T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/676
Karar No : 2024/1073

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

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... İdaresi Başkanlığı
VEKİLİ : Av...

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

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, mevduat hesabından elde edilen faiz geliri üzerinden 2012 yılı için tahakkuk eden ve banka tarafından kesinti suretiyle ödenen kurumlar vergisinin iadesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne ... tarihinde yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

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

Davacının bankada bulunan mevduat hesabından 2012 yılında elde ettiği faiz geliri üzerinden kesilen kurumlar vergisi, sorumlu sıfatıyla banka tarafından kaynakta kesinti suretiyle vergi dairesi müdürlüğüne ödenmiştir.

Davacı tarafından 17/05/2013 tarihinde iade talebinde bulunmaksızın 2012 yılına ilişkin süresinde verilen kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin sehven fazla yazıldığından bahisle düzeltme beyannamesi verilmiştir. Davacı tarafından 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile iade talebinde bulunulmuştur. ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün 01/06/2014 tarihli yazısı ile davacıya, iade talebine ilişkin tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesi müdürlüğüne ödendiğine dair banka stopaj listelerinin eksik olduğu bildirilmiştir. Davacı tarafından, değinilen eksiklik 21/05/2015 tarihinde tamamlanmıştır. 29/12/2017 tarihinde verilen düzeltme beyannamesi ile 2012 yılında kesinti yoluyla ödenen vergilerin kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu sonucunda 502.279,22 TL tutarında iadesi gereken kurumlar vergisinin tahakkuk ettiği beyan edilmiştir. Aynı tarihli iade talep dilekçesi (1/A) ile iadesi gereken tutarın 330,20 TL tutarındaki borçlarına mahsubundan sonra geriye kalan kısmın nakit olarak iadesi talep edilmiştir.

Davacı uyuşmazlık konusu döneme ilişkin tevkifat listesinin değiştiğinden bahisle 19/09/2018 tarihinde yeniden düzeltme beyannamesi vermiş ve iade istemine konu tutarı 498.363,38 TL olarak düzeltmiştir. ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından davacının tam tasdik sözleşmesi bulunmadığından bahisle 498.363,38 TL tutarındaki iade talebiyle ilgili olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Ankara Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığından inceleme talep edilmiştir.

Davacıya 06/12/2018 tarihli yazı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesi

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

uyarınca incelemenin tarh zamanaşımı süresi içerinde yapılabileceği, bu nedenle 2012 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi iadesi yönünden aynı Kanun'un 114. maddesi gereği zamanaşımı nedeniyle vergi incelemesi yapma imkanının bulunmadığı sonucuna varıldığından iade talebinin yerine getirilemeyeceği bildirilmiştir. Bunun üzerine davacı tarafından yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddi üzerine bakılmakta olan dava açılmıştır.

Uyuşmazlık konusu iade talebine ilişkin olarak kanunla getirilen herhangi bir süre sınırlaması bulunmadığından söz konusu talep vergi kanunlarındaki genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilecektir.

Olayda, davacının 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi alacağının iadesini, beş yıllık genel zamanaşımı süresi içinde olmak üzere 29/12/2017 tarihinde talep ettiği görüldüğünden idarece davacı hakkında tanzim edilecek bir vergi inceleme raporuna istinaden talebin ret veya kabulü gerekirken, söz konusu belgeler üzerinde herhangi bir inceleme yapılmaksızın davacının iade talebinin zamanaşımı nedeniyle reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle davanın kabulüne karar vermiştir.

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

Olayda, davacı tarafından vergi dairesine yapılan başvuru, vergi hatasının düzeltilmesine yönelik bir başvuru olmayıp 2012 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilmesi gerekirken beyan edilmesi unutulan indirimin de dahil edilmesi suretiyle verilen düzeltme beyannamesi nedeniyle ortaya çıkan vergi iadesi alacağının öncelikle bazı vergi borçlarına mahsubu, kalan tutarın da nakden iadesi talebine ilişkindir.

Bu durumda davacının başvurusunun, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen düzeltme başvurusu kapsamında değil, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında yapılmış bir başvuru olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu başvurunun reddine ilişkin işlemin ise idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olduğu açıktır.

