

T.C.
D A N I Ŗ T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Gıda Sanayi Ticaret Limited Şirketi

VEKİLİ : Av.

KARŞI TARAF : 1- **(DAVALI)** ... Bakanlığı

VEKİLLERİ: Av.

Av.

2- **(DAVALI)** ... Defterdarlığı

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ: Av.

İSTEMİN KONUSU : Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/02/2023 tarih ve E:2021/4611, K:2023/769 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından, 2019 yılının Ocak ila Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen indirimli orana tabi mal veya hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan 67.827,50 TL tutarındaki katma değer vergisinin 2020 yılının Ağustos dönemine ilişkin olarak süresinde verilen katma değer vergisi beyannamesinde iade edilmesi gereken katma değer vergisi olarak gösterilmesi ve standart iade talep dilekçesi, ilgili belgeler ile yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporunun ... tarihinde vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine standart iade talep dilekçesi ile ilgili belgelerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında öngörülen süre içinde verilmediği, dolayısıyla süresinde iade talebinde bulunulmadığından bahisle tesis edilen iade talebinin reddine dair ... tarih ve ... sayılı işlem ile bu işlemin dayanağı olarak gösterilen 15/02/2019 tarih ve 30687 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin iptali ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 32. maddesinde yer alan düzenlemelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerine ve Anayasa'nın eşitlik ilkesinin düzenlendiği 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/02/2023 tarih ve E:2021/4611, K:2023/769 sayılı kararı:

i. Usul yönünden:

Düzenleyici işlem ile uygulama işleminin iptali isteminin birlikte ve aynı dava dilekçesinde dava konusu edilmesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5. maddesine aykırılık teşkil etmeyeceği sonucuna varılmıştır.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

Öte yandan, davacı tarafından her ne kadar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin tamamının iptali istenmiş ise de dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar göz önünde bulundurularak anılan maddenin davacının sübjektif ehliyet koşulu yönünden menfaatini ihlal eden "8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi" başlıklı kısmına yönelik olarak inceleme yapılmıştır.

ii. Esas yönünden:

a) Anayasa'ya aykırılık iddiasının incelenmesi:

Davacı tarafından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile 32. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Katma değer vergisi, üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkan tanımak suretiyle de her aşamada katılan değer artışını temel alan, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. Katma değer, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin alış fiyatı arasındaki farktan oluşmakta, ödenecek katma değer vergisi de satış tutarı üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden alışlar üzerinden ödenen katma değer vergisinin mahsup edilmesi suretiyle bulunmaktadır. Katma değer vergisi sisteminde, mal ve hizmetin üretim aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarında vergi alınmakta ve her bir aşamada alınan vergiden bir önceki aşamada alınan vergi indirilmek suretiyle kalan vergi hazineye intikal ettirilmektedir.

Katma değer vergisi indirim mekanizması, yüklenilen katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden fazla olması halinde mükellefler üzerinde bir finansman yükü oluşturmaktadır. Kanun koyucu mükellefler üzerinde oluşan finansman yükü sorununu gidermek maksadıyla bir hak olarak belirli şartların varlığı halinde indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesini öngörmüştür.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan düzenlemeyle de indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesi mümkün hale getirilmiştir. Yine aynı Kanun'un 32. maddesi ile istisna edilmiş işlemlerdeki indirim müessesesi açıklığa kavuşturulmuştur.

Vergi iadelerinin yapılmasına ilişkin usul ve esaslar vergilendirmenin esaslı unsurlarından birini oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesi gereğince vergilendirmenin esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, iadenin yapılmaması, geciktirilmesi veya şarta bağlanması yoluyla mülkiyet hakkına bir müdahalede bulunulduğunda Anayasa'nın 35. maddesi uyarınca bu müdahalenin dayanağının bir kanun hükmü olması, Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca da bu kanun hükmünün ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir nitelikte bulunması ve müdahalenin ölçülülük ilkesine aykırı bir sonuca yol açmaması gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesinin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartına



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

bağlanmasına ilişkin kural ile istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemi yapanlara iade olunacağına ilişkin kuralların, Anayasa'nın 2, 13, 35 ve 73. maddelerinde öngörülen güvenceleri sağlayacak belirli ve öngörülebilir nitelikte yeterli bir kanuni temele sahip olduğu anlaşılmıştır.

Ayrıca, düzenleme ile indirilecek katma değer vergisi toplamının vergiye tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu durumlarda aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı kuralına istisna getirilerek mükelleflere indirim hakkı yanında "iade" seçimlik bir hak olarak tanınmıştır. Kanun koyucunun vergilendirme alanındaki geniş takdir yetkisi dikkate alındığında iade hakkının kullanılmasının izleyen yıl içinde talep edilmesi şartına bağlanmasının ölçülülük ilkesine aykırı bir sonuç oluşturacağından da söz edilemeyecektir.

Açıklanan nedenlerle, davacının Anayasa'ya aykırılık iddiası ciddi görülmemiştir.

b) Diğer yönlerden yapılan inceleme:

Katma değer vergisi uygulamasında, genel olarak, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, vergiye tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde aradaki fark sonraki döneme devredilir, iade edilmez. Ancak, bu genel kuralın aşağıda yer verilen üç istisnası bulunmaktadır:

- 1) İstisnaya tabi işlemler
- 2) İndirimli orana tabi işlemler
- 3) Vergi sorumluluğu kapsamında uygulanan tevkifat işlemleri

Bu çerçevede, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin yıl içerisinde mükellefin maddede sayılan borçlarına mahsup yoluyla iadesi kabul edilmiştir. Bu şekilde yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi tutarının ise nakden iade edilmesi öngörülmüştür. Konu ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında mahsuben ve nakden iadenin mükellefin talebi ile yapılacağı kabul edilmiş; mahsuben iadenin ve buna ilişkin talebin, verginin teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilememesi halinde bu vergilendirme döneminin rastladığı yıl içinde yapılması gerektiği, nakden iadenin ve buna ilişkin talebinin de vergilendirme döneminin rastladığı yılın bitmesinden sonraki dönemde yapılabileceği öngörülmüştür. Ancak, mahsuben ve nakden iade ve buna ilişkin talebe yönelik hak kazanıldığı anın başlangıcı bu şekilde belirlenmiş iken bu talebin ne zaman ve nasıl yapılması gerektiği ile ilgili hususlara dair herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu konuda, usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

verilmiştir. Maliye Bakanlığınca da nakden ve mahsuben iadeye yönelik taleplerin nasıl ve ne zaman yapılacağı ile ilgili hususlar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23) ile belirlenmiştir.

Bilindiği üzere, katma değer vergisinde indirim ve iade işlemleri, katma değer vergisi beyannameleriyle beyan edilen ve bu beyanlar neticesinde de iade ve indirim hakları doğuran bir karaktere sahiptir. Başka bir deyişle, mükellefçe katma değer vergisi beyannamesi ile zamanında beyan edilmeyen ve beyannamede gösterilmeyen indirim ve iadeler herhangi bir hak doğurmamaktadır. İade hakkı doğuran işlemlerin beyannamede bu vasıfta gösterilmemiş ve beyan edilmemiş olması, mükellefin bu işlemler nedeniyle yüklendiği vergiler için iade hakkı yerine indirim hakkını tercih ettiği anlamına gelmektedir. Bu açıdan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında öngörülen tercih hakkının kullanım anı ve biçimi, esas itibarıyla, katma değer vergisi beyannameleri ile bu işlemlere ilişkin olarak verilen usul ve esasları düzenleme yetkisi kapsamında mütalaa edilmesi gereken bir duruma tekabül etmektedir. Nitekim, konu ile ilgili olarak Tebliğ'in dava konusu edilen kısmında *"...mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir."* düzenlemesine yer verilerek iade hakkına ilişkin hususların beyannamelerde nasıl ve hangi satırda gösterileceği gibi doğrudan beyan yükümlülüğüyle ilgili usul ve esaslara yer verildiği ve talep zamanının belirlenleştirildiği görülmektedir.

Bu anlamda, katma değer vergisi sistematigi içerisinde beyanı gereken ve süreklilik arz eden bir yükümlülük çerçevesinde söz konusu nakden veya mahsuben iade hakkı kullanılabilir. Söz konusu hakkın kullanım biçimi ve süresi doğrudan ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinin içeriği ve zamanına bağlıdır. Zira, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde öngörülen biçimde bir defaya mahsus bir beyan ve iade talebi söz konusu olmayıp her bir katma değer vergisi vergilendirme dönemine ait iade edilecek tutarların beyanname üzerinde beyan edilmesi ve Bakanlar Kurulunca belirlenen limitlerin aşıldığı dönemde de diğer koşulların (inceleme raporu, yeminli mali müşavirlik tasdik raporu, teminat, diğer belgelerin verilmesi gibi) ikmali ile mahsuben veya nakden iade hakkı



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

doğmaktadır. Nakden iadenin sonraki yıldaki dönemlere hasredilmesi ise ilgili yılda bazı kamu alacaklarına yönelik mahsuben iade yöntemine kanun hükmü ile öncelik verilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu itibarla, ilgili yılın Ocak-Kasım arasındaki dönemlerinde verilecek beyannamelerde (nakden veya mahsuben) iade hakkını kullanmayıp bu doğrultudaki talebini beyanname ile yapmayan ve yüklendiği vergileri indirim konusu yapmayı tercih eden mükelleflerin, sadece başvuru dilekçesi ile iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir.

Bu açıdan, uyuşmazlık konusu olayda iki süre bulunmaktadır ve karışıklığa yol açan da budur. Birincisi mükellefin iade talebinde bulunmasına ilişkin süre, diğeri ise bu iadenin nakit olarak talep edilmesine ilişkin süredir. Birinci süre, esas süre olup yukarıda izah edildiği üzere katma değer vergisi beyannameleri vasıtasıyla tercih hakkının kullanımına ilişkindir. İkinci süre ise katma değer vergisi beyannameleri ile tercih hakkının kullanımı sonrasında beyannamede gösterilen ve beyan edilmiş olan iadenin mahsuben ve nakden iade edilmesine ilişkin dilekçe süreleridir. Bu sebeple, beyan süreleri içerisinde belirtilen biçimde talep hakkının kullanılmaması ve iadesi istenilen tutarların beyannamede gösterilmemiş olması halinde mükellefin söz konusu hakkın kullanımına dair talebinin olmadığı sonucu çıkmaktadır. İkinci süre ise usulüne uygun olarak indirim hakkı yerine iade hakkının kullanılacağına beyannamede talep edilmesi üzerine ortaya çıkan bir süredir ve Kanun bu sürenin kullanımını da mahsuben talebe öncelik sağlayarak belirlemiştir. Böylece, aylık bazda veya yıllık bazda yapılan iadeye ilişkin taleplerin yıl içinde yapılması öngörülmüştür. Dolayısıyla ilgili vergilendirme dönemi beyannamesinde seçimlik hakkın kullanılmaması veya ilgili yılın sonuna kadar düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle talepte bulunulmamış olması halinde mahsuben iade hakkı doğmaz. Zira, beyannamede beyan edilmeyerek bu haktan vazgeçilmiş ve kesinleşmiş olmaktadır. Aynı şekilde, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı veya mahsuben iade talebinde bulunulmamış ise tamamı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Nakden iade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek katma değer vergisi beyannameleri ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir. Düzeltme beyannameleri verilmesinin, mahsuben veya nakden iade talebinin yapılabileceği dönemle sınırlandırılması da gerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile getirilen katma değer vergisi sistemiği (gelir veya kurumlar vergisi ile eşgüdüm sağlama zorunluluğu) gerekse anılan maddenin (2) numaralı fıkrası ile getirilen aylık-mahsuben yıllık-nakden iade prensibinin gereğidir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar."* kuralının da doğal bir sonucudur. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 18/02/2009 tarih



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

ve 5838 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle yapılan değişiklik de esas itibarıyla mevcut durumu -bu tür karşılaşılan ihtilaflar nedeniyle- lafız olarak açıklığa kavuşturma amaçlıdır.

Tebliğ'deki iade talep süresine ilişkin hükmün iptal edilmesi durumunda, zamanında beyannamede gösterilmeyen iade tutarlarının zamanaşımına yakın bir zamanda talep edilmesinin ve iadenin gerçekliğini kavrayacak nitelikte vergi idaresince vergi inceleme ve kontrol yapma imkan ve kapasitesinin yok edilmesinin yolu açılmış olacaktır. Bu durum, bütünüyle hem ilgili dönemdeki hem de günümüzdeki katma değer vergisi iade sisteminin çökmesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple, meselenin özünü, iade talebinin ikinci süreye ilişkin işlemle (nakden iadenin fiziksel olarak yapılmasına ilişkin başvuru dilekçesi süresinin) yapıldığına ilişkin bir yanılsama haliyle talebin beyan sistemi aracılığıyla yapılması zorunluluğundan kaynaklanan yapıma biçiminin ve buna ilişkin sürelerin ıskalanması hususu oluşturmaktadır. Böylece, sadece talep şekline ilişkin düzenlemeleri ve birinci süreyi (iade talebinin yapılmasına yönelik beyannamede gösterme zorunluluğu ve süresini) değil, aynı zamanda iadenin yapılmasına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi uyarınca yapılan tüm düzenlemeleri ortadan kaldıracak sonuç doğurmaktadır. Başka bir deyişle, iptal kararı, Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltilme yetkisi ve reddiyat" başlığını taşıyan 120. maddesinin üçüncü fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen, mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme yetkisi çerçevesinde iade sistemi ile ilgili olarak yapılan tüm düzenlemelerin işlevsiz hale gelmesine yol açacaktır.

Katma değer vergisi sisteminde iadelerin yapılması için mükellefler tarafından beyan edilmesi tek başına yeterli değildir. İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır. Beyanın ve iadesi istenen tutarın doğruluğunun vergi idaresince saptanması halinde iadeler yapılabilir. Bu ise normal şartlar altında vergi incelemesi yoluyla doğruluğu saptandıktan sonra iadelerin yapılması anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığına verilen genel yetki çerçevesinde, mükelleflerin taşıdığı riskler de dikkate alınarak mükellefler yararına Kanun'da açıkça belirtilmeyen bazı esneklikler iade sisteminde öngörülmüş olmakla birlikte bunların tümü genel kurala bağlanmış yeminli mali müşavirlik tasdik raporu veya teminat gösterme gibi araçlardır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ve Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde yer almamasına rağmen getirilen söz konusu türdeki esnekliklerden ancak bahsi geçen esneklik için getirilen özel koşullara uygunluk halinde yararlanılabilir. Bu bakımdan, iadelerin, mükellefçe zamanında beyanına gerek olmaksızın doğrudan yapılması gerektiğine ilişkin temel kabulün, hiçbir hukuki mesnedi olmadığı gibi katma değer vergisi genel sistemi ve iade müessesesine dair getirilen yukarıda izah edilen Katma Değer Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümleriyle de açıkça çeliştiği görülmektedir.

Özetle, nakden veya mahsuben iade talep hakkının talep edilme anının başlangıcının Kanun'da belirlenmiş olması yeterlidir. Maliye Bakanlığınca söz konusu hakkın kullanımının (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

verilen yetki uyarınca) katma değer vergisi sistematığı içerisinde beyannameye bağlanmış olması hem zorunlu olup hem de diğer iade hakkı doğuran katma değer vergisine konu işlemlerle (Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde verilen yetki uyarınca) aynı usule tabi tutulmuş olmasında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Öte yandan, Kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda idareye açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebileceği idare hukuku ve vergi hukukunda kabul edilmiş bir ilkedir.

Kanun'da yer verilen ve çerçeve çizen kuralları açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olmak üzere Tebliğ kapsamındaki katma değer vergisine tabi işlemler nedeniyle iade talep edilebilecek süre ve iadeye ilişkin işlem ve belgeleri göstermek, mahsuben ve nakden iade işlemleri ve bunların ne şekilde yerine getirileceğini belirlemek için yürürlüğe konulan dava konusu düzenleyici işlemin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası, 32. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin üçüncü fıkrasında ... Bakanlığına verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Bu düzenlemede, vergilendirmenin esaslı unsurlarına ilişkin bir belirleme yapıldığından söz edilemeyeceğinden, vergilerin kanuniliği ilkesine de aykırılık bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, dava konusu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin davacının menfaatinin etkileyen "8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi" başlıklı kısmında yer alan düzenlemelerde ve 2020 yılının Ağustos dönemi için verilen beyanname ve yeminli mali müşavir tasdik raporu eki 18/01/2021 tarihli dilekçe ile iade talebinde bulunan davacının başvurusunun reddi yolunda tesis edilen dava konusu uygulama işleminde hukuka aykırılık görülmemiştir.

iii. Karar sonucu:

Daire, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Dava konusu Tebliğ hükmüne dayanılarak Tebliğ'de sayılan belgelerin süresinde verilmediğinden bahisle iade talebi süre yönünden reddedilmiş ise de kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin verginin kanuniliği ilkesi uyarınca ancak kanunla yapılabileceği, tebliğ ile yapılamayacağı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında iade talep süresi dışında hangi belgelerin hangi sürede teslim edileceği konusunda süre sınırlaması öngörülmediği, öte yandan eksik bilgi ve belgelerin her zaman idarece mükellefe tamamlattırılabilmesi, anılan fıkra da yer alan düzenleme ile iade taleplerinin sadece indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştiği yılı izleyen ilk yılda verilen beyanname ile yapılabileceği şeklinde bir sınırlandırma öngörülmediğinden, genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman iade talebinde bulunulmasının mümkün olduğu, diğer taraftan, indirimli orana tabi teslimlerin gerçekleştiği yılı izleyen yılda verilen



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

katma değer vergisi beyannamesi ile iade talebinde bulunulmak suretiyle Kanun'da öngörülen sürede iade talebinde bulunulduğu, iade talep dilekçesinin süresinden sonra verilmesi nedeniyle iade talebinin reddedilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, iade talebine ilişkin olarak bir süre öngörülmeyle birlikte düzeltme beyannamesiyle sonradan iade talep edilmesiyle ilgili olarak bir süre sınırlamasının öngörülmediği, dolayısıyla, genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunulabileceğinin kabulünün gerektiği, düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunabilme hakkının tebliğ ile sınırlanamayacağı, dava konusu Tebliğ hükmü ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 32. maddesinde yer alan düzenlemelerin, Vergi Usul Kanunu'nun beş yıllık tarh ve düzeltme zamanaşımına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 114 ve 126. maddelerine ve Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu, uygulamaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda ... Bakanlığın yetkili kılınmış ise de söz konusu yetkinin iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranılacağı ve benzeri konularla sınırlı olduğunun kabulünün zorunlu olduğu belirtilerek Daire kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: ... Bakanlığınca, düzenleyici işlemin Danıştayda, bireysel işlemin ise vergi mahkemesinde dava konusu edilmesi gerektiği, düzenleyici işlem ile uygulama işleminin aynı dava dilekçesiyle dava konusu edilmesinde hukuki yarar bulunmadığı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde ... Bakanlığınca verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında dava konusu Tebliğ hükmü ile iade taleplerinin hangi usul ve esaslara göre yapılacağı, hangi belgelerin aranacağı konusunda düzenleme yapıldığı ve yetki aşımının söz konusu olmadığı, indirimli orana tabi işlem nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan katma değer vergisinin, işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içinde iadesinin talep edilmesinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının gereği olduğu, anılan fıkra öngörülen süre hak düşürücü süre olduğundan süresinden sonra iade talebinde bulunulmasının mümkün olmadığı, iade talep süresinin dolmasından sonra ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talebinde bulunulabileceği iddiasının kanunun hükümsüzlüğü sonucunu doğuracağı, anılan fıkra ile hakkın özüne dokunulmaksızın ve kamu yararına uygun olarak mülkiyet hakkının sınırlandırıldığı, bu sınırlamanın mülkiyet hakkını ihlal etmediği ve Anayasa'ya aykırı olmadığı, genel zamanaşımı süresinin beş yıl olduğundan bahisle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiğinin kabul edilmesinin mümkün olmadığı belirtilerek Daire kararının onanması, davacının temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Defterdarlık tarafından cevap verilmemiştir.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Davacı tarafından, 2019 yılının Ocak ila Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen indirimli orana tabi mal veya hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan 67.827,50 TL tutarındaki katma değer vergisi, 2020 yılının Ağustos dönemine ilişkin olarak süresinde verilen katma değer vergisi beyannamesinde iade edilmesi gereken katma değer vergisi olarak gösterilmiştir.

Daha sonra ise, standart iade talep dilekçesi, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde sayılan ilgili belgeler ile yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporu, indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılın sona ermesinden sonra 18/01/2021 tarihinde vergi dairesine verilmiştir.

Bunun üzerine, davalı Defterdarlığın ... tarih ve ... sayılı işlemiyle, standart iade talep dilekçesi ile ilgili belgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında öngörülen süre içinde verilmediği, dolayısıyla süresinde iade talebinde bulunulmadığı belirtilerek davacının iade talebi reddedilmiştir.

Akabinde anılan işlem ile bu işlemin dayanağı olarak gösterilen 15/02/2019 tarih ve 30687 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin iptali ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 32. maddesinde yer alan düzenlemelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerine ve Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması istemiyle dava açılmıştır.

İPTALİ İSTENEN DÜZENLEME:

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin ilgili kısmında şu düzenlemelere yer verilmiştir:

"...

8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (Y) Gıda A.Ş., 2019 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15/11/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebine ilişkin yüklenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yüklenilen KDV listesini 15/7/2021 tarihinde sisteme girmiştir.

Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebini süresinde beyan etmekle birlikte, yüklenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmediğinden mükellefin iade talebi reddedilecektir.

Örnek 2: (M) İnşaat Ltd. Şti. 2019 yılında teslim ettiği indirimli orana tabi konutlarla ilgili olarak vermiş olduğu 2020/Kasım beyannamesine ilişkin 439 kodlu satırda 500 bin TL "İadeye Konu Olan KDV" beyan etmiştir. (M) İnşaat Ltd. Şti., 27/12/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve diğer belgeleri ibraz ederek artırımlı teminat vermek suretiyle iade talebinde bulunmuştur.

Buna göre, (M) İnşaat Ltd. Şti., 2019 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesini süresi içinde usulüne uygun olarak talep ettiğinden, iade talebi vergi dairesi tarafından değerlendirilerek sonuçlandırılacaktır."

İLGİLİ MEVZUAT:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı



tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." düzenlemesine yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

i. Usul Yönünden:

a) Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin sadece "8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi" başlıklı kısmına yönelik olarak inceleme yapılması:

Dairece, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin sadece "8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi" başlıklı kısmına yönelik olarak inceleme yapılmasında, temyize konu kararda yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle hukuka aykırılık görülmemiştir.

b) Düzenleyici işlem ile uygulama işleminin birlikte ve aynı dava dilekçesinde dava konusu edilmesi:

Düzenleyici işlem ile uygulama işleminin birlikte ve aynı dava dilekçesinde dava konusu edilmesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5. maddesine aykırılık teşkil etmeyeceğine oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Kurul Üyesi ... bu görüşe aşağıdaki gerekçeyle katılmamışlardır:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava açma süresi" başlıklı 7. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresinin, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı, ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilecekleri belirtilmiştir. Kanun'un "Aynı dilekçe ile dava açılacak haller" başlıklı 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunması halinde birden fazla idari işlemin bir dilekçe ile idari davaya konu edilebileceği hükmüne yer verildikten sonra "Dilekçeler üzerine ilk inceleme" başlıklı 14. maddenin (3) numaralı fıkrasının (g) bendinde, dilekçelerin 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönünden inceleneceği; "İlk inceleme üzerine verilecek karar" başlıklı 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde de 14. maddenin (3) numaralı fıkrasının (g) bendinde yazılı halde 3 ve 5. maddelere uygun şekilde düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak suretiyle otuz gün içinde dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

verileceği hükme bağlanmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin yukarıda açıklanan (4) numaralı fıkrasında ilgililerin düzenleyici işlemle uygulama işleminin her ikisi aleyhine birden dava açabileceğinin belirtilmiş olması, her iki işleme karşı aynı dilekçeyle ve aynı idari yargı yerinde dava açılabilirliği anlamında değildir. Aynı dilekçe ile dava açılacak haller, anılan Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasında gösterilmiş olup birden fazla işleme karşı aynı dilekçe ile dava açılabilmesi, ancak bu koşullar ile idari yargılama hukukunun gerektirdiği diğer koşulların birlikte gerçekleşmesi halinde olanaklıdır.

Sözü edilen fıkra da yer alan düzenlemenin amacı da aynı yargı yerinin görevine giren ve çözümleri ayrı emek gerektirmeyen idari uyuşmazlıkların aynı dava içerisinde görülmeleri sağlanarak gereksiz zaman israfı ile masrafın önlenmesi ve farklı kararların verilebilmesi riskinin ortadan kaldırılmasıdır. Aralarında maddede aranan biçimde bağıllık ya da ilişki bulunsan bile birden fazla idari işlemin aynı dilekçeyle idari davaya konu edilebilmesi için bu durumun kamu düzeni için öngörülen usul ve görev kurallarını ve bu kurallarla korunan ve Anayasa'nın 37. maddesinde öngörülen kanuni hakim ilkesini ihlâl ediyor olmaması da gereklidir. Bir başka anlatımla, Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak görevine giren davaya konu edilebilecek nitelikteki bir işlemle idare veya vergi mahkemelerinin görevine giren davalara konu olması gereken bir işlem aynı dilekçe ile idari davaya konu edilemez.

Öte yandan, 18/06/2014 tarih ve 6545 sayılı Kanun ile ülkemizde istinaf kanun yolu uygulanmaya başlamış ve üçlü bir yargılama sistemi oluşmuş olup bireysel işlem ile düzenleyici işlemin aynı dilekçe ile dava konusu edilmesi halinin kabul edilmesinin görevli yargı yeri ile kanun yolu başvurusunun yapılacağı yargı yerleri arasında karışıklığa yol açacağı da kuşkusuzdur.

Bu bakımdan, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, ilk derece mahkemesi olarak Danıştayın görevine giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No: 23)'in dava konusu edilen kısmı ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin görevine giren uygulama işlemine karşı aynı dilekçe ile Danıştayda idari dava açılmasına olanak bulunmadığından, Daire kararının 2577 sayılı Kanun'un 49. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca bozulması gerekmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 22. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer verilen, 15. maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usulüne ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların işin esası hakkında da oylarını kullanacaklarına ilişkin kural ve Kurulumuzun usule ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların diğer usuli meselelerde ve nihai kararda oy kullanacaklarına dair içtihadı uyarınca usuli mesele yönünden karşı oyda kalan üye esas yönünden de oylamaya katılmıştır.



ii. Esas yönünden:

a) Anayasa'ya aykırılık iddiasının incelenmesi:

Davacı tarafından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 32. maddesinde yer alan iade talep süresine ilişkin düzenlemelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerine ve Anayasa'nın eşitlik ilkesinin düzenlendiği 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması isteminde bulunulmuştur.

Davacı, Vergi Usul Kanunu'nda kamu alacakları için beş yıllık tarh zamanaşımı süresi öngörülmuş iken Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile 32. maddesinde mükelleflerin iade için talepte bulunma sürelerinin daha kısa olarak belirlenmesinin eşitlik ilkesine aykırı olduğunu, ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun anılan maddelerinde yer alan iade talep süresine ilişkin düzenlemelerin, Vergi Usul Kanunu'nun tarh ve düzeltme zamanaşımına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 114 ve 126. maddelerine aykırı olduğunu, öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade talebinin işlemlerin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar yapılması gerektiği düzenlenmesine rağmen aynı Kanun'un 32. maddesinde istisna edilmiş işlemlerden kaynaklanan iade talebinin işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi gerektiği düzenlenmek suretiyle iade talepleri için farklı başvuru süreleri öngörülmesinin eşitlik ilkesine aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

Anayasa'nın "*Kanun önünde eşitlik*" başlıklı 10. maddesinin beşinci fıkrasında devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda olduğu belirtilmiştir.

Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesini amacı aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez (AYM, E:2022/155, K:2023/38, 22/02/2023, § 18).

Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı, nihayetinde nesnel ve makul bir temele dayanıyorsa söz konusu farklı muamelenin ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir ifadeyle bu ilke, farklı muamelenin öngörülen nesnel amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir (AYM, E:2022/155, K:2023/38, 22/02/2023, § 19).

Katma değer vergisi indirim mekanizması, yüklenilen katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden fazla olması halinde mükelleflerin üzerinde fazla vergi yükü oluşturmaktadır. Kanun koyucu tarafından, mükelleflerin fazladan katlandıkları vergi yükünden arındırılabilmesi maksadıyla belirli şartların varlığı halinde mükelleflere indirim hakkı yanında "iade" seçimlik bir hak olarak tanınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan düzenlemeyle, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin en geç işlemlerin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla iadesi mümkün hale getirilmiştir. Yine aynı Kanun'un 32. maddesiyle istisna edilmiş işlemlerden kaynaklanan indirilemeyen katma değer vergisinin işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar iadesinin talep edilmesi şartıyla iadesi mümkün hale getirilmiştir. Kanun koyucu, bu şekilde iade hakkının kullanma süresini iadenin kaynaklandığı işlemlere göre farklılaştırmıştır.

Katma değer vergisi iadesi için mükellefler tarafından vergi dairesine verilmesi gereken belgelerin, iadenin kaynaklandığı işlemlerin türüne göre farklılaşabilmesine bağlı olarak bu belgelerin hazırlanmasına ilişkin süreç değişen sürelerde tamamlanabilmektedir. Sürecin bu niteliği dikkate alındığında iadenin kaynaklandığı işlemlerin türüne göre farklı iade talep sürelerinin öngörülmesi nesnel ve makul bir temele dayanmaktadır.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iadeler için öngörülen iade talep süresi, iade için aranan belgelerin hazırlanıp vergi dairesine ibraz edilebilmesine imkan verecek yeterli uzunluktadır. Bunun yanı sıra, niteliği gereği uzun bir zamana yayılan iade sürecinin makul bir sürede tamamlanmasına yapacağı olumlu etki nedeniyle öngörülen süre sınırlamasının ölçülü olmadığından da bahsedilemez.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun tarh zamanaşımının düzenlendiği 114. maddesinde, vergi idaresine vergi alacaklarını beş yıllık sürede isteme yetkisi tanınmasına rağmen mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarını isteme hakkı bu süreden daha kısa bir süreyle sınırlandırılmıştır. Vergi mevzuatımız gereğince, mükelleflerce iade talebinde bulunulduktan sonra vergi dairesince, mükellefler tarafından sunulan belgelerin doğru olup olmadığı ve dayandıkları hukuki durumlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, iadesi istenen tutarın doğru olup olmadığı gibi yönlerden denetim yapılmaktadır. Tarh zamanaşımı süresi içinde iade talep edilmesinin mümkün kılınması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde tarh zamanaşımı süresine paralel olarak defter ve belgeler için beş yıllık muhafaza süresi öngörülmüş olması karşısında, sürenin son günü veya sürenin dolmasına az bir süre kala iade talep edilmesi durumunda, vergi dairesinin etkin bir şekilde denetim yapması zorlaşacaktır. Bu nedenle, iade hakkının kullanılmasının, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tarh zamanaşımı süresinden daha kısa



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

olarak belirlenmesinin makul bir temel dayandığı ve ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, gerek iadenin kaynaklandığı işlemlere göre farklı iade talep süreleri öngörülmesi gerekse bu sürelerin Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen beş yıllık tarh zamanaşımı süresinden daha kısa olarak belirlenmesinin eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturacağından söz edilemeyeceğinden davacının Anayasa'ya aykırılık iddiası ciddi görülmemiştir.

b) Diğer yönlerden yapılan temyiz incelemesi:

Katma değer vergisi sistemimizde, mal ve hizmetin üretim aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarında vergi alınmakta ve her bir aşamada alınan vergiden bir önceki aşamada alınan vergi indirilmek suretiyle kalan vergi Hazineye intikal ettirilmektedir. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu haller söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, kural olarak, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunmakta, iade edilmemektedir.

Bazı mal veya hizmet teslimlerinde katma değer vergisi oranının değişiklik göstermesinin bir sonucu olarak mükelleflerin fazladan katlandıkları vergi yükünden arındırılabilmesi maksadıyla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, bu kurala bir istisna getirilerek mükelleflere indirim hakkı yanında "iade" seçimli bir hak olarak tanınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, indirimli orana tabi mal veya hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin yılı içinde mahsuben iade edilmesi, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin ise izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilmesi mümkündür.

Anılan kuralda, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan verginin iadesi talebinde bulunabilme imkanı belirli bir süre ile sınırlandırılarak bu işlemlerden kaynaklanan iade talebinin en geç işlemlerin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içinde yapılması zorunluluğu getirilmiştir. İzleyen yıldan sonra yapılan iade taleplerinin ise süresinde olduğu kabul edilemeyecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda iade talep süresine ilişkin olarak bir çerçeve çizilmiştir. Ancak, Kanun'da, iade talebinin hangi belgelerle nasıl yapılacağına ilişkin usuli detaylara yer verilmemiştir. Bu noktada, kanunda geçen "talep" kavramının neyi ifade ettiği önem arz etmektedir.

Anılan fıkranın son cümlesi ile usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanarak yayımlanan dava konusu Tebliğ hükümleriyle "talep" kavramından ne anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Dava konusu düzenlemelere göre, mükelleflerin süresi içinde iade talebinde bulunduğu kabul edilebilmesi için, iadesi istenen tutarın en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

izleyen yılın sonuna kadar verilen beyannamelerin herhangi birinde iadeye konu olan katma değer vergisi alanında beyan etmeleri tek başına yeterli olmayıp ayrıca indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesi ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairesine ibraz edilmesinin zorunlu olduğu, iade talep süresinin dolmasından sonra iade talep edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi uyarınca, vergilendirmenin temel unsurlarıyla ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca kanunla çizilen çerçeve dahilinde açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem tesis edilebilir.

Uyuşmazlıkta, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığınca düzenleme yapma yetkisi verildiği tartışmasızdır. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi kullanırken belirtilen sınırlamalara uymak kaydıyla takdir yetkisine sahip bulunmaktadır. Ancak, idarenin takdir yetkisinin mutlak ve sınırsız olmadığı, bu yetkinin kamu yararı, hizmet gerekleri ve hukukun genel ilkelerine uygun kullanılıp kullanılmadığının idari yargı mercilerince denetleneceği yerleşmiş yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığınca, dava konusu düzenlemelerle, mükellefler tarafından, hem iadesi istenen tutarın en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar verilen beyannamelerin herhangi birinde gösterilmesi hem de indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesi ile belirtilen diğer belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi halinde iade talebinde bulunulduğu kabul edilmek suretiyle Kanun'da öngörülen iade talep süresine bağlı kalınarak iade talebinin şeklinin netleştirildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, Maliye Bakanlığınca verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında olup Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında geçen "talep" kavramının neyi ifade ettiğini açıklar mahiyettedir. Bu yolla iadenin usulü belirlendiğinden ve vergilendirmenin esaslı unsurlarına ilişkin bir belirleme yapılmadığından verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık bulunmamaktadır. Ayrıca, mükelleflerin standart iade talep dilekçesi ile diğer belgeleri hazırlayıp idareye sunabilmeleri için yeterli uzunlukta bir sürenin bulunduğu göz önüne alındığında, Maliye Bakanlığının talepte bulunma usulünü belirleme konusundaki takdir yetkisini hukuka aykırı olarak kullandığından da söz edilemez.

Diğer taraftan, dava konusu Tebliğ hükmünde, yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu raporun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazının zorunlu olduğu, bu süre içinde raporun ibraz edilmemesi halinde iade talebinin ivedilikle incelemeye sevk edileceği düzenlenmiştir.

Davacı tarafından, yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporunun ibraz edilmesi için öngörülen altı aylık sürenin çok kısa olduğu ve bu süre içinde



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

raporun düzenlenmesinin fiilen mümkün olmadığı ileri sürülmüştür.

Altı aylık sürenin indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren işlemeye başladığı, davacı tarafından izleyen yılın sona ermesinden hemen sonra 2021 yılının Ocak ayında yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporunun vergi dairesine ibraz edildiği dikkate alındığında söz konusu sürenin raporun hazırlanmasına imkan verecek yeterli uzunlukta olduğu sonucuna varılmıştır. Öte yandan, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesi ile belirtilen diğer belgelerin vergi dairesine ibraz edilmemesi halinde, yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu raporun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibraz edilmesinin iade talebinin süresinde yapıldığı sonucunu doğurmayacağı açıktır.

Bütün bu nedenlerle, dava konusu düzenleyici işlemde ve bu düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilen uygulama işleminde hukuka aykırılık görülmediğinden, temyize konu karara yöneltilen temyiz isteminin reddi gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının, Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/02/2023 tarih ve E:2021/4611, K:2023/769 sayılı kararına yönelik temyiz isteminin **REDDİNE**,

2- Davacıdan daha önce yatırılan 375,10 TL temyiz karar harcı mahsup edilmek suretiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına,

09/04/2025 tarihinde usulde ve esasta oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

XX - KARŞI OY:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebileceği açıktır.

Olayda, katma değer vergisi iade talebinin izleyen yıl içinde verilen katma değer vergisi beyannamesi ile süresinde yapıldığı, ancak standart iade talep dilekçesi ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde sayılan ilgili belgelerin indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılın sona ermesinden sonra verilmesi nedeniyle iade talebinin süre yönünden reddedildiği anlaşılmıştır.

Uyuşmazlığın çözümü, iade talebinin süresinde yapıldığının kabulü için standart iade talep dilekçesi ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde sayılan ilgili belgelerin indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılın sonuna kadar verilmesinin zorunlu olup olmadığının ortaya konulmasına bağlıdır.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içinde talep edilmesi gerektiği düzenlenmiş, ancak iade talebinin hangi belgelerle yapılması gerektiği ve söz konusu belgelerin hangi süre içerisinde vergi dairesine sunulması gerektiği hususunda bir belirlemede bulunulmamıştır.

Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden yayımlanan dava konusu Tebliğ hükmünde, iade taleplerinin, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar verilen beyannamelerin herhangi birinde iadeye konu olan katma değer vergisi alanında beyan edilmesi ve en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesi ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin vergi dairesine ibrazının zorunlu olduğu, aksi halde iade talebinin süre yönünden reddedileceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda izleyen yılın sonuna kadar iade talebinde bulunulması yeterli görülürken Tebliğ hükümleri ile izleyen yılın sonuna kadar beyannameyle iade talebinde bulunulması yeterli görülmemekle ayrıca iade talebinde aranacak belgelerin de aynı süre içinde sunulması öngörülmüştür. Söz konusu belgelerin beyannameyle birlikte en geç izleyen yılın sonuna kadar verilmesinin zorunlu hale getirilmesi, süresinde beyanda bulunulan durumlar için belge eksikliği, iade talebi yönünden hak düşürücü süre etkisi yaratmaktadır.

Kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin, Anayasa'nın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak kanunlarla yapılabilmesi mümkündür. Bu husus göz önüne alındığında, beyannameyle Kanun'da öngörülen süre içinde yapılan iade talebinin, standart iade talep dilekçesi ile diğer belgelerin aynı süre içinde vergi dairesine sunulmaması halinde süre yönünden reddedileceği yönündeki hakkın özüne dokunabilecek ve hak düşürücü süre etkisi yaratacak düzenlemelerin tebliğ ile yapılması mümkün değildir. İadeye ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, söz konusu yetkinin, iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranılacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olduğunun kabulü zorunludur.

Açıklanan nedenlerle, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin "8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi" başlıklı kısmının ikinci paragrafında yer alan *"ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları"* şeklindeki ibarelerinde, üçüncü paragrafının ilk cümlesinde yer alan *"ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle"* şeklindeki ibarelerinde ve *"Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler*



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1184
Karar No : 2025/240

bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür." şeklindeki ikinci cümlesinde, ayrıca bu kısımda yer alan birinci örnekte ve bu düzenlemelere dayanılarak tesis edilen davacının iade talebinin süre yönünden reddine dair davalı Defterdarlığın ... tarih ve ... sayılı işleminde hukuka uygunluk bulunmadığından, Daire kararının düzenleyici işlemin belirtilen kısımları ile uygulama işlemine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği oyu ile karara bu yönden katılmıyorum.

XXX - KARŞI OY:

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin en geç işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içinde iadesinin talep edilmesi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının gereği olup mükelleflerin iradelerini ortaya koyan beyannamelerinde iade taleplerinin belirtilmesi de hukuken sonuç doğuracaktır.

Olayda, davacı tarafından, 2019 yılının Ocak ila Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen indirimli orana tabi mal veya hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi, indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştirildiği yılı izleyen 2020 yılının Ağustos dönemine ilişkin olarak süresinde verilen katma değer vergisi beyannamesinde iade edilmesi gereken katma değer vergisi olarak gösterilmiştir.

Dolayısıyla, anılan Kanun hükmünde belirtilen süre içinde verilen katma değer vergisi beyannamesiyle iade talebine ilişkin irade ortaya konulduğundan, standart iade talep dilekçesi ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde sayılan ilgili belgelerin indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılın sona ermesinden sonra ... tarihinde vergi dairesine verilmiş olması nedeniyle süresi içinde iade talebinde bulunulmadığı yönünde tesis edilen davalı Defterdarlığın ... tarih ve ... sayılı işleminde hukuka uygunluk bulunmadığından, Daire kararının sözü edilen işleme ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği oyu ile karara bu yönden katılmıyoruz.

