

İCRA SATIŞ İŞLEMLERİNDEKİ VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ YARGI YERİ

JURISDICTION FOR TAX DISPUTES IN ENFORCEMENT TURNOVERS

Özgür KIZILTOPRAK*

Özet: İcra daireleri tarafından yapılan satış işlemlerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörölmüş olan vergi hatalarının ortaya çıkması görevli yargı yeri sorununu gündeme getirmiştir. İcra işlemlerinde tek şikâyet mercii icra mahkemeleridir. Ancak vergi itirazlarında genel görevli yargı yeri ise vergi mahkemeleridir. Bu tartışmalı husus nedeniyle icra daireleri tarafından yapılan satışlardan kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarında olumlu görev uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Söz konusu tartışmalar devam ettiğinden görevli yargı yeri hakkında içtihat bütünlüğü sağlanamamıştır.

Konu hakkındaki mevzuat ve içtihat bir bütün olarak dikkate alındığında, icra daireleri tarafından yapılan satışlara ilişkin katma değer vergisi (KDV) uyuşmazlıklarında hem idari yargının hem de adli yargının eş zamanlı olmayan görevlilik halinin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Şikâyet başvuruları üzerine icra mahkemelerinin verdiği kararlar icra takip işlemleri için kesinlik ifade ederken uyuşmazlığın esası için kesinlik ifade etmemektedir. Ayrıca ilgili mevzuatta vergi hatalarına ilişkin kanun yolları belirli kişi ve kurumlara istisna edilmeksizin açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu nedenle icra takip süreci sonlandıktan sonra 213 sayılı Kanun'da belirtilen vergi hatalarından birinin olduğu yönündeki iddiaların idari yargıya taşınmasının (düzeltme şikâyet prosedürü izlenerek vergi mahkemelerinde dava konusu edilmesi) önünde herhangi bir hukuki engel bulunmadığı değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İcra Satış İşlemleri, Şikâyet, Vergi Hataları, İcra Satışlarında Vergi Uyuşmazlıkları

Abstract: The emergence of tax errors envisaged in the Tax Procedural Law No. 213 in the sales transactions made by the enforcement offices brought up the issue of the competent jurisdiction. The only complaint authority in enforcement proceedings is the enforcement courts. However, the general jurisdiction for tax objections is the tax courts. Due to this controversial issue, positive

* Dr. Öğr. Üyesi, Bitlis Eren Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası İlişkiler Bölümü, ozgurkiziltoprak13@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1798-3352, Makalenin Gönderim Tarihi: 06.11.2022, Kabul Tarihi: 03.03.2023

duty conflicts have arisen in tax disputes arising from sales made by enforcement offices. Since the discussions in question continued, the integrity of the jurisprudence could not be ensured about the jurisdiction in charge.

When the legislation and court practices on the subject are taken into account as a whole, it is understood that both the administrative and judicial courts are in a state of non-simultaneous duty in the value added tax (VAT) disputes regarding the sales made by the enforcement offices. While the decisions given by the enforcement courts upon the complaint applications express certainty for the enforcement proceedings, they do not express certainty for the base of the dispute. In addition, it is considered that there is no legal obstacle in front of bringing the allegations of one of the tax errors specified in the Law No. 213 to the administrative jurisdiction (subject to lawsuits in tax courts by following the rectification complaint procedure) after the execution proceedings are concluded.

Keywords: Enforcement Turnover, Complaint, Tax Errors, Tax Disputes in Enforcement Sales

GİRİŞ

İcra işlemleri kamu kudreti kullanan icra organı tarafından, kamu hizmeti faaliyeti kapsamında tesis edilmekte ancak etkilerinin önemli bölümünü özel hukuk tarafından düzenlenen malvarlığı alanında göstermektedir. Bu işlemlerden biri de icra satış sürecindeki vergilendirme işlemleridir. Zira 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)¹ icra satışlarındaki taşınır ve taşınmaz teslimlerinin, katma değer vergisi (KDV)'ne tabi olduğunu hüküm altına almıştır. Söz konusu satış işlemlerinden doğan KDV'nin tahakkuk ve tahsili için icra daireleri görevlendirilmiştir (3065 sayılı Kanun m. 1/3-d). İcra satış işlemlerinden doğan KDV'de verginin asıl yüklenicileri satış ihalesi üzerinde kalan alıcılar olmakla birlikte 3065 sayılı KDVK icra dairesini hem vergi sorumlusu hem de vergi mükellefi olarak tayin etmiştir.

İcra satışlarındaki mal ve hizmet teslimlerinden doğan KDV'nin tahakkuk ettirilerek ihale alıcısından tahsil edilmesi ve vergi idaresi hesaplarına aktarılması icra dairesinin sorumluluğundadır. İcra dairesinin bu tek taraflı işlemi bir vergilendirme işlemidir. İcra dairesinin vergilendirmeye dair işlemleri hem icra takip hukuku hem de vergi hukukunu ilgilendiren karma hukuki rejime tabi işlemlerdendir. Bu

¹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), RG, 02.11.1984 /18563.

nedenle icra dairesinin vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda görevli yargı yeri sorunu gündeme gelmiştir.

Ayrıca icra dairesi tarafından satışı yapılan mal ve hizmet teslimlerinin KDV'den istisna olduğu veya satışı yapılan taşınır veya taşınmaz teslimlerinin daha düşük KDV'ye tabi olduğu iddiasıyla yapılan taleplerin icra dairesi tarafından reddedilmesi sonucunda muhatapların başvurabileceği hukuki yollara ilişkin belirsizlikler devam etmiştir. Görevli yargı kolu hakkında Uyuşmazlık Mahkemesi (UM) tarafından verilen kararlar arasında bile içtihat bütünlüğünün sağlanamamış olması, bu durumun ne kadar tartışmalı olduğunu doğrular niteliktedir. Konunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 116. maddesi yönünden değerlendirilmesi makalenin özünü oluşturmaktadır.