Davacının Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına yaptığı başvurunun ise 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi kapsamında üst makama başvuru olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddede belirtilen *"Üst makam"* idari davaya konu edilen işlemi tesis eden idari birimin aynı hiyarşideki üst idari birimidir. Bu durumda davacının Gelir İdaresi Başkanlığına yapmış olduğu başvurunun, anılan maddeye göre bir başvuru olduğunun kabulü için Gelir İdaresi Başkanlığının, dava konusu işlem bakımından üst makam olup olmadığının tespiti gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinde vergi dairesi, "*Mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*" şeklinde tanımlanmıştır. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un mülga

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

24. maddesinin uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan ikinci fıkrasında, *"...mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak..."* yetkisi vergi dairesi başkanlıklarına (Kanun'un geçici maddeleriyle, vergi başkanlığının kurulmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlüklerine) verilmiştir. Değinilen Kanun'da verginin tarhı, tahakkuku ve tahsili ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığına herhangi bir yetki veya görev verilmemiştir. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığının, dava konusu işlem bakımından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinde belirtilen anlamda vergi dairesi müdürlüğünün üst makamı olduğunun kabulüne olanak yoktur.

Yukarıda değinilen yasal düzenlemeler ve maddi olay birlikte değerlendirildiğinde davacı şirketin vergi dairesine yaptığı başvurusunun reddine dair 06/12/2018 tarihli işlemin iptali istemiyle, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra, 18/02/2019 tarihinde açılan davada uyuşmazlığın esasının, süre aşımı nedeniyle incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle istinaf isteminin kabulüne, mahkeme kararı kaldırıldıktan sonra davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar vermiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 02/05/2023 tarih ve E:2020/5597, K:2023/2423 sayılı kararı:

Uyuşmazlığın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat"* ile ilgili 116 ila 126. maddelerinde öngörülen düzeltme ve şikayet kapsamında bulunduğunun kabulü gerektiğinden, uyuşmazlığın esası incelenmeksizin verilen Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

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

Vergi Dava Dairesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin dördüncü fıkrasında, aynı Kanun'un 4. maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisinin vergi dairesi başkanına ait olup ilgili grup müdürlerine veya müdürlere devredebileceğinin düzenlendiği, bu düzenlemeden hareketle mükellefe verginin iade edilmesi hususunda asıl yetkilinin vergi dairesi başkanlıkları olduğu, bu birimlerin ise ... İdaresi Başkanlığının taşra birimi olarak Başkanlığın talimatları altında çalıştığı, 5345 sayılı ... İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un 23. maddesinde Başkanlığın taşra teşkilatının doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden oluştuğunun düzenlendiği, Vergi Dairesi Başkanlıkları

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 5. maddesinde de vergi dairesi başkanının yetki alanındaki işlemlerin mevzuat hükümlerine göre yürütülmesinden doğrudan ... İdaresi Başkanlığına karşı sorumlu olduğunun düzenlendiği, dolayısıyla ... İdaresi Başkanlığının vergi dairesi müdürlüklerinin üst makamı olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun şikayet yolunu düzenleyen 124. maddesinin ... Bakanlığının vergi dairesi müdürlüklerinin üst mercii olduğunu başlı başına gösteren bir düzenleme olduğu, bu çerçevede dava açma süresi içinde Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvurunun dava açma süresini durduracağı, davalı idarenin de dilekçelerinde dava açma süresine ilişkin herhangi bir itirazının olmadığı, iade ile ilgili hususlarda Maliye Bakanlığının yetkili olduğu ve 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde gerekli açıklamaların yapıldığı, dava konusu iade talebine ilişkin olarak kanunlarla herhangi bir süre sınırlaması öngörülmediğinden bu tür iade taleplerinin genel zamanaşımı süreleri içinde her zaman yapılabileceği belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... **DÜŞÜNCESİ:** Olayda, davacı tarafından vergi dairesine yapılan başvuru, Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatasının düzeltilmesine yönelik bir başvuru olmayıp 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi ile iadesi gereken kurumlar vergisi beyan edilmesi nedeniyle ortaya çıkan iade alacağına ilişkin 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılmış bir başvurudur.

Kanun koyucu tarafından, ilgililere, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca yapılan başvurunun reddi üzerine söz konusu işlemin iptali istemiyle doğrudan idari yargıda dava açma hakkı tanınmakla birlikte aynı Kanun'un 11. maddesinde ihtiyari olarak dava açma süresi içinde idari bir başvuru yolu olan üst makama başvuru hakkı da tanınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla davacı tarafından 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi ile iadesi gereken kurumlar vergisi beyan edilmesi nedeniyle ortaya çıkan verginin iadesi istemiyle anılan Kanun'un 10. maddesi uyarınca yapılan başvurunun reddine dair işlemin davacıya tebliği üzerine değinilen işlemin iptali istemiyle doğrudan idari yargıda dava açılabileceği gibi üst makama (işlemi tesis eden makamın üst makamı yoksa aynı makama) başvurularak işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının talep edilmesi de mümkün bulunmaktadır.

