

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/1084
Karar No : 2025/76

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Anonim Şirketi
VEKİLİ : ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Defterdarlığı
(...Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi beyannamesinin herhangi bir ihtirazi kayıt konulmaksızın süresi içinde (05/05/2023 tarihinde) verilmesinin ardından söz konusu beyannamenin 18/05/2023 tarihinde ihtirazi kayıt konularak tekrar verilmesi üzerine davacı tarafından, tahakkuk ettirilen ek verginin kaldırılması ve ek verginin ödeme tarihinden itibaren işleyecek en yüksek banka mevduat faizi ile birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" işaretli bendinde iptal davası, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan dava olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının "d" işaretli bendinde dava dilekçelerinin idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı yönünden inceleneceği düzenlenmiştir. Kanun'un 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "b" işaretli bendinde de dava dilekçesinde 14. maddenin (3) numaralı fıkrasının "d" işaretli bendi yönünden kanuna aykırılık olması halinde davanın reddine karar verileceği hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiştir.

2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında da, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayaacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği kuralına yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/1084
Karar No : 2025/76

edilen vergilere itiraz edemeyecekleri yolundaki hükmün istisnasız uygulanmasının çeşitli hak kayıplarına ve verginin beyan edilmesinde çekinceye yol açarak vergi kaybına neden olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın tespit şekline ya da uygulanması gereken vergi oranından, muafiyet veya istisna uygulamasından doğan duraksamaların varlığında, vergi kaybı yaratmaktan kaçınılarak vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceği Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önceki bu dönemde ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz yoluna başvurulmasının tahsil işlemine etkisi hususunda çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. Ayrıca içtihatla benimsenen ihtirazi kayıtlarla beyanname verme yolunun yükümlülerce yaygın bir şekilde kötüye kullanılması ve vergi borcunu sürüncemede bırakmanın bir aracı haline gelmesi üzerine 1980 yılında 2365 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 389. maddesine bir cümle eklenerek ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayaacağı hükmü getirilmiştir.

Bu kural, idari yargının yeniden düzenlenmesi sırasında kabul edilen 2577 sayılı Kanun'un 63. maddesiyle yürürlükten kaldırılmakla beraber aynı yönde düzenlemeye 2577 sayılı Kanun'un o tarihte yürürlükte bulunan 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer verilmiştir. Kanun'un yürürlükte bulunan halinde bu düzenlemenin aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında yer aldığı görülmektedir. Böylece, yükümlülerin beyannamelerine ihtirazi kayıt koyabilecekleri ve bu yolla dava hakkına sahip olabilecekleri dolaylı olarak kanunda ifade edilmiştir.

Vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması ve beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesinin istenmesi, ancak ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhi yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak noksan beyanda bulunulmasını önlemektedir.

Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine mükellef tarafından ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannameleri esas alınarak yapılan vergi tarhiyatlarına ve kesilen cezalara karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi, ... tarih ve B.No: ... sayılı kararıyla, başvuru sahiplerinin mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesince mülkiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen karar, sadece, vergi dairelerinin müeyyideli yazıları üzerine ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalara yönelik olup idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı açılan davalar bu



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/1084
Karar No : 2025/76

kapsamda bulunmamaktadır.

Davacı tarafından, 05/05/2023 tarihinde kurumlar vergisi beyannamesi ihtirazi kayıt konulmaksızın verilmiş ve 7440 sayılı Kanun kapsamında 20.828.741,45 TL ek kurumlar vergisi tahakkuk etmiştir. Daha sonra 18/05/2023 tarihinde ihtirazi kayıt konularak tekrar beyanname verilmiş ve ilk beyan üzerine tahakkuk eden vergiye karşı bakılan dava açılmıştır.

Uyuşmazlık konusu olayda, 7440 sayılı Kanun gereğince beyan edilen istisna ve indirim üzerinden tahakkuk eden bir vergi bulunmakta olup idarenin zorlaması gibi bir durum söz konusu değildir.

Getirilen düzenlemenin davacının beyanını yansıtmadığı düşünülüyor ve tahakkuk eden vergiye karşı dava açma hakkı elde edilmek isteniyorsa, süresinde verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulup dava açılması gerekmektedir. Ancak davacı tarafından kanuni süresinde verilen (05/05/2023 tarihinde) kurumlar vergisi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmamıştır. Kanuni süresinden sonra 18/05/2023 tarihinde tekrar beyanname verilerek ihtirazi kayıt konulmuştur.

Bu itibarla, kanuni süresinde verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmaksızın verginin tahakkuk ettiği, süresinden sonra ihtirazi kayıtla tekrar beyanname verilmesinin dava hakkı vermeyeceği anlaşıldığından, davacı tarafından adına tahakkuk eden vergiye karşı açtığı davanın esasının incelenmesi olanağı bulunmamaktadır.

Mahkeme bu gerekçeyle davayı incelenmeksizin reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve kaldırılmasını gerektiren bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 05/03/2024 tarih ve E:2023/8788, K:2024/1099 sayılı kararı:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları ancak, bu Kanun'un vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğu belirtilmiştir.

Vergi mevzuatında, beyannamelerin ihtirazi kayıtla verileceğine dair bir hükme yer verilmemiştir. Bununla birlikte 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında da, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayaacağı kuralına yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetki" başlıklı mükerrer 28. maddesinde, ... Bakanlığı ... İdaresi Başkanlığının, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanuni süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan 154 sayılı Vergi Usul Kanunu sirkülerinde 2 Mayıs 2023 günü sonuna kadar verilmesi gereken



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 : 2024/1084
Karar No : 2025/76

2022 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süreleri 5 Mayıs 2023 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Yukarıda yer alan düzenlemelerin değerlendirilmesinden, beyan olunan matrah üzerinden tarh edilen vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları yönündeki kuralın istisnalarından birisinin, beyannameye "ihtirazi kayıt" konulması hali olduğu, yükümlülerin beyan ettikleri matrah için ihtirazi kayıt koymaları mümkün bulunduğu, ihtirazi kayıt konulması ile ihtirazi kayıt konusuna şamil olmak üzere dava açabilme haklarını yükümlülerin saklı tuttukları anlaşılmaktadır.

Yükümlüler, süre içinde beyan ettikleri matrahlarla ilişkin olarak sundukları beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilirler. Ayrıca dava açma süresi içinde olmak kaydıyla, dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığını da bildirilebilirler. İhtirazi kaydın zamanına bağlı olarak doğurduğu hukuki sonuçlar yönünden mevzuatta bir fark öngörülmemiştir. Aksine ihtirazi kaydın konulma zamanına bağlı olarak hukuki sonuçlarının değiştiği yönündeki düşüncenin "mahkemeye erişim hakkına" dolayısıyla "adil yargılanma" hakkına müdahale anlamına geleceği açıktır.

Davacı tarafından 05/05/2023 tarihinde yasal süresi içerisinde elektronik ortamda beyanname verilmiştir. Ardından 18/05/2023 tarihinde ihtirazi kayıtla tekrar kurumlar vergisi beyannamesi verilmiş ve bu suretle davacının ihtirazi kayıt konusuna şamil olmak üzere tahakkuk eden vergiye karşı dava açma hakkını saklı tuttuğu anlaşılmıştır.

Bu durumda, davacı tarafından yasal süresi içerisinde beyanname verdikten sonra dava açma süresi içerisinde verilen ihtirazi kayıt dilekçesi dikkate alınarak işin esasının incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerektiğinden yazılı gerekçe ile davanın incelenmeksizin reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararı:

Kanuni süresi içinde verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması ve ihtirazi kaydın konusunu oluşturan sebebin tarh yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayda konu kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılmaktadır. Yani, ihtirazi kaydın beyanname verme süresi içinde verilen beyannamelere konulması gerekmektedir.

Davacının, beyanname verme süresi geçtikten sonra dava açma süresi içinde verdiği beyannameye konulan ihtirazi kayıt süresinde verilen beyannameye konulan ihtirazi kayıt gibi dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabul edilemeyecektir.

Vergi Dava Dairesi, bu ek gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Süresi içinde ihtirazi kayıtla tekrar kurumlar vergisi



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 : 2024/1084
Karar No : 2025/76

beyannamesi verildiğinden dava açma hakkının saklı tutulduğunun kabul edilmesi gerektiği, dava açma süresi içinde olmak kaydıyla dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtlı yapıldığının bildirilmesinin kanuna aykırı olmadığı, aksi düşüncenin mahkemeye erişim hakkına dolayısıyla adil yargılanma hakkına müdahale anlamına geleceğinin açık olduğu, 7440 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu, idarenin zorlaması olmadığı gerekçesiyle 18/05/2023 tarihinde verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermediği yorumunun hatalı olduğu, vatandaşlık sorumluluğu olan vergi ödeme yükümlülüğünün idare eliyle kontrol edilmesinin idari fonksiyonun doğası gereği olduğu, anayasal ilkelere aykırı olarak yükletilen uyuşmazlık konusu vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi hususunda idarenin zorlayıcı etkisinin göz ardı edilmemesi gerektiği iddialarıyla ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Süresinde verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmadığı, kanuni süresinden sonra 18/05/2023 tarihinde tekrar beyanname verilerek ihtirazi kayıt konulduğu, ancak konulan bu ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermeyeceği belirtilerek usul ve esas yönünden hukuka uygun olan ısrar kararının onanması gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: İsrar kararının hukuka uygun olduğu anlaşıldığından, 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:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin **REDDİNE**,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararının **ONANMASINA**,

3- Davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına,

4- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın



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 : 2024/1084
Karar No : 2025/76

tafaflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,
26/02/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

...

X - KARŞI OY:

Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

...



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