1. İCRA DAİRELERİNİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

İcra dairelerine müzayede yolu ile yapılan satışlarda KDV'nin tarh ve tahsilatı ile ilgili mükellefiyet görevi verilmiştir. İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, 3065 sayılı Kanun'un 8. maddesine göre, satışı gerçekleştiren icra daireleridir. İcra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV'nin ilgili mevzuat uyarınca en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. KDVK'nın 40. maddesi ve bu Kanun'un verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT)'nin² "B. Verginin Konusu ile İlgili Çeşitli Hususlar" başlıklı bölümünün 6/2. maddesinde satışa konu değer üzerinden hesaplanan KDV tahsil edilmeden ihale alıcısına teslimin yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

KDVK'nın lafzından icra dairelerinin, satış işlemlerinde verginin mükellefi olarak tayin edildiği anlaşılmaktadır. Buradaki mükellefiyet vergilendirmeye ilişkin birtakım görevleri yerine getirilmesini gözetmek ve gerçekleştirilmesini sağlama görevidir. Zira icra satışlarında verginin asıl yüklenicisi (mükellefi) mal ve hizmeti satın alan ihale alıcılarıdır. Söz konusu mükellefiyet görevi kapsamında satışı yapılan mal ve hizmete ilişkin KDV'yi kanunlarda gösterilen matrah ve oran-

² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT), RG, 28983 (26.04.2014), m. 6/2.

lar üzerinden hesaplayarak (tarh işlemi) tahsil etmek icra dairesinin sorumluluğundadır. İcra dairelerinin KDV mükellefiyeti bir tür vergi sorumluluğu niteliğindedir.

İcra dairelerine KDV'nin beyan ve ödenmesi ile ilgili mükellefiyet görevi veren 3065 sayılı Kanun hükümleri ve icra müdürlüğünce yapılan vergilendirme işlemleri birlikte dikkate alındığında icra dairelerinin vergi idaresi namına işlem tesis ettikleri anlaşılmaktadır. Bu kapsamda icra daireleri, satışını yaptıkları mal ve hizmet teslimlerinde tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yapmakla görevli kılındıklarından, satışını yaptıkları mal ve hizmet teslimleri üzerinden ödenmesi gereken KDV'yi kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplayan (tarh işlemi), bunu kesin satış belgesiyle birlikte ihale alıcısına bildirerek (tahakkuk işlemi³) tahsil eden idari merciilerdir.

İcra takip işlemlerinde genellikle özel hukuktan kaynaklanan alacak haklarının temini söz konusu olduğu için icra takip işlemlerinde temel dayanak icra ve iflas hukuku hükümleridir. Bununla birlikte icra takip işlemleri aynı zamanda kamu mercii tarafından tesis edilen idari işlem niteliğindedir.⁴ Kaldı ki icra dairelerinin vergilendirme işlemlerinin idari işlemlerde olduğu gibi bir kamu idaresi tarafından kamu kudreti kullanılarak tesis edilmesi söz konusudur. Genellikle tek yanlı olarak tesis edilen bu işlemler için hukuka uygunluk karinesi geçerlidir.⁵ Bu nedenle idarenin yaptığı işlemler, iptal edilmediği veya idare tarafından geri alınmadığı sürece hukuka uygun kabul edilmektedir.⁶

Alacak haklarının teminini sağlayan bir amme idaresi olarak icra daireleri kamu kudretini kullandıkları gibi hukuka uygunluk karinesinden de faydalanmaktadır.⁷ Dolayısıyla icra müdürlüğü tarafından

³ Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak miktarının belirlenmesini ifade eden tarh işlemi ile bu verginin kesinleşmesi işlemini ifade eden tahakkuk işlemi icra satış işlemlerinde aynı anda gerçekleştiğinden bu bileşik işlem verginin tahakkuku olarak ifade edilmiştir.

⁴ Ozan Tok, "İcra İşleminin Yapısı ve Hukuki Rejimi", *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C. 9, S. 1, s.58.

⁵ Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, C. I, 2. Bası, Bursa 2009, s. 673.

⁶ İsmail, Uçar, "İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayrıcılığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayrıcılığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi", *GÜHFD*, C. XX, S. 3, Y. 2016, s. 348; İbrahim Akın ve Akın Tansu, *İcra Müdürlüğü İşlemlerinin Şikâyet Yolu ile Denetimi*, Ankara 1997, s. 22-23.

⁷ Tok, s.58.

satışı yapılmış olan mal ve hizmetlere ilişkin KDV tahakkuk işlemlerinde de hukuka uygunluk karinesinin geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle ilgili icra dairesi tarafından yanlış hesaplanmış olsa bile tahakkuk ettirilmiş olan KDV tutarları ilgili icra dairesi tarafından düzeltilmediği veya icra mahkemesi tarafından iptal edilmediği sürece hukuka uygun bir idari işlem olarak kabul edilmektedir.

2. GÖREVLİ YARGI YERİ SORUNU

İcra dairesi tarafından satışı yapılan mal ve hizmet teslimlerinin KDV'den istisna olduğu veya satışı yapılan taşınır veya taşınmaz teslimlerinin daha düşük katma değer vergisine tabi olduğu iddiasıyla yapılan taleplerin icra dairesi tarafından reddedilmesi sonucunda muhatapların (ihale alıcıları, borçlu, alacaklı, kefil, menfaati etkilenenler vb.) başvurabileceği hukuki çareye ilişkin belirsizlik, konu hakkındaki UM kararlarına rağmen varlığını sürdürmektedir. Zira konuyla ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda bir kısım vergi mahkemelerinin uyuşmazlığın idari yargının görev alanında olduğundan bahisle, davayı görmeye devam ettikleri ve görev itirazlarını ise reddettileri anlaşılmaktadır.⁸

Yargı kolları arasındaki görev uyuşmazlıklarını karara bağlamakla görevli olan UM'nin bile konu hakkında istikrar kazanmış bir içtihadından söz etmek mümkün değildir. Zira icra dairesi tarafından yapılan satışlardaki vergi uyuşmazlıklarının çözümü hususunda ortaya çıkan olumlu görev uyuşmazlıkları ile ilgili UM kararları arasında bile birbirine zıt hükümler bulunmaktadır.⁹ Konu hakkında istikrar kazanmış bir içtihadın da bulunmaması nedeniyle icra dairelerinin satış işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar hem idari yargı hem de adli yargıda dava konusu edilebilmektedir. Diğer bir ifade ile KDV uyuşmazlıkları, idari yargıda vergi mahkemelerinde iptal davasına veya adli yargıda icra mahkemeleri nezdinde şikâyet başvurusuna konu edilebilmektedir. Bu tür uyuşmazlıkların hem idari yargı hem de adli yargı tarafından kendi görev alanında görülmesi gerek icra takip iş-

⁸ Uyuşmazlık Mahkemesi (UM), T: 20.10.2021, E:2020/433, K:2021/466; UM, T:24.02.2020, E:2020/46, K:2020/114. <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/>

⁹ UM, T:28.02.2022, E: 2021/524, K:2022/120; UM, K:2021/466; UM, K:2020/114. <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/>

lemleri için gerekse bu işlemlerin tarafları için hukuki belirsizlik yaratmaktadır. Söz konusu belirsizliklerin UM'nin 24.02.2020 ve 20.09.2021 tarihli kararlarına rağmen sona erdiği söylenemez. Uyuşmazlık Mahkemesi E:2020/466 ve E:2021/433 sayılı kararları ile (4'e karşı 3 ile oy çokluğu ile) icra satışlarından kaynaklanan KDV uyuşmazlıklarında adli yargı yerinin görevli olduğuna karar vermiştir.¹⁰

Olumlu görev uyuşmazlığı ile ilgili olarak UM'ye intikal ettirilmiş olan E:2021/433 sayılı davanın konusu, icra dairesi tarafından satışı yapılmış taşınmaz üzerinden tahsil edilmiş KDV'nin iadesi talebini reddeden Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) işlemi iken E:2020/46 sayılı dosyanın konusu, mahcuz taşınmazın satışında %1 KDV oranı hesaplanması gerekirken %18 KDV oranı uygulamak suretiyle fazladan tahsil edilen KDV'nin iadesini reddeden ilgili vergi dairesi işleminin iptali talebidir. Her iki uyuşmazlıkta da iptali ve iadesi talep olunan KDV'yi tahakkuk ve tahsil eden idari mercii icra müdürlüğü olmakla birlikte söz konusu vergi icra müdürlüğü tarafından ilgili vergi dairesi müdürlüğü hesaplarına intikal ettirilmiştir. Ayrıca ret ve iadeyi yapacak olan idari mercii ilgili vergi dairesi iken işlemi yapan idari birim ise icra müdürlüğüdür.

Uyuşmazlık Mahkemesi'ndeki 24.02.2020 tarih ve E:2021/433 sayılı davanın konusu icra satış işleminin KDV'den istisna olduğu iddiasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı aleyhine Konya 2. Vergi Mahkemesi nezdinde açılmış olan iptal davasıdır. Söz konusu iptal davasında davalı idare vekilinin icra dairesi aracılığıyla yapılan satışlarda tahsil edilen KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklarda görevli yargı yerinin icra mahkemesi olduğu iddiasıyla yaptığı görev itirazı ilgili vergi mahkemesi tarafından reddedilmiştir. Ret kararı üzerine yapılan itiraz neticesinde ise Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı uyuşmazlığın adli yargı yerince çözümlenmesi gerektiğinden bahisle 2247 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca olumlu görev uyuşmazlığı çıkarılması yönünde karar vermiştir.

Olumlu görev uyuşmazlığı ile ilgili olarak Uyuşmazlık Mahkemesi'nde görülen davada oy çokluğu ile görevli yargı yerinin adli yargı olduğuna karar verilmiştir. Uyuşmazlık Mahkemesi'nin

¹⁰ UM, K.2021/466; UM, K.2020/114.

oy çokluğu ile aldığı kararda uyuşmazlığa konu verginin tahakkuk etmesine sebep olan ihale işleminin icra müdürlüğü tarafından yapıldığı ve ihale sonucunda KDV ödenmesi gerektiği yönündeki kararın da icra müdürlüğü tarafından alındığı ve ayrıca KDV uyuşmazlığının icra takip işlemlerinin bir parçasını oluşturduğu ifade edilmiştir. Ancak karar oybirliği ile alınmamıştır. Zira üç mahkeme üyesi vergi mahkemelerinin görev alanını belirleyen 2576 sayılı Kanun gereğince uyuşmazlığın vergi mahkemelerince karara bağlanması gerektiğinden bahisle karara muhalif kalmışlardır. Karara muhalif kalan üyelerin karşı oy gerekçelerinin temel dayanağı 2576 sayılı Kanun'dur. Söz konusu Kanun'a göre (2576 sayılı Kanun); genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile ilgili tarifelere ilişkin uyuşmazlıkları karara bağlamada vergi mahkemeleri yetkilidir. Davanın vergi uyuşmazlığı olduğu hususunda herhangi bir görüş ayrılığı bulunmamaktadır. Ancak temel görüş ayrılığı, işleyişi icra ve iflas hukukuna göre kurgulanmış işlemler bütünü karşısında vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklarda idari veya adli yargı kollarından hangisinin görevli olduğu hususundadır. Karşı oy kullanan üyelere göre davanın esas itibarıyla vergi uyuşmazlığı olduğu hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Bu nedenle karşı oy kullanan mahkeme üyelerinin görüşü, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların görüm ve çözümünde genel görevli yargı yeri olan idari yargı yerlerinin, icra satış işlemlerinden kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de görevli olduğu yönündedir. Uyuşmazlığın çözümünde görevli yargı yerinin adli yargı olması gerektiği yönündeki görüşün temel gerekçesi ise vergilendirme işlemlerinin icra işlemlerinin bir parçası olarak görülmesidir. Söz konusu kararın gerek oy çokluğu ile (4'e karşı 3 oyla) alınması gerek dosyanın raportör hâkimi ile Danıştay Savcısının aksi yöndeki görüşleri, bu tür uyuşmazlıkların ne derece tartışmalı olduğunu doğrular niteliktedir. Aynı durum (4'e karşı 3 oy çokluğu kararı) UM'nin E:2020/466 sayılı kararında da söz konusudur. Kaldı ki aynı konuda UM tarafından verilen E:2021/524 sayılı kararda oy çokluğu ile idari yargının görevli olduğuna hükmedilmiştir. UM'nin bile konu hakkında istikrar kazanmış bir içtihadının bulunmadığı dikkate alındığında konunun ne derece tartışmalı olduğu anlaşılmaktadır.

3. İCRA TAKİP İŞLEMLERİNDE ŞİKÂyet BAŞVURUSU

İcra işlemleri, alelade ve icra takip işlemleri olmak üzere iki türdür. Alelade işlemlerin temel niteliği icra dairesi tarafından yapılmasıdır.¹¹ Buna karşın bir icra işleminin icra takip işlemi sayılabilmesi için üç şartın bir arada bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla bir icra işlemi; borçluya karşı yapılıyorsa¹² takibi ilerletebilme kabiliyetine haiz ise ve icra organı tarafından yapılıyorsa icra takip işlemidir.¹³ Zira bir icra işleminin icra takip işlemi veya alelade işlem olmasının sonuçları farklıdır. Zira Türk Borçlar Kanunu'na göre icra takip işlemleri zamanaşımını kesmektedir (TBK m.157).¹⁴ Bu durumda satış ilanı, kıymet takdiri gibi ön hazırlık işlemleri takibi doğrudan doğruya ilerletici karakter göstermeyen işlemler olduklarından bunlar alelade işlemlerdendir.¹⁵ Buna karşın ihale hazırlık işlemleri sonrasında yapılan ihale, mahcuz malın mülkiyetinin alıcıya geçirilmesini sağladığından bu "ihale" işlemi bir icra takip işlemidir.¹⁶ Ayrıca takip işlemleri ile doğrudan icra takip işlemlerinin kastedilmediğini belirtmekte fayda vardır. Zira takip işlemleri taraf takibi ve icra takip işlemleri olmak üzere iki işlem türünü de kapsayan bir kavramdır. Haciz ve satış talebi gibi işlemler icranın taraflarınca yapılan, takibe yön ve şekil veren işlemler olup bu tür işlemler taraf takip işlemleridir. Buna karşın icra organları tarafından borçluya karşı yapılan ve cebri icrayı ilerletebilme kabiliyetine haiz olan haciz ve satış işlemleri gibi işlemler ise icra takip işlemleridir.¹⁷ Sonuç olarak icra dairesi tarafından yapılan taraf takip işlemi sayılmayan, takibi ilerletme kabiliyetine haiz olan ve borçluya karşı yapılan icra satış işlemlerinin icra takip işlemi olduğu anlaşılmaktadır.

İcra ve İflas Kanunu (İİK)'na göre icra dairesinin icra takip işlemlerine karşı ilgililerin başvurabileceği temel yol şikâyet başvurusu olup

¹¹ Tok, s.58.

¹² Doktrinde sadece borçluya değil alacaklıya ve hatta 3. kişilere karşı yapılan işlemlerin de bu şart kapsamında olduğuna yönelik görüşler bulunmaktadır. Bu yönde bkz. İbrahim Aşık, *İcra Sözleşmeleri*, Ankara 2006, s. 99; Evren, Kılıçoğlu, *İcra Sözleşmeleri*, İstanbul 2005, s. 116.

¹³ Nilüfer Boran Güneysu, "İcra Takip İşlemleri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2012, S. 101, s. 37-50; Tok, s.63-64.

¹⁴ Türk Borçlar Kanunu (TBK), R.G, 27836 (04.02.2011), Kanun No.6098, md. 157.

¹⁵ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, (Y.12.HD), T: 02.07.2013.

¹⁶ Tok, s.61.

¹⁷ Bilge Umar, *İcra ve İflas Hukukunun Tarihi Gelişimi ve Genel Teorisi*, İzmir 1973. s. 171-175.

söz konusu şikâyet başvuruları icra mahkemelerince karara bağlanmaktadır. İcra ve iflas hukukuna özgü bir hukuki çare olarak nitelenen şikâyet müessesinde, icra dairesinin yapmış olduğu işlemlerin düzeltilmesi, iptali, yapılmayan veya sebepsiz sürüncemede bırakılan işlemlerin tesis edilmesi yönündeki taleplerin değerlendirilerek karara bağlanması söz konusudur.¹⁸ İcra takiplerinin tamamında ve icra sürecinin her aşamasında icra dairesince yapılmış olan işlemlerin düzeltilmesi veya iptali için icra mahkemesine başvurulabilmektedir.

Şikâyet yolu ile bir hakkın veya haksızlığın tespiti amaçlanmadığı gibi takip konusu işlemle ilgili bir mahkeme kararı elde edilmesi de söz konusu değildir. İşlemi yapan kamu görevlisi hakkında bir tespit veya disiplin yaptırımı uygulanmasını sağlamak da değildir.¹⁹ Şikâyet yoluna başvuruda amaç, hatalı olduğu öngörülen icra işlemlerinin iptalini veya düzeltilmesini veya bir hakkın yerine getirilmemesi veya sebepsiz yere sürüncemede bırakılmasına engel olunmasını sağlamaktır.²⁰

Öğretide, şikâyetin hukuki niteliğine ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden biri şikâyeti icra ve iflas hukukuna özgü bir kanun yolu olarak kabul eden görüştür.²¹ Kanun yolu görüşü, icra ve iflâs hukukuna bakımından uygun olmayan işlemlerinin iptalini ve düzeltilmesini sağlayan hukuki süreci ifade etmektedir. Bununla birlikte icra ve iflas hukukundaki şikâyet başvurusu, usûl hukukunda öngörülen kanun yollarından farklıdır.²² Bu nedenle şikâyetin teknik anlamda bir kanun yolu olmadığını belirtmek gerekmektedir. Zira usul hukukundaki kanun yolundan bahsedilebilmesi için bir mahkemenin ve onun üst mercii olan başka bir mahkemenin varlığı gereklidir.²³

¹⁸ Ahmet Ertan Yılmaztekin, "İcra İflas Hukukunda Şikâyet Sebepleri ve Süresi", *İzmir Barosu Dergisi*, Ağustos 2022, Yıl 87, Sayı: 2, s.462.

¹⁹ Hakan Pekcanitez/Cemil Simil, *İcra- İflâs Hukukunda Şikâyet*, İstanbul 2017, s. 7-9.

²⁰ Timuçin Muşul, *İcra ve İflas Hukukunun Esasları*, Ankara 2017, s.55; Pekcanitez ve Simil, s. 7; Süleyman Burak Gündoğdu, "Anayasa Mahkemesinin İcra ve İflâs Hukukundaki Şikâyet Müessesesine Hukukî Dinlenilme Hakkı Açısından Yaklaşımı", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 9, Sayı.18 s.95.

²¹ Murat Atalı/İbrahim Ermenek/Ersin Erdoğan, *İcra ve İflâs Hukuku*, B. 3, Ankara 2020, s. 52.

²² Baki Kuru, *İcra ve İflâs Hukuku El Kitabı*, 2. Bası, Ankara 2013, s. 63; Akın/Akın, s.29.

²³ Atalı/Ermenek/Erdoğan, s. 52.

Şikâyetin hukuki niteliği itibariyle dava olup olmadığı ise tartışmalı bir husustur. Bir görüşe göre şikâyet, usul hukukundaki klasik davada olması gereken unsurları barındırmadığından hukuki niteliği itibariyle bir dava değildir. Zira şikâyet müessesinde özel hukukun tanınmış olduğu bir hakkın esasına ilişkin bir tartışmanın varlığından söz edilememektedir.²⁴ Ayrıca bir davada en az iki taraf bulunması gerekirken şikâyetle karşı taraf yoktur. Şikâyetle esas itibariyle bir hakkın yerine getirilmesi talep edilmektedir. Ayrıca şikâyetin bir dava olarak nitelendirilmesi halinde davalının idare olması gerekir. Zira işlemi gerçekleştiren kişi, Adalet Bakanlığı'na bağlı olarak görevini ifa eden bir memurdur.²⁵ Ancak bununla birlikte Anayasa Mahkemesi somut norm denetimi başvurusuna ilişkin vermiş olduğu bir kararda şikâyeti bakılmakta olan bir dava olarak nitelendirmiştir.²⁶ Ayrıca Anayasa Mahkemesinin şikâyetle ilişkin bireysel başvuruları kabul etmesi söz konusu yüksek mahkemenin şikâyet müessesesini dava olarak kabul ettiğini göstermektedir.²⁷ İcra takip işlemlerinin icra mahkemelerinde şikâyetle konu edilmesi ve söz konusu şikâyet başvurularının karara bağlanmasını ifade eden bu süreç gerek İİK'da gerekse hukuk terminolojisinde açık bir şekilde dava olarak nitelendirilmemiştir.

İİK m. 363/I kapsamında kalanlar hariç olmak üzere miktar sınırını aşmak kaydıyla şikâyet üzerine verilen kararlar hakkında kanun yoluna gidilebilmektedir. Şikâyet üzerine verilen kararların istinaf edilmesi üzerine Bölge Adliye Mahkemesi şikâyet kararını kaldırır, düzeltilir ya da şikâyetin esasına yönelik yeni bir karar verebilir. İcra mahkemesine şikâyet yoluna başvurmak hukuki çare olarak nitelendiğinden²⁸ şikâyet üzerine verilen kararların sadece takip hukuku açısından kesinlik ifade ettiğini belirtmek gerekmektedir. Salt takip prosedürü için geçerli olan söz konusu kesinlik, uyuşmazlığın esası için geçerli değildir. Zira icra takip işlemlerine konu bir hakkın şikâyet sonucunda icra mahkemesince reddedilmiş olması söz konusu hakkın farklı mahkemelerde teminini sağlamak için genel mahkemelerde dava açılmasına engel değildir. Zira icra mahkemesi kararlarında ke-

²⁴ Pekcanıtez/Simil, s. 17.

²⁵ Atalı/Ermenek/Erdoğan, s. 52.

²⁶ Anayasa Mahkemesi (AYM), T:26.10.1965, K.1965/57.

²⁷ Gündoğdu, s. 97.

²⁸ Kuru, s. 71; Pekcanıtez/Simil, s. 49.

sin hüküm etkisi salt takip prosedürü ile sınırlıdır. Bunun dışındaki hallerde icra mahkemesi kararları şeklen kesinleşmiş olsa da maddi anlamda kesin hüküm etkisine kural olarak sahip değildir.²⁹

Pekcanıtez ve Simil tarafından şikâyet üzerine icra mahkemesince yapılan inceleme ve değerlendirme süreci bir davadan çok hukuki bir çare olarak nitelendirilmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak şikâyet dilekçesinin dava dilekçesi gibi sıkı şekil şartlarına bağlı olmadığı ve hatta belirli şartlarda sözlü şikâyet başvurusu imkânının olduğu ileri sürülmektedir.³⁰ Kaldı ki Yargıtay 12. Hukuk Dairesi tarafından şikâyetin bir dava olmadığı, bu nedenle şikâyet dilekçesinin usul hukukunda yazılı şartları taşımasının zorunlu olmadığına karar verilmiştir. Söz konusu karara göre şikâyet dilekçesine icra dosya numarasının yazılmaması veya yanlış yazılması gibi temel eksiklikler şikâyet dilekçesini sakatlamamaktadır.³¹

Yargıtay'a göre, katma değer vergisine ilişkin istisnanın uygulanmaması nedeniyle fazladan ödenen paranın iadesi maksadıyla şikâyet süresizdir. Çünkü şikâyet sebebi bir hakkın yerine getirilmemesidir.³² Ancak gerek süreli gerekse süresiz şikâyet, icra takibi sonuçlanıncaya kadar mümkündür. Takip sonuçlandıktan sonra o takibe ilişkin bir işleme karşı süresiz şikâyet yoluna başvurulamaz.³³ Bu nedenle icra takibi sonuçlandıktan sonra süresiz şikâyet yoluna da gidilememesi nedeniyle ortaya çıkan mağduriyetlerin önlenmesi adına düzeltme – şikâyet yolu önemli bir fırsat sunmaktadır. İcra satış işlemlerindeki vergisel hatanın süre kısıtlamasına tabi olmaksızın (düzeltme zaman aşımı içinde) düzeltme – şikâyet yolu ile düzeltilmesi veya iptali mümkündür.

²⁹ Gökçe, Varol, "İcra Mahkemelerinde Yargılama Usulü", *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2- Temmuz 2020- s. 436.

³⁰ Pekcanıtez/Simil s. 48; Hakan Pekcanıtez/Oğuz Atalay/Meral Sungurtekin Özkan /Muhammet Özkes, *İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı*, 5. Basi, İstanbul 2018. s. 101.

³¹ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi (Y.12. HD), K. 2017 / 8872, (06.06.2017). (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>)

³² Y.12. HD, T:28.01.2016, E. 2015/25547, K. 2016/2476; T:11.05.2016, E. 2016/1099, K. 2016/13917; T: 01.03.2017, E. 2016/11930, K. 2017/3019. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>)

³³ Y.12. HD, T:28.03.2016, E. 2015/32397, K. 2016/8972. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>)

4. VERGİ HATALARINDA DÜZELTME ŞİKÂyet VE İPTAL DAVASI

Vergilendirme işlemleri borç doğurucu işlemler olduklarından bu işlemlerin menfaati etkilenenler (hakkında cezalı tarhiyat veya tahakkuk yapılan, hakkında takip işlemleri yapılanlar) tarafından iptal davasına konu edilmesi esastır. Ancak bu hak dava konusu işlemlerin tebliğinden itibaren belirlenmiş süreler dâhilinde kullanılabilir. Diğer bir ifade ile ilgili vergilendirme işlemlerine karşı ancak yasalarla belirlenmiş süreler içinde yargı yoluna başvurulabilmektedir.³⁴

Vergilendirme işlemlerinin iptali istemi süreye bağlı bir hak olmakla birlikte bazı vergilendirme işlemlerinin süreye bağlı olmaksızın belirli şartlarda iptal davasına³⁵ konu edilmesi mümkündür. VUK'da (md.116) belirtilmiş olan vergi hataları süreye bağlı olmaksızın (tarh zaman aşımı süresi içinde) belirli şartlarda iptal davasına konu edilmesi mümkün vergilendirme işlemlerindendir.³⁶ Vergi gibi karşılıksız bir mali yük karşısında dava süresi geçirilmiş olsa bile belirli şartlarda vergi mükelleflerine dava hakkını sağlayan söz konusu prosedür, "düzeltme- şikâyet yolu" ve "iptal davası" süreçlerinden oluşmaktadır.

VUK'da vergi hatası olarak kavramlaştırılan işlemlerin iptal davasına konu edilebilmesi belirli koşulların sağlanmasına bağlanmıştır. Bunun için öncelikle ortada 213 sayılı VUK'un 116. maddesinde belirtilen türden bir vergi hatası bulunmalı ve vergi hatasının iptal davasına konu edilmesi için ise Kanun'da öngörülmüş olan işlem sürecinin sırasıyla gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre;

- 213 sayılı VUK'un 116. maddesinde belirtilen türden bir vergi hatası olması halinde söz konusu vergi hatasının düzeltilmesi için vergi dairesi müdürlüğüne yapılmış yazılı bir düzeltme talebi bulunmalı,
- Vergi dairesi müdürlüğü tarafından düzeltme talebi reddedilmiş olmalı,

³⁴ Ahmet Bağrıaçık ve Ayhan Tekinsoy, "Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022, C. XXVI. Y. 2022 Sayı. 3, s.589.

³⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 17.05.1996 tarihli ve E. 1995/74, K.1996/234 sayılı Kararına göre vergi hatalarının giderilmesi amacıyla yapılan düzeltme başvuruları ve şikâyet başvurularının reddedilmesi üzerine açılan davalar iptal davasıdır.

³⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), R. G, 10.01.1961/10703.

- Düzeltme talebinin reddeden vergi dairesi müdürlüğü işlemine karşı Gelir İdaresi Başkanlığına şikâyet başvurusu yapılmış olmasıdır.

Şikâyet talebinin ise Gelir İdaresi başkanlığı tarafından reddedilmiş olması halinde ret işlemi aleyhine yetkili vergi mahkemesi nezdinde iptal davası açılması mümkündür (VUK m. 116).

Vergi hatalarını düzenleyen 213 sayılı VUK'a göre vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması vergi hatası olarak tanımlanmıştır. Vergi hataları; hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki başlıkta sınıflandırılmıştır (VUK m. 116).

VUK'da hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir. Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekelif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması matrah hatasıdır. Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması ise vergi miktarındaki hatalar olarak kategorize edilmiştir. Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması ise verginin mükerrerliği hatası olarak sınıflandırılmıştır (VUK md. 117).

VUK'da belirtilen vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır. Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması mükellefin şahsında hata iken, açık şekilde vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması ise mükellefiyette hatadır. Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması mevzuda hata; aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması ise vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır (VUK m. 118).

Vergi hataları idarece hatanın fark edilmesi neticesinde resen düzeltilebileceği gibi ilgili mükellefin başvurusu üzerine de düzeltilebilmektedir (VUK m. 119). 213 sayılı VUK'un 121. maddesinde idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma haklarının bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir. Düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürlerinin yetkili olduğu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe ret olunmaktadır.

Mükellef, hakkında yapılmış bir vergilendirme işleminde hata olduğunu düşünüyorsa ve vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmişse ilgili idari birimden (vergi dairesinden) düzeltme talebinde bulunabilmektedir. Düzeltme talebi reddedilen mükellefin bu ret işlemine karşı şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat etmesi gerekmektedir (il özel idare vergileri için valiliğe ve belediye vergileri için ise belediye başkanlığına müracaat edilir). Şikâyet taleplerinin reddi üzerine ise mükelleflerin idari yargıda iptal davası açma imkânı bulunmaktadır (VUK m. 119).

Özetle düzeltme - şikâyet prosedüründe öncelikle vergi hatası bulunan işlemi yapan vergi dairesinden hatalı işlemin düzeltilmesi talebinde bulunulması gerekmektedir. Mükellefin düzeltme talebi kabul edilir ve hatalı vergilendirme işlemi düzeltilirse Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet müracaatı yapılmasına gerek kalmaksızın süreç sonlanır. Vergi dairesi düzeltme talebini reddederse, bu defa düzeltme talebini reddeden işlemin düzeltilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet müracaatında bulunulur. Hazine Maliye Bakanlığı şikâyet talebini kabul ederek vergi dairesine vergi hatasının düzeltilmesi talimatı verebilir veya şikâyet talebini reddedebilir. Şikâyet talebinin reddi halinde ise söz konusu idari işlem aleyhine idari yargıda dava açma hakkı doğar.

Yasa koyucunun vergi hataları sonucu oluşan mağduriyetleri önlemek için vergi hatalarına karşı düzeltme- şikâyet prosedürünü oldukça geniş tuttuğu anlaşılmaktadır. Zira vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi

hataları bulunduğu takdirde yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, bu hataların düzeltilebilmesine kanun cevaz vermiştir. Ancak bununla birlikte düzeltmenin yapılabilmesi için vergi hatalarının esası hakkında vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından bir karar verilmemiş olması gerekmektedir (VUK m. 125). Vergi hatası hakkında vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından bir karar verilmemiş olması yönündeki koşuldan kasıt vergi hatasının bulunup bulunmadığına yönelik esastan verilmiş kararlardır.

Düzeltilme- şikâyet yolu hatalı vergilendirme işlemlerinin iptali için öngörülmüş önemli bir usuldür. Ancak, şunu belirtmek gerekir ki düzeltme- şikâyet yoluna gidilebilmesi için vergi hatasının açık olması gerekir. Düzeltmenin yapılabilmesi için açık ve mutlak bir vergi hatasının bulunması gerekmektedir. Açık ve mutlak bir vergi hatası yoksa düzeltme yapılamaz. Diğer bir ifadeyle, yapılan hata vergi hatası niteliğinde değil, bir hukuki yorum hatası niteliğinde ise bu takdirde düzeltme istenemez.³⁷

Düzeltilme- şikâyet prosedürü olarak ifade edilen bu yol ile tarh zaman aşımı süresi içinde tüm vergilendirme hatalarının iptal davasına konu edilebilmesi mümkündür. Vergi gibi karşılıksız bir mali yük karşısında, dava süresi geçirilmiş olsa bile, belirli şartlarda vergi mükelleflerine dava hakkını sağlayan bu süreçle hukuka uygunluk karinesinden faydalanan hatalı vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesi veya iptali sağlanabilmektedir. Zira tüm idari işlemlerde olduğu gibi vergilendirme işlemleri için de hukuka uygunluk karinesi geçerlidir. Bir vergilendirme işlemi hatalı doğmuş olsa bile idare tarafından düzeltilmediği, geri alınmadığı veya yargı mercileri tarafından iptal edilmediği sürece hukuka uygun bir işlem olarak varlığını sürdürür. Hukuka uygun bir idari işlem gibi mükellefler üzerindeki icrai etkilerinin ise devam etmesi söz konusudur.

Vergi hataları, icra takip satışlarındaki KDV tarh ve tahakkuk işlemlerinde de mümkün olabilmektedir. İcra satışlarında hesaplanan KDV'nin konusunda veya miktarında vergi hatası olması pekâlâ mümkündür. Kaldı ki ilgili mevzuatta icra dairesi tarafından yapılan vergi hatalarının düzeltme- şikâyet prosedüründen istisna tutulduğuna dair

³⁷ Aydın Alper, "İdari Yargı Kararları Işığında Vergi Dairelerinin Mali Sorumluluğu", *Konya Barosu Dergisi*, 2021, Cilt 1, Sayı 1, s.222.

yasal bir hüküm de bulunmamaktadır. Aksine vergi hatalarının tamamı 213 sayılı VUK'un ilgili maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Sonuç olarak icra müdürlükleri tarafından yapılan satışlarda ortaya çıkan herhangi bir vergi hatasının düzeltme- şikâyet talebine konu olamayacağını ileri sürmek Kanun'un amacına ve ruhuna aykırılık teşkil edecektir.

İcra dairelerinde yapılan satışlardaki temel KDV uyuşmazlıklarından biri satış işleminin KDV'den istisna olduğuna ilişkin itirazlardır. Diğer temel uyuşmazlık konusu ise satış işleminin daha düşük oranda KDV'ye tabi olması gerektiği yönündeki itirazlardır. Satış işleminin KDV'den istisna olduğu yönündeki uyuşmazlık 213 sayılı Kanun'da zikredilen vergi hatalarından olan mükellefiyette hatadır. Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasına ilişkin vergilendirme hatalarından biri olan mükellefiyette hata icra dairelerince yapılan satışlardaki temel itiraz konularından bir diğerini oluşturmaktadır. Vergi hesap hataları da icra dairelerinde yapılan satışlardaki bir diğer temel itirazlardandır. Satışı yapılmış olan mal ve hizmete uygulanması gereken KDV'nin daha düşük olması gerektiği yönündeki itirazlar ise vergi hesap hatasına ilişkin itirazlardır. Sonuç olarak ilgili kanun hükümleri karşısında vergi hatalarının icra satış müdürlüğü tarafından yapılmış olması söz konusu vergi hatalarının düzeltme- şikâyet prosedürüne konu edilmesine engel olamayacağını göstermektedir.

İcra dairesi tarafından tahakkuk ettirilmiş olsa bile icra satışlarındaki vergi hatalarının düzeltilmesini talep etme ve bu talepler hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet başvurusunda bulunma imkânının bulunduğu açıktır. Dolayısıyla icra takibi sonlanmış satış işlemlerindeki vergi hatalarına ilişkin düzeltme-şikâyet prosedürü sonucunda şikâyet talebi reddedilen muhatapların bu ret işlemine karşı idari yargıda iptal davası açma imkânının bulunduğu anlaşılmaktadır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Uyuşmazlık Mahkemesi kararları, İİK'nın şikâyet hakkındaki hükümleri, 2576 sayılı Kanun'daki vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler ve 213 sayılı VUK'un 116. maddesindeki düzeltme-şikâyet prosedürüne ilişkin hükümleri bir bütün olarak dikkate alındı-

ğında icra daireleri tarafından yapılan satışlara ilişkin KDV uyuşmazlıklarında hem idari yargının hem de adli yargının eş zamanlı olmayan görevliliğinin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların görüm ve çözümünde genel görevli yargı yeri idari yargıdır. Ancak icra ve iflas hukuku hükümlerine göre ise icra takip işlemlerindeki tüm uyuşmazlıklarda görevli yargı yeri adli yargı kolu içinde yer alan icra mahkemeleridir. Bu durum icra satış işlemlerindeki vergi uyuşmazlıklarında olumlu görev uyuşmazlığı sorununa sebep olmuştur. İcra satış işlemlerindeki KDV'ye ilişkin uyuşmazlıkların esas itibarıyla vergi uyuşmazlığı olduğu hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak temel görüş ayrılığı, işleyişi icra ve iflas hukukuna göre kurgulanmış işlemler bütünü karşısında vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklarda idari veya adli yargı kollarından hangisinin görevli olduğu hususundadır.

Vergi hataları, icra satışlarındaki KDV tarh ve tahakkuk işlemlerinde de ortaya çıkabilmektedir. Kaldı ki VUK'un 116. maddesinde icra dairesi tarafından yapılan vergi hatalarının düzeltme-şikâyet prosedüründen istisna tutulduğuna dair yasal bir hüküm de bulunmamaktadır. Sonuç olarak icra müdürlükleri tarafından yapılan satışlarda ortaya çıkan herhangi bir vergi hatasının düzeltme-şikâyet talebine konu olamayacağını ileri sürmek Kanun'un amacına ve ruhuna aykırılık teşkil edecektir. Ancak icra takip süreci sonlanmadan ortaya çıkan vergi hatalarına ilişkin uyuşmazlıkların öncelikli olarak alacak haklarının biran evvel teminini sağlamayı hedefleyen İİK hükümlerine göre çözülmesi gerekmektedir.

Buna göre icra takip süreci sonuçlanmadan bir icra takip işlemi olan icra satışlarındaki KDV oranına ilişkin uyuşmazlıklarda icra mahkemelerine şikâyet başvurusu öncelikli hukuki çaredir. Bununla birlikte şikâyetin hukuki niteliği itibarıyla dava olmadığı ve icra iflas hukukuna özgü bir hukuki çare olduğu yönündeki görüşler de dikkate alındığında, şikâyet müessesinin sadece icra takip sürecine ilişkin bir kesinlik ifade ettiğini belirtmek gerekmektedir. Vergi hatası bulunan bir icra takip işlemi hakkında; icra takip süreci devam ediyorsa öncelikle İİK'nın 16. maddesi uyarınca şikâyet yoluna gidilmesi, icra takip süreci sonlanmış ise 213 sayılı VUK'un 116. maddesi uyarınca düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesi gerekmektedir.

Ayrıca vergi hatası hakkında verilmiş bir icra mahkemesi kararı varsa bu karardan bağımsız olarak (bu karar sadece takip sürecine ilişkin kesin hüküm ifade edeceğinden) icra takip süreci sonlandıktan sonra 213 VUK'un 116. maddesi uyarınca düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesinin mümkün olduğu değerlendirilmektedir. Diğer bir ifade ile vergi hatası olan bir icra satış işlemi hakkında ilgili vergi dairesi müdürlüğünden düzeltme talebinde bulunma, düzeltme talebinin reddi halinde ise bu işleme karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet başvurusunda bulunma ve şikâyet talebinin reddi halinde ise idari yargıda iptal davası açma imkânı bulunmaktadır. Ancak icra takip süreci devam ediyorsa vergi hatası bulunması halinde muhatapların öncelikle icra mahkemesine şikâyet başvurusunda bulunması gerekmektedir. Ayrıca icra mahkemesine şikâyet başvurusunda bulunmaksızın kesinleşmiş icra takip süreçleri sonrasında da vergi hatası bulunması halinde düzeltme talebi ve şikâyet süreci izlenerek uyuşmazlığın idari yargıya taşınması mümkündür.

Alacak haklarının bir an evvel teminini sağlamaya yönelik takip hukuku gereği icra takip süreci devam eden işlemlere ilişkin itirazların öncelikle icra mahkemelerine yapılması gerektiği açıktır. Ancak şikâyet başvuruları üzerine icra mahkemelerinin verdiği kararlar icra takip işlemleri için kesinlik ifade ederken uyuşmazlığın esası için kesinlik ifade etmediğini belirtmek gerekmektedir. Dolayısıyla takip süreci sonlandıktan sonra 213 sayılı Kanun'da sayılan vergi hatalarından birinin olduğu yönündeki iddiaların düzeltme- şikâyet prosedürü izlenerek idari yargıda (vergi mahkemesinde) dava konusu edilmesinin mümkün olduğu sonucuna varılmıştır.

Kaynakça

Kitaplar

- Akın İbrahim/Akın Tansu, İcra Müdürlüğü İşlemlerinin Şikâyet Yolu ile Denetimi, Ankara 1997.
- Aşık İbrahim, İcra Sözleşmeleri, Ankara 2006.
- Atalı Murat/Ermenek İbrahim/Erdoğan Ersin, İcra ve İflâs Hukuku, B. 3, Ankara 2020
- Umar Bilge, İcra ve İflâs Hukukunun Tarihi Gelişimi ve Genel Teorisi, İzmir 1973.
- Gözler Kemal, İdare Hukuku, C. I, 2. Bası, Ekin, Bursa 2009.

- Kılıçoğlu Evren, İcra Sözleşmeleri, İstanbul 2005.
- Kuru Baki, İcra ve İflâs Hukuku El Kitabı, 2. Bası, Ankara 2013.
- Kuru Baki vd., İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014
- Muşul Timuçin, İcra ve İflas Hukukunun Esasları, 6. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017.
- Muşul Timuçin, İcra ve İflâs Hukukunda Şikâyet, Ankara 2014.
- Pekcanıtez Hakan/Simil Cemil, İcra ve İflas Hukukunda Şikâyet, 2. Baskı; İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017.
- Pekcanıtez Hakan/ Atalay Oğuz/Sungurtekin Özkan Meral/Özekes Muhammet, İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı, 5. Bası, İstanbul 2018.

Makaleler

- Alper Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi Dairelerinin Mali Sorumluluğu”, *Konya Barosu Dergisi*, 2021, Sayı 1, s.213-245.
- Bağrıaçık Ahmet/Tekinsoy Ayhan, “Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2022, C. XXVI, Sayı. 3, s.585-617.
- Boran Güneysu Nilüfer, “İcra Takip İşlemleri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2012, S. 101, s. 31-60.
- Gündoğdu Süleyman Burak, “Anayasa Mahkemesinin İcra ve İflâs Hukukundaki Şikâyet Müessesesine Hukukî Dinlenilme Hakkı Açısından Yaklaşımı”, *Uyusmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 9, Sayı.18, s.89-116.
- Tok Ozan, “İcra İşleminin Yapısı ve Hukuki Rejimi”, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 9, sayı 1, s. 57 – 85.
- Uçar İsmail, “İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayrıcılığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayrıcılığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi”, *GÜHFD*, 2016, C. XX, S. 3, Y. s. 331-373.
- Varol Gökçe, “İcra Mahkemelerinde Yargılama Usulü”, *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Temmuz 2020, Cilt: 6- Sayı: 2, s. 435-465.
- Yılmaztekin Ahmet Ertan, “İcra İflas Hukukunda Şikâyet Sebepleri ve Süresi”, *İzmir Barosu Dergisi*, Ağustos 2022, Sayı: 2, s.459-488