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde başvurunun üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama yapılması gerektiği belirtilmekle birlikte işlemi yapmış olan makamın en yakın üstü olan hiyerarşik makama başvurulması gerektiğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu konuya ilişkin Milli Güvenlik Konseyi 91. Birleşim İdari Yargılama Usulü Kanunu

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu'ndaki tutanak incelendiğinde sn...'ün (Devlet Başkanı Hukuk Danışmanı) *"Efendim, bu maddenin sevk amacı, vatandaş idari işleme karşı dava açtığında, geriye doğru üst makam varsa, oraya başvurarak hatayı düzeltmek içindir"* açıklamasından sonra Başkan'ın (Orgeneral sn...: Devlet Başkanı, Genelkurmay ve Milli Güvenlik Konseyi Başkanı.) *"Üst makam yoksa yahut o yapan zaten en üst makamsa?.."* sorusuna sn... cevabı: "*Yine o makama başvurup, bir gözden geçirilmesini sağlamak.*" şeklinde olmuştur.

4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan *"Vergi Dairesi Başkanlığı"* başlıklı 153. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, *"...mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak..."* yetkisi vergi dairesi başkanlıklarına verilmiş olduğundan Vergi Dairesi Başkanlıklarının (01/09/2024 tarihi itibarıyla Defterdarlıkların) dava konusu işlem bakımından vergi dairesi müdürlüğünün üst makamı olduğunda tereddüt bulunmamaktadır. Ancak 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 152. maddesinde vergi dairesi başkanlıklarının, Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı olarak yapılandırıldığı, Gelir İdaresi Başkanlığının vergi dairesi başkanlıklarının hiyerarşik olarak üstü olduğu anlaşıldığından vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin yukarıda değinilen işlemleri yapmaya yönelik doğrudan yetkisi bulunmasa da değinilen işlemler üzerinde hiyerarşi yetkisinden kaynaklanan denetim yetkisi bulunmaktadır.

Olayda, davacı tarafından 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca yapılan başvurunun vergi dairesi müdürlüğü tarafından reddi üzerine değinilen işlemi tesis eden makamın bir üst makamı olan vergi dairesi başkanlığına Kanun'un 11. maddesi uyarınca başvuruda bulunulabileceği açıktır. Ancak davacının vergi dairesi başkanlığının hiyerarşik olarak üstü olan ... İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmasına yasal bir engel bulunmadığından davacı tarafından ... İdaresi Başkanlığına yapılan başvurunun dava açma süresini durduracağı ve başvurunun zımnen reddi üzerine kalan dava açma süresinde açılan davanın süresinde olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu gerekçeyle davanın süre aşımı nedeniyle reddine dair ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/676
Karar No : 2024/1073

Davacının bankada bulunan mevduat hesabından 2012 yılında elde ettiği faiz geliri üzerinden kesilen kurumlar vergisi, sorumlu sıfatıyla banka tarafından vergi dairesi müdürlüğüne ödenmiştir. İlgili yıl kurumlar vergisi beyannamesi ile davacı tarafından zarar beyan edilmiş, iadesi gereken kurumlar vergisi beyan edilmemiştir.

2013 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde davacı tarafından iadesi gereken kurumlar vergisi ile geçici vergi toplamı 1.393.012,86 TL olarak beyan edilmiştir. ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 11/06/2014 tarihli yazı ile davacıdan, iade talebine ilişkin tevkif yoluyla ödenen vergilerin, vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna dair bilgi ve belgelerin ibrazı istenmiştir. Davacı tarafından 21/05/2015 tarihli dilekçe ile 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin tevkif yoluyla ödenen vergilere dair bankalar tarafından düzenlenen mevduat stopaj listeleri anılan idareye bildirilmiştir.

2012 yılına ilişkin iadesi gereken tutarı sehven 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiğini belirten davacı tarafından 29/12/2017 tarihinde verilen 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi ile anılan yılda banka tarafından düzenlenen mevduat stopaj listesi de eklenerek 502.279,22 TL tutarında iadesi gereken kurumlar vergisi beyan edilmiştir. Aynı tarihli iade talep dilekçesi (1/A) ile iadesi gereken tutarın 330,20 TL tutarındaki borçlarına mahsuben iadesi, geriye kalan kısmının nakden iadesi talep edilmiştir. 19/09/2018 tarihinde tevkifat listesinin değiştiğinden bahisle yeniden düzeltme beyannamesi verilmiş ve iade istemine konu tutar 498.363,38 TL olarak düzeltilmiştir.

29/12/2017 tarihli iade başvurusu üzerine ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, 02/10/2018 tarih ve 2775 sayılı yazı ile davacının yeminli mali müşavir ile tasdik sözleşmesi bulunmadığından Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Ankara Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığından inceleme yapılması talep edilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Ankara Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu tarafından 09/11/2018 tarihli İnceleme Talebi Değerlendirme Karar Tutanağı'nda, nakden iade talebine ilişkin davacı tarafından teminat gösterilmemesi veya yeminli mali müşavir raporu ibraz edilmemesi nedeniyle inceleme talep edildiği ifade edildikten sonra, incelemenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesi uyarınca tarh zamanaşımı süresi içerinde yapılabileceği, bu nedenle 2012 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi iadesi yönünden aynı Kanun'un 114. maddesi gereği zamanaşımı nedeniyle vergi incelemesi yapma imkanının bulunmadığı belirtilmiştir. Bunun üzerine ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 06/12/2018 tarih ve 473597 sayılı yazı ile davacıya 2012 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi iadesi yönünden zamanaşımı nedeniyle vergi incelemesi yapma imkanının bulunmadığından iade talebinin yerine getirilemeyeceği bildirilmiştir.

Davacı tarafından, süresi içinde verilen beyanname üzerine tahakkuk eden iade alacağına ilişkin eksiklik bildirimine süresi içinde cevap verilmesine rağmen iade işleminin

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

gerçekleşmediğinden bahisle tarh zamanaşımı süresi içinde idareye yapılan başvurunun reddine dair işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı iddiasıyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına *"şikayet yoluyla müracaat dilekçesidir"* başlığıyla yapılan ... tarihli başvurunun zımnen reddi üzerine bakılmakta olan dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

1. Anayasa'nın *"Genel Esaslar"* başlıklı birinci kısmında yer alan *"Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü"* başlıklı 11. maddesinde, Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu düzenlenmiştir.

2. Anayasa'nın *"Temel Haklar ve Ödevler"* başlıklı ikinci kısmının *"Genel Hükümler"* başlıklı birinci bölümünde yer alan "*Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması*" başlıklı (03/10/2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişik) 13. maddesinde, temel hak ve hürriyetlerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği düzenlemesine yer verilmiş, bu sınırlamaların, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı kısmın *"Kişinin Hakları ve Ödevleri"* başlıklı ikinci bölümünde "*XIII. Hakların korunması ile ilgili hükümler*" başlığı altında *"A. Hak arama hürriyeti"* kenar başlığıyla yer alan 36. maddenin birinci fıkrasına göre herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Aynı bölümün *"XV. Temel hak ve hürriy*etlerin korunması" başlıklı 40. maddesinin (4709 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen) ikinci fıkrasında ise *"Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."* kuralına yer verilmiştir.

3. 2577 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünün, bu Kanun'da gösterilen usullere tabi olduğu; Kanun'un 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu düzenlenmiştir.

4. Aynı Kanun'un *"İdari makamların sükutu"* başlıklı 10. maddesinin dava konusu işlemin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan halinde şu düzenlemeler yer almaktadır:

"1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgiler altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler."

5. Kanun'un yürürlüğe girdiği 20/01/1982 tarihinde 10. maddenin (3) numaralı fıkrası şu şekildedir:

"*Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümleri vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz.*"

6. Kanun'un 10. maddesinin (3) numaralı fıkrasının, 10/04/1990 tarih ve 20488 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 05/04/1990 tarih ve 3622 sayılı "*6.1.1982 Tarih ve 2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine Dair Kanun*" ile değişik hali şu şekildedir:

"*Bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz.*"

7. Yukarıda değinilen değişikliğe gerekçe olarak şu hususlar ifade edilmiştir:

"*Maddenin 3 üncü fıkrasında vergi hataları dışındaki vergi uyuşmazlıklarında bu hükmün uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının özelliği dikkate alınarak, bu madde hükümlerinin, vergi, resim ve harçlarla benzerî malî yükümlerin tarh ve tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağı belirtilmiştir.*"

8. 18/06/1994 tarih ve 21964 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4001 sayılı "İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun"un 5. maddesiyle Kanun'un 10. maddesinin (3) numaralı fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

9. Anılan düzenlemeyi yürürlükten kaldıran Kanun'un gerekçesinde ise şu hususlara değinilmiştir:

"*2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun 10 uncu maddesinde, idarî davaya konu olabilecek bir işlemin veya eylemin yapılması için idareye başvuru söz konusudur.*

Vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda idarî davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idarî makamlara başvurulması mümkün bulunmamaktadır. Başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için, daha sonra açılan davalar süreden reddedildiğinden çoğu zaman hak kayıplarına neden olunmaktadır.

Gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki gözönüne alınarak 2577 sayılı Kanunun 10 unu maddesinin 3 üncü fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır."

10. Kanun'un *"Üst makamlara başvurma"* başlıklı 11. maddesinin dava konusu

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

işlemin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan halinde şu düzenlemeler yer almaktadır:

"1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır."

11. Kanun'un yürürlüğe girdiği 20/01/1982 tarihinde 11. maddenin (4) numaralı fıkrası şu şekildedir:

