerine de Bölge Adliye Mahkemesince, başvurunun esastan reddine karar verilmesi isabetsiz olup İlk Derece Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”⁵⁵

Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 28.02.2022 tarihli kararından sonra Danıştay da vermiş olduğu kararlarında Uyuşmazlık Mahkemesi'nin varmış olduğu sonuca katılmıştır. Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında dikkat çekici olan husus, KDV'ye ilişkin uyuşmazlık bakımından, icra dairesinin “sadece beyanname vermekten ibaret olan bir yükümlülüğünün” bulunduğu ve uyuşmazlığın, salt “vergisel uyuşmazlık” olduğuna vurgu yapılmasıdır. Söz konusu kararda şu ifadeler yer verilmiştir: “Fazladan tahsil edilen katma değer vergisinin düzeltme ve şikayet yoluyla iadesine ilişkin uyuşmazlığın çözümü, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede hata olup olmadığı, icra müdürlüğü aracılığıyla ihale yoluyla gerçekleşen taşınmaz tesliminin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi

⁵⁵ Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 21.03.2023 tarihli ve 8840/1847 sayılı kararı (İçtihat Bülteni). Aynı yönde Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 16.09.2022 tarihli ve 10372/8936 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 12.09.2022 tarihli ve 8154/8523 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 04.07.2022 tarihli ve 7317/8118 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 04.07.2022 tarihli ve 7403/8121 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 04.07.2022 tarihli ve 7248/8117 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 04.07.2022 tarihli ve 7357/8110 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 30.05.2022 tarihli ve 5675/6423 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 30.05.2022 tarihli ve 1611/6425 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 30.05.2022 tarihli ve 2419/6426 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 30.05.2022; 4307/6427 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 30.05.2022, 3902/6422 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 30.05.2022 tarihli ve 5088/6424 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 30.05.2022 tarihli ve 4578/6428 sayılı kararı (E-Uyar); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 09.05.2022 tarihli ve 12813/5438 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 16.06.2022 tarihli ve 12943/7373 sayılı kararı (E-Uyar).

Kanunu'na tabi olup olmadığı, tabi olması halinde hangi oranda vergi hesaplanacağı, teslimin muafiyet ya da istisna niteliği taşıyıp taşımadığı gibi hususların belirlenmesini gerektirmektedir. 3065 sayılı Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bu yöndeki incelemeyi yapma görevi, 2576 sayılı Kanun'la Vergi Mahkemelerine verilmiştir. Vergi Mahkemesinin; icra müdürlüğünce tesis edilen işlemlerin; 3065 sayılı Kanun ve Genel Uygulama Tebliğinin kendisine yüklediği beyanname verme yükümlülüğünü yerine getirmekten ibaret olduğu hususu gözetilmeksizin, icra müdürlüğü aracılığıyla satışı gerçekleşen taşınmaza ilişkin olarak ortaya çıkan vergisel uyuşmazlığın hukuki denetiminin 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun şikayet yolu hükümlerince İcra Mahkemelerince yapılması gerektiği yönündeki kararda hukuka uyarlık görülmemiştir. Bu nedenle, icra müdürlüğünce gerçekleştirilen açık artırma yoluyla satın alınan taşınmazın satın alma bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin KDV Kanunu 17/4-r bendi uyarınca KDV'den istisna olduğu ileri sürülerek yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddi yolunda kurulan idari işlemin iptali ile fazladan ödenen katma değer vergisinin yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davanın görüm ve çözümünde 2577 sayılı Yasanın 2. ve 2576 sayılı Yasanın 6. maddesi uyarınca idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemesinin görevli olduğu sonucuna varıldığından, Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir.”⁵⁶

H. Konuyla İlgili Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi ve Görüşümüz

KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların bakımından adlî yargı yoluna mı yoksa idarî yargı yoluna mı tâbi olduğu tartışmalı bir konu olup, konuyla ilgili olarak Uyuşmazlık Mahkemesi'nin, Yargıtay'ın ve Danıştay'ın farklı dönemlerde, farklı yönde kararları mevcuttur. KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından görevli mahkemenin belirlenmesi, öncelikle yargı yolunun belirlenmesiyle mümkündür. Zira bir yargı yoluna giren uyuşmazlığın başka bir yargı yoluna giren mahkemece incelenip karara bağlanması mümkün değildir.

Uyuşmazlık Mahkemesi'nin cebrî ihale kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların idarî yargıya tâbi olduğu yönündeki 28.02.2022 tarihli içtihadına katılmıyoruz. Aynı şekilde, Yargıtay ve Danıştay'ın da, Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 28.02.2022 tarihinde vermiş olduğu kararlardan sonra, içtihat değişikliğine giderek, KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların idarî yargıya tâbi olduğu

⁵⁶ Danıştay 4. Dairesinin 07.03.2022 tarihli ve 844/1320 sayılı kararı (Lexpera).

yönündeki kararlarına katılmıyoruz. Öte yandan Uyuşmazlık Mahkemesi'nin, Yargıtay'ın ve Danıştay'ın KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların adli yargıya tâbi olduğu yönündeki 28.02.2022 tarihinden önceki tarihli içtihadına katılıyoruz.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, her ne kadar Uyuşmazlık Mahkemesi'nin ve Yargıtay'ın yeni tarihli kararlarında aksi ifade edilmiş olsa da, 3095 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi mahkemelerinin görevli olacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle cebri ihale kapsamında tahsil edilen KDV'yle uyuşmazlıkların idari yargıya tâbi olacağına ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Zaten bugüne kadar konunun tartışmalı olmasının ve farklı dönemlerde farklı yönde içtihadın gelişmesinin temel sebebi konuyla ilgili kanuni düzenlemenin mevcut olmamasıdır. Ancak incelediğimiz kararlarda yer yer genel ifadeler kullanılmak ve 3095 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile Tebliği zikredilmek suretiyle, âdeta KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından "idari yargıya tâbi" olduğu şeklinde kanuni düzenleme mevcutmuş gibi bir izlenim oluşmaktadır. Oysa Gerek İcra ve İflas Kanunu'nda gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde böyle bir düzenleme mevcut değildir. Gerek icra hukuku gerek vergi hukuku yorumu oldukça sınırlı alan tanıyan hukuk dalları olup, kanunilik ilkesi gereği kuralların ve usûllerin kanunda açıkça düzenlenmesi gerekir.

Ayrıca anılan kararlarda yargı yolu ile görev kavramları isabetli şekilde de kullanılmamıştır. Yargı yolu kavramı, yer yer "görev" şeklinde ifade edilmiştir. Kavramların ve kurumların doğru kullanılması, hukukun doğru uygulanmasının ilk kuralıdır.

Danıştay'ın KDV'ye ilişkin uyuşmazlık bakımından, icra dairesinin "sadece beyanname vermekten ibaret olan bir yükümlülüğünün" bulunduğu ve uyuşmazlığın, salt "vergisel uyuşmazlık" olduğu görüşüne katılmıyoruz. Zira bu görüş benimsendiği takdirde, icra takibinin paraya çevirme (satış) aşamasının, kanunen icra dairesince gerçekleştirilen ve birbirine eklenen işlemler bütünü olduğu gerçeği görmezden gelinmiş olunur. Paraya çevirme, tümüyle İcra ve İflas Kanunu'na bağlı bir işlem olup, bu süreçteki yolsuzlukların şikâyet yoluyla ileri sürülmesi gerekir. Paraya çevirme (satış) işlemi, icra dairesince gerçekleştirilen, kanunilik ilkesi uyarınca sıkı şekil şartlarına ve icra mahkemesinin denetimine tâbi olan, icra işlemi olup, bu işlemi kısmen "icra hukukuna özgü" kısmen "vergisel" olarak nitelendirmek mümkün değildir. Satış işlemleri arasında KDV tahsiline ilişkin bir işlemin de yer alması, bu işlemin icra dairesince yapıldığı gerçeğini değiştirmez. Asıl olan icra takibi ve icra takibinin satış aşamasında

icra dairesince yapılan satış ve bağlantılı işlemlerdir. Bu işlemlerden KDV tahsiline ilişkin işlemin vergisel yönünün bulunması, söz konusu işlemi icra dairesinin yapmış olduğu bir takip işlemi olma niteliğini kaybettirmez. Söz konusu işlemde doğan tüm uyuşmazlıklar adlî yargının parçasını oluşturur. Aksi hâlde kanunilik, hukukî güvenlik ve adil yargılanma hakkına aykırılık söz konusu olur. Satış işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların neredeyse tamamını adlî yargıya dâhil görüp, sadece KDV'ye ilişkin uyuşmazlığı idarî yargıya tâbi kılmayı haklı gösteren herhangi bir gerekçe yoktur. KDV'nin eksik yatırılması hâlinde, bunun tamamlanmasını ve tamamlanmadığı takdirde ihalenin iptal edecek olan merci icra dairesidir. Fakat KDV'nin olduğundan fazla yatırılması hâlinde ortaya çıkan uyuşmazlığın vergi mahkemesince çözümlenmesi de tutarlı bir yaklaşımdır.

Cebrî satışların özelliği nedeniyle KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların da kendine özgü özellikleri mevcuttur. Bu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde, sıradan bir "vergi hukuku uyuşmazlığının" söz konusu olmadığı ve cebrî icra faaliyeti kapsamında ortaya çıkan, satış işleminin parçasını oluşturan bir "icra hukuku uyuşmazlığının" varlığının kabulü gerekir. İcra ve iflâs dairelerince yapılan satışlar, İcra ve İflâs Kanunu hükümleri uyarınca yapılır. Cebrî satışların tâbi olacağı harç ve vergiler, bunların oranı, mükellefi, sorumlusu, muafiyetler, istisnalar ve ödeme zamanı gibi hususlar her ne kadar vergi hukuku mevzuatında düzenlenmiş olsa da bu hususlarla ilgili icra organlarının işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözüm yeri adlî yargı olmalıdır. Zira bir uyuşmazlığın çözümünü kısmen adlî kısmen idarî yargıya tâbi kılmak, çelişkili bir yaklaşımı ifade eder. Başka bir deyişle aslî unsurları (açık arttırma, ihale, ihalenin kesinleşmesi, mülkiyetin geçişi, mahcuzun teslimi, ihalenin feshi, ihale bedelinin ödenme zamanı vb.) itibarıyla icra hukukunu ilgilendiren ve adlî yargıya tâbi olan cebrî icra prosedürü bakımından hem adlî hem de idarî yargı yolunu caiz kılmanın tutarlı bir açıklaması ve bunu haklı gösteren herhangi bir gerekçe yoktur. Birbirine eklenen farklı işlemlerin bir bütün olarak satış (paraya çevirme) aşamasını oluşturduğu icra takibinde, KDV'ye ilişkin uyuşmazlığı ayırarak, idarî yargıya tâbi kılmak; vergi mahkemesince görülmesini kabul etmek, kanun yolu aşamasında da bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ı görevli kılmak, isabetli görülmez. Asıl olan icra dairesince yapılan satış işlemi ve bu kapsamda yapılan, bu işlemle bağlantılı olan işlemlerdir. Bu işlemlerin bazılarının vergisel yönünün olması, bu işlemlerin İcra ve İflâs Kanunu'na uyarınca yapılan cebrî icra işlemleri niteliğini değiştirmez. Farklı bir yaklaşım, bu işlemlerin bir kısmının icra mahkemesi denetiminin dışında bırakılması anlamına da gelir. Böylece vergi mahkemesini de

cebrî icra takibiyle organik bağı bulunmamasına rağmen, icra takibinin âdeti bazı işlemler bakımından denetim yapan organı konumuna gelecektir.

Şu hususu da belirtmek gerekir ki, ihaleden sonra fazla alınan KDV bakımından doğan uyumsuzluğun idarî yargı yoluna tâbi vergi mahkemelerince görülüp, karara bağlanacağını kabul etmek, başka bir usûlî sakıncayı da beraberinde getirmektedir. Şöyle ki, anılan durumda uygulamada “ortada bir icra dairesi işlemi” mevcut olduğundan, genel eğilim, her daim “icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurmak” olacaktır. Diğer taraftan aynı uyumsuzluk için vergi mahkemesine de başvurulduğu takdirde, çoğu zaman eğer şikâyet yargılaması belirli oranda ilerlemişse, yargı yolunun caiz olmaması kararı verilmeyebilecektir. Hatta bu durumda vergi mahkemesi, icra mahkemesinin kararını bekletici sorun yapabilecektir. Bu açıkladığımız ihtimaller, hemen anlaşılacağı üzere hukuka uygun yaklaşımlar olmayıp, ancak KDV’nin yanlış hesaplanması hâlinde vergi yargısının caiz olduğu kabul edildiği takdirde, icra işlemi söz konusu olduğundan, ortaya çıkacak olan belirsizliklerden kaynaklanmaktadır. Yoksa böyle bir durumda bekletici sorun kurumunun işlerlik kazanmaması ve vergi mahkemesinin yargı yolunun caiz olmadığına karar vererek davayı, dava şartı yokluğundan usûlden reddetmesi gerekir.

Belirtmek gerekir ki, hâlihazırda KDV’ye ilişkin uyumsuzluk icra mahkemesince görülmekteyken, yargı yolu aykırılık nedeniyle, ihale alıcısını bu kez idarî yargıda dava açmak zorunda bırakmak da yeniden masraf yapılması, zaman ve emek kaybı anlamına da gelmektedir. Yargı yoluna ve göreve ilişkin kurallar kamu düzenindedir. Bu kapsamda yürürlükte olan kurallara güvenerek mahkemeye başvuran kişinin bu güveninin korunması ve hukukî güvenliğin sağlanması gerekir. Her yönüyle cebrî icra prosedürüne dâhil olan satış işlemi ve bağlantılı işlemleri idarî yargıya tâbi kılmamanın hiçbir yararı bulunmamaktadır.

Haksız yere ödenmiş olan KDV’ye ilişkin işlemle ilgili olarak idarî yargı yolunun caiz olduğunu kabul edebilmek için kanaatimizce üç unsurun birlikte gerçekleşmiş olduğunu kabul etmek gerekir. Ne var ki bu hususların idarî yargıyı caiz sayan yargı kararlarında yeterince tartışılmadığını görmekteyiz. Bu unsurlardan ilki, cebrî ihale kapsamında KDV ödenmesi işlemi paraya çevirme aşamasının bir parçası olmadığı, paraya çevirme aşamasının bir işlemler zinciri olmadığı kabul edilmesidir. İkinci olarak söz konusu işlemin temelde icra dairesi işlemi olmadığını, aksine bu işlemin salt vergi dairesince yapılmış olduğunu, hiçbir şekilde icra dairesinin katılımının bulunmadığını varsaymak gerekir. Üçüncü olarak, KDV ödendiği anda kendiliğinden devletin hazinesine karıştığı-

dan, artık KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından muhatap olarak başvurulabilecek tek merciin vergi dairesi olduğunun kabul edilmesi gerekir. Böylece KDV'nin ödenmesiyle, KDV'ye ilişkin doğacak uyuşmazlıklar, tam anlamıyla "idarî nitelik" kazanır. Dolayısıyla devletin hazinesine karışan paraya ilişkin uyuşmazlık bakımından bu parayı belirleyip, ayırmak suretiyle, adli yargıyı caiz saymak mümkün değildir. Zira devletin bütçesi bir bütün teşkil eder. Ayrıca vergi hukukuna ilişkin bir uyuşmazlığı en iyi bilen merciin vergi mahkemeleri olduğu kabulünden hareketle, KDV'ye ilişkin uyuşmazlık bakımından idarî yargı yolunun caiz olduğu ve dolayısıyla vergi mahkemelerinin görevli olduğu da zikrettiğimiz üç unsurun dışında, ikincil niteliği haiz bir argüman olarak ileri sürülebilir. Kanaatimizce saydığımız üç unsurdan ilk ikisi mevcut olmayıp, üçüncü unsur bakımından da işlemi yapan yargı merciinin icra dairesi olması sebebiyle, bu işlemi düzeltecek merciin de icra dairesi olması gerekir. İcra dairesinin düzeltme talebini reddetmesi hâlinde, her icra dairesi işlemi gibi, hukukî yarar bulunması şartıyla icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulması mümkündür. Dolayısıyla icra dairesinin işlemine karşı doğrudan vergi dairesine ya da doğrudan vergi mahkemesine başvurmak, takip hukuku kurallarına aykırı olduğu gibi, temel hukuk mantığıyla da bağdaşmamaktadır. Ödenmiş olan KDV tutarının devletin hazinesine karışmış olduğu hususu, temel hukuk kurallarına aykırılığın meşru gerekçesi olamaz. Ayrıca vergi hukukuna ilişkin bir uyuşmazlığı en iyi bilen merciin vergi mahkemeleri olduğu fikri de cebri ihale kapsamında tahsil edilen KDV'nin hesaplanması ve uygulanması bakımından ortaya çıkacak uyuşmazlıkların, aynı zamanda takip hukuku boyutunun da bulunması ve karma niteliği haiz olması nedeniyle, icra mahkemesinin de uzmanlık alanına girdiği gerçeğini değiştirmemektedir. Nitekim KDV'nin doğru hesaplanabilmesi için icra mahkemesinin gerekirse keşfe ve bilirkişiye başvurması gerektiği yönünde Yargıtay kararları⁵⁷ mevcuttur.

Öte yandan fazla alınan KDV'ye ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar bakımından idarî yargı yolunun caiz olmadığı, farklı açılardan da gerekçelendirilebilir. Örneğin, harç da vergi gibi devlete yargılama hizmeti karşılığında ödenen paradır. Harcın fazla hesaplanması hâlinde takip alacaklısı fazla hesaplanan harcın şikâyet yoluna başvurarak icra mahkemesince düzeltilmesini talep edebilir. Keza taşınmazın imar durumunun satış ilânında belirtilenden farklı olması durumunda, imar durumunun, satış ilânında yanlış gösterilmesi söz konusu

⁵⁷ Örneğin, Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 26.03.2015 tarihli ve 32010/7320 sayılı kararı (Lexpera); Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 11.11.2014 tarihli ve 27318/26777 sayılı kararı (E-Uyar).

olur. Bu hâlde, yanlışlığın “imar hukukundan kaynaklanan bir yanlışlık” olduğu gerekçesiyle, idarî yargı yolundaki idare mahkemelerine başvurulmasına olanak yoktur. Zira icra dairesinin yapmış olduğu cebrî icra işleminin varlığı söz konusudur. Satış ilânındaki yanlışlığın düzeltilmesi için icra mahkemesinde şikâyet başvurusunda bulunulabilir.

Kanunîlik ilkesi gereği cebrî icra yollarının sınırlı ve belirli olması, icra hukukunda yapılacak yorumların, amaca uygun, temel haklarla uyumlu ve dar yorum yöntemiyle yapılması, sıkı biçimde şekle bağlılık ilkesinin geçerli olması ve cebrî icra faaliyetinin kamusal niteliği ile bu faaliyet sırasında devlet gücünün kullanılması zorunluluğu birlikte değerlendirildiğinde, cebrî ihalede tahsil edilen KDV'nin, İcra ve İflâs Kanunu'nda düzenlenmiş olduğu gözetildiğinde, KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların adlî yargıya tâbi olması gerekir.

Cebrî satış ve ihale bakımından temel hukukî dayanak, icra dairesi işlemleri olup, bunların tâbi olduğu kanun İcra ve İflâs Kanunu'dur. Bu tür işlemlerden doğan uyuşmazlıkların adlî yargıda görülmesi gerekir. Hukukumuzda bazı uyuşmazlıklarla ilgili olarak adlî yargı ile idarî arasındaki sınırın belirlenmesinde zorluk yaşansa da, cebrî ihaleye ilişkin; onun ayrılmaz parçasını oluşturan ve tamamlanmasını sağlayan KDV'nin ödenmesi hususu da, her ne kadar vergi hukuku boyutu bulursa da, icra dairesince yapılmış olan bir işlemin önemli ve ihalenin sonucunu teşkil eden bir kısmıdır.

SONUÇ

Cebrî satışların özelliği nedeniyle KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların da kendine özgü özellikleri mevcuttur. Bu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde, sıradan bir “vergi hukuku uyuşmazlığının” söz konusu olmadığı ve cebrî icra faaliyeti kapsamında ortaya çıkan, satış (paraya çevirme) işleminin parçasını oluşturan, ihale işleminin sonucunu teşkil eden bir “icra hukuku uyuşmazlığının” varlığının kabulü gerekir. Paraya çevirme aşaması belirli bir zaman diliminde gerçekleşen işlemleri kapsar. Bu noktada kanunî bir süreç söz konusudur. KDV'ye ilişkin uyuşmazlığın dayanağı (kaynağı), icra dairesinin yapmış olduğu, paraya çevirme aşamasına ilişkin bir takip işlemidir. Bu işlemde doğan uyuşmazlıklar adlî yargıya tâbi olup, görevli mahkeme icra mahkemesidir. Bu işleme karşı, süreye tâbi olduğu için, süresinde icra mahkemesinde şikâyet yoluna başvurulabilir. Şikâyet başvurusu üzerine KDV'ye ilişkin işlem icra mahkemesince iptal edilebilir ve fazla yapılmış olan ödemenin ihale alıcısına iadesi sağlanabilir. Vergi hatası üzerine başvuru düzeltme ve şikâyet yolu (VUK m. 122-126), vergi hukukuna

ilişkin bir hukukî çare olup, icra takibi bakımından uygulanma imkânı yoktur. Dolayısıyla cebrî ihalenin kesinleşmesinden sonra, KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından adlî yargı yolu caiz olup, icra mahkemesi görevlidir. Cebrî ihale kesinleşmeden ortaya çıkabilecek KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından, ihalenin feshi prosedürünün de dikkate alınarak, konunun farklı açılardan ele alınması gerekir ki, bu başka bir değerlendirmenin konusudur. Bu çalışmada ihalenin kesinleşmesinden sonraki süreç ele alınmıştır.

İhale kesinleştikten sonra KDV'nin haksız yere fazla ödenmiş olması hâlinde, ihale alıcısı öncelikle işlemi yapan icra dairesine başvurmalı ve işlemin düzeltilmesi için talep dilekçesi vermelidir. Bu talebi alan icra dairesi, haksız yere ödenmiş olan verginin ödenmesini sağlamak için ilgili vergi dairesine düzeltme beyannamesi sunmalıdır. Bunun üzerine ilgili vergi dairesince fazladan ödenmiş olan tutarın ihale alıcısına ödenmesi gerekir. İcra dairesinin haksız yere KDV ödenmiş olması talebini reddetmesi üzerine şikâyet yoluna başvurulabilir.

İcra dairesince haksız yere tahsil edilen KDV'nin iadesi talebi için icra dairesince başvurunun reddine karar verilmesi hâlinde ortaya çıkan uyuşmazlık, yargı yolu bakımından adlî yargıya dâhildir. Örneğin, aslında KDV oranının %8 veya %1 olması ya da vergi istisnalarından birisinin söz konusu olmasından dolayı KDV muafiyetinin mevcut olması nedeniyle, icra dairesince verilen %18 oranında KDV ödenmesine dair kararın hatalı olması söz konusu olabilir. Yürürlükte olan kurallara güvenerek mahkemeye başvuran kişinin bu güveninin korunması ve hukukî güvenliğin sağlanması gerekir. Her yönüyle cebrî icra prosedürüne dâhil olan satış işlemi ve bağlantılı işlemlerden biri olan cebrî ihale kapsamında KDV tahsil edilmesi işlemine ilişkin uyuşmazlıkları idarî yargıya tâbi kılmanın herhangi bir makûl gerekçesi bulunmamaktadır. Söz konusu uyuşmazlıkların idarî yargıya tâbi olduğuna ilişkin herhangi bir kanunî düzenleme mevcut değildir. KDV'ye ilişkin işlemi yapan, aynı zamanda kanunen vergi yükümlüsü olan icra dairesidir. Verginin eksik ödenmesi hâlinde de bunun tamamlanmasını sağlayacak veya ihaleyi iptal edecek olan mercii icra dairesidir (23.03.1955 tarih ve 1/5 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı; İİK m. 115/6).

Bununla birlikte KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkta kısmen idarî kısmen de adlî yargı yolunun caiz olduğunu kabul etmek, hukukî güvenlik, hukukî belirlilik, kamu düzeni, kanunîlik ilkelerine ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık teşkil eder. Doktrindeki bu yöndeki görüşe katılmıyoruz. Zira yargı yoluna ilişkin kurallar kanunla belirlenir, kamu düzenine ilişkindir ve yargılamanın her aşamasında mahkemece kendiliğinden gözetilir. Aynı uyuşmazlığın, zamansal ola-

rak farklı zaman dilimlerinde farklı yargı yolundaki mahkemelerce incelenerek karara bağlanacağını kabul etmek mümkün değildir. Bu durum çelişkili kararların verilmesinin önüne geçilmesi bakımından da oldukça önemlidir. Keza aynı konuda farklı yargı kolundaki mahkemelerin uyuşmazlığı karara bağlayabilmesinin kabulünü, yargı yoluna ilişkin kuralların amacıyla ve Uyuşmazlık Mahkemesinin kuruluş (ve varoluş) nedeniyle bağdaştırmak olanaksızdır. Yargılama ve dolayısıyla icra takibi kendi içinde bir bütündür. Yargılamanın ve icra takibinin farklı aşamalarının bulunması, bu farklı aşamaların farklı yargı yoluna tâbi olmasını hiçbir şekilde gerektirmez.

Uyuşmazlık mahkemesinin KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların adlî yargıya tâbi olduğu yönündeki 28.02.2022 tarihinden öncesine ilişkin içtihadını isabetli buluyoruz. Anılan tarihten sonraki idarî yargıyı caiz sayan içtihadına katılmıyoruz. Aynı şekilde Uyuşmazlık Mahkemesi içtihadını takip eden Yargıtay'ın ve Danıştay'ın, konuyla ilgili olarak adlî yargı yolunu caiz sayan ve icra mahkemesini görevli kabul eden içtihadını yerinde buluyoruz. Bu noktada belirtmek gerekir ki, icra hukuku alanındaki içtihat değişiklikleri hukukî güvenlik, belirlilik ilkeleri ile adil yargılanma ve hukukî dinlenilme hakkına uygun olmalıdır. Adil yargılanma hakkı uyarınca içtihat değişikliği, sürpriz karar verme yasağına aykırı biçimde olmamalıdır. Aynı konuda herhangi bir ihtiyaç mevcut olmadan sık sık içtihat değişikliğine gidilmesi de hukukî güvenlik ve adil yargılanma hakkına aykırıdır. Yürürlükte olan kurallara güvenerek mahkemeye başvuran kişinin, bu güveninin korunması ve hukukî güvenliğinin sağlanması gerekir. Bu nedenle cebrî ihale kapsamında tahsil edin KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımında sık sık içtihat değişikliğine gidilmesinin ve bu değişikliklerin (örneğin, idarî yargı yolunun caiz olma nedeninin) tatmin edici gerekçelerle ortaya konulmamasının, hukukî güvenlik ilkesi ile sürpriz karar verme yasağına uygun olmadığını değerlendiriyoruz.

İcra dairesince, İcra ve İflâs Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanması suretiyle yürütülen bir cebrî ihale işlemi söz konusu olup, bu takip işlemi şüphesiz icra dairesince tesis edilen bir işlemdir. Çünkü bu işlem adlî yargının bir parçasını oluşturan cebrî ihaleden kaynaklanmaktadır. Söz konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyecek olan yargı mercii icra mahkemesidir. Şikâyet yolu, bir hukukî çare olarak icra takibinin hukuka uygun yürütülmesini sağlar. Cebrî ihaleden kaynaklanan birçok hususa karşı, ihalenin kesinleşmesine kadar icra mahkemesinde ihalenin feshi hükümleri kapsamında şikâyette bulunulabilir. Dolayısıyla ihale henüz kesinleşmeden, ihalenin feshi ya da diğer kanuna aykırılıkların giderilmesi, şikâyet yoluna başvurmak suretiyle icra mahkemesinden

talep edilebilir. İhale kesinleştikten sonra ise, yine icra dairesinin yürütmüş olduğu o takibe ilişkin hukuka aykırılıklar şikâyet yoluna başvurmak suretiyle giderilebilir. Cebrî icra takibinin satış ve paraya çevirme aşamasına ilişkin bir işlem olan ihalenin kesinleşmesinden sonra, alıcının ödeyeceği KDV oranının hatalı tâyin edilerek, alıcıdan fazla para tahsil edilmesi hâli, şüpheye yer vermeyecek biçimde bir icra işlemi olup, bu işleme karşı şikâyet yoluna başvurulması mümkündür. Yargıtay'a göre katma değer vergisine ilişkin istisnanın uygulanmaması sebebiyle fazladan ödenen paranın iadesi talebi süresiz şikâyete tâbidir. Çünkü burada şikâyet sebebi bir hakkın yerine getirilmemesidir.

Yargıtay'ın icra takibi sona erdikten sonra gerek süreli gerek süresiz şikâyet yoluna başvurulamayacağı görüşüne katılmıyoruz. Zira icra takibi sona ermiş olsa da, kural olarak hukuka aykırı olan ve özellikle hukuka aykırı olduğu sonradan ortaya çıkan takip işlemlerine karşı şikâyet yoluna başvurulabilir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, KDV'ye ilişkin işlem, icra takibinin son işlemi olmayıp, bu işlemden sonra paraların paylaşılması, bu kapsamda sıra cetvelinin yapılması ve aciz vesikasının düzenlenmesi söz konusudur. Elbette ki, KDV'ye ilişkin yanlışlığın sonradan öğrenilmesi; örneğin, taşınmazın tescil edilmesinden sonra taşınmazın yüzölçümünün aslında daha düşük oranda KDV ödenmesini gerektirdiğinin anlaşılması mümkündür. Bu durumda şikâyet süresi, hukuka aykırılığın öğrenilmesi tarihinden itibaren başlar. KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklarda Yargıtay'ın, Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 28.02.2022 tarihinden öncesine ilişkin içtihadı doğrultusunda vermiş olduğu bazı kararlarında, KDV'ye ilişkin uyuşmazlığın, "bir hakkın yerine getirilmemesi" nedeniyle süresiz şikâyete tâbi olacağı görüşüne de katılmıyoruz. Kanaatimizce burada şikâyet sebebi kanuna aykırılık olup, şikâyet yedi günlük süreye tâbidir. Bir adım öteye giderek düzenlemenin kamu düzeni düşüncesiyle getirildiği kabul edilip, mülkiyet hakkının ihlâli söz konusu olabileceğinden, süresiz şikâyet görüşü savunulabilir. Kanaatimizce burada icra takibinin amacı, menfaat dengesi ve ölçülülük ilkesi değerlendirildiğinde, şikâyetin süreye tâbi olması gerekir.

Cebrî ihaleyle birlikte mülkiyet alıcıya geçer. Sadece KDV ihalenin kesinleşmesiyle birlikte ödenir. İhalenin kesinleşmesi üzerine taşınırın ihale alıcısına teslimi veya sicile kayıtlı malın (örneğin, taşınmazın) ihale alıcısı adına tescili, damga vergisi ve katma değer vergisinin yatırılmasından sonra gerçekleştirilir (İİK m. 114/8; 134/9; 135/1). Bu kanunî düzenleme de, KDV'ye ilişkin işlemin ihalenin bir parçası ve sonucu olduğunu göstermekte ve KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların adlî yargı yoluna tâbi olduğu gerçeğini farklı açıdan ortaya koymaktadır. Dolayısıyla Kanun'un düzenleme şeklinden, amacından, özellikle KDV'nin

ihalenin kesinleşmesi üzerine ödeneceği düzenlemesine yer verilmesinden hareketle, KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından adlî yargı yolunun caiz ve şikâyet yolu kapsamında icra mahkemesinin görevli olduğunu kabul etmek gerekir.

Sonuç olarak cebrî ihale kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklar bakımından adlî yargı yolu caizdir. Cebrî ihalenin kesinleşmesinden sonra haksız yere ödenen KDV'nin ihale alıcısına ödenmesinin sağlanması için öncelikle icra dairesine başvurulur. İcra dairesi vergilendirmeye ilişkin yanlışlığı düzeltme beyannamesiyle düzeltebilir. *De lege lata* istisnâî bir hüküm olan İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesinin, ihale alıcısı bakımından kıyasen uygulanması mümkün değildir. Bu noktada *de lege ferenda*, İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesi, ihale alıcının ödediği fazla tutardaki paraların iadesi durumunu da kapsayıcı şekilde yeniden daha ayrıntılı biçimde düzenlenebilir. İcra ve İflâs Kanunu'nun 361. maddesinin kapsamı kişi yönünden genişletilebilir. Böylece kanaatimizce cebrî icra takibinde yanlışlıkla tahsil edilen fazla tutardaki paranın iadesini talep edebilecek kişiler arasına diğer ilgililerin (örneğin, kendisinden fazla para tahsil edilen haciz ihbarnamesi muhatabı üçüncü kişi) ve özellikle ihale alıcısının dâhil edilmesi isabetli olacaktır. Bu yapılırken, maddede yer alan "borçlu" ifadesinin kaldırılması suretiyle hükmün içeriği kapsam bakımından genişletilmiş olur. Böylece KDV'ye ilişkin olarak paraların geri ödenmesi de doğrudan normatif temele kavuşturulmuş olur. Bunun dışında cebrî ihale kapsamında tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklarda görevli mahkeme, her şikâyete tâbi olan takip işlemi bakımından olduğu gibi, icra mahkemesidir.

KISALTMALAR

Art.	: Artikel
Aşa.	: aşağıda
Aufl.	: Auflage
AY	: Anayasa
BATİDER	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
Bd.	: Band
bkz.	: Bakınız
BSK	: Basler Kommentar
C.	: Cilt
E-Uyar	: www.e-uyar.com
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	: Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu
İçtihat Bülteni:	www.ictihatbulteni.com
İBD	: İstanbul Barosu Dergisi
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
İİK	: İcra ve İflâs Kanunu
Kazancı	: www.kazanci.com.tr
KDV	: Katma değer vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
Komm.	: Kommentar
KUKO ZPO	: Kurzkomentar
Lexpera	: www.lexpera.com.tr
N.	: Nummer
OFK	: Orell Füssli Kommentar
RG	: Resmî Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
SchKG	: Gesetz für Schuldbetreibungs- und Konkurs
SDÜHFD	: Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
SK	: Schulthess Kommentar
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
vd.	: ve devamı
Y.	: Yıl
ZPO	: Zivilprozessordnung

KAYNAKÇA

- AKKAN, Mine, *Pekcanitez Usûl Medenî Usûl Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- ANSAY, Sabri Şakir, *Hukuk İcra ve İflâs Usulleri*, 5. Bası, Ankara, İstiklal Matbaası, 1960.
- ARSLAN, Ramazan, *İcra-İflâs Hukukunda İhale ve İhalenin Feshi*, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 478, 1984.
- ARSLAN, Ramazan-YILMAZ, Ejder-TAŞPINAR AYVAZ, Sema-HANAĞASI, Emel, *İcra ve İflâs Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022.
- AŞIK, İbrahim-ORUÇ, Yakup-TOK, Ozan-SAÇAR, Ömer Faruk, *İcra ve İflâs Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022.
- ATALI, Murat-ERMENEK, İbrahim-ERDOĞAN, Ersin, *İcra ve İflâs Hukuku*, 6. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022.
- AYDIN, Alper, "İdari Yargı Kararları Işığında Vergi Dairelerinin Mali Sorumluluğu", *Konya Barosu Dergisi*, C. 1, S. 1, Y. 2021, ss. 213-245.
- BALCI, Mustafa, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, 2. Bası, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2022.
- BELGESAY, Mustafa Reşit, *İcra ve İflas Kanunu Şerhi*, 4. Bası, İstanbul, M. Sıralar Matbaası, 1954.
- BERKİN, Necmeddin M., *İcra Hukuku Dersleri*, 2. Bası, İstanbul, Hamle Matbaası, 1969.
- BERKİN, Necmeddin M., *Tatbikatçılara İcra Hukuku Rehberi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1980.
- BLUMENSTEİN, Ernst, *Handbuch des Schweizerischen Schuldbetreibungsgesetz*, Bern, 1911.
- EKECİK, Şükran-ŞİŞMAN, Gülden, "Cebri Satışlarda Katma Değer Vergisi", *BATİDER*, C. 26, S. 3, Y. 2010, ss. 69-86.
- ERCAN, İsmail, *Uygulamacılar İçin İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, 9. Bası, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022.
- GÖRGÜN, Şanal-BÖRÜ, Levent- KODAKOĞLU, Mehmet, *İcra ve İflâs Hukuku*, 3. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022.
- GÜRDOĞAN, BURHAN, *İcra Hukuku Dersleri*, Ankara, Ajans Türk Matbaası, 1970.
- HAZNEDAR, İbrahim Murat, "Cebri İcra Yoluyla Taşınmaz Satışlarında Katma Değer Vergisi", *İBD*, C. 83, S. 2, Y. 2009, ss. 793-808.
- KARSLI, Abdurrahim, *İcra ve İflas Hukuku Esasları*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2022.
- KIZILTOPRAK, Özgür, "İcra Satış İşlemlerindeki Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Yargı Yeri", *TBBD*, 2023/165, ss. 55-73.

- KREN KOSTKIEWICZ, Jolanta- VOCK, Dominik, **Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs**, 4. Aufl., Zürich, 2017, (Schulthess Kommentar-SchKG- SK SchKG).
- KREN KOSTKIEWICZ, Jolanta, **SchKG Kommentar Schuldbetreibungs- und Konkursgesetz mit weiteren Erlassen, OFK- Orell Füssli Kommentar**, 20. Aufl., Zürich, 2020.
- KURU, Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü C. I**, 6. Bası, İstanbul, Demir Demir Yayıncılık, 2001 (C. I).
- KURU, Baki, **İcra ve İflâs Hukuku El Kitabı**, 2. Bası, Ankara, Adalet Yayınevi 2013. (El Kitabı).
- KURU, Baki-ARSLAN, Ramazan-YILMAZ, Ejder, **İcra ve İflâs Hukuku**, 28. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- KURU, Baki-AYDIN, **İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı**, 7. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022.
- KURU, Baki-AYDIN, Burak, **Medenî Usul Hukuku El Kitabı**, C. I, 2. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2021 (El Kitabı).
- NAMLI, Mert, **İcra Hukukunda Taşınmaz Malların Haczi ve Paraya Çevrilmesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami-GÖKER, Cenker, **Vergi Hukuku**, 28. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019.
- ÖZEKES, Muhammet, **İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2009.
- PEKCANITEZ, Hakan-ATALAY, Oğuz-ÖZEKES, Muhammet, **Medenî Usûl Hukuku**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2022.
- PEKCANITEZ, Hakan- ATALAY, Oğuz- ÖZEKES, Muhammet- SUNGURTEKİN ÖZKAN, Meral, **İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı**, 9. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2022.
- PEKCANITEZ Hakan- ATALAY Oğuz- ÖZEKES Muhammet- SUNGURTEKİN ÖZKAN, Meral, **İcra ve İflâs Hukuku**, 11. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013.
- PEKCANITEZ, Hakan-SİMİL, Cemil, **İcra ve İflâs Hukukunda Şikâyet**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017.
- POSTACIOĞLU, İlhan E.-ALTAY, Sümer, **İcra Hukuku Esasları**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010.
- STAEHELİN Daniel- BAUER Thomas-LORANDİ, Franco, **Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, B. I**, 3. Aufl., Basel, 2021, (Basler Kommentar SchKG-BSK SchKG).
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Ankara, Adalet Yayınevi, 2022.
- ULUKAPI, Ömer, **İcra ve İflâs Hukuku**, Konya, Mimoza Yayıncılık, 2015.

UYAR, Talih-UYAR, Alper-UYAR, Cüneyt, *İcra ve İflâs Kanunu Şerhi C. II*, 3. Bası, Ankara, Bilge Yayınevi, 2014.

ÜSTÜNDAĞ, Saim, *İcra Hukukunun Esasları*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004.

VOCK, Dominik- MEİSTER-MÜLLER, Danièle, *SchKG-Klagen nach der Schweizerischen ZPO*, 2. Aufl., Zürich, 2018.

YILDIRIM, M. Kâmil- DEREN YILDIRIM, Nehvis, *İcra ve İflas Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları, 2021.

YILMAZ, Ejder, *İcra ve İflâs Kanunu Şerhi*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.

Elektronik Kaynaklar

<https://app.e-uyar.com/>.

<https://www.ictihatbulteni.com/>.

<https://www.lexpera.com.tr/>.

<https://www.kazanci.com.tr/>.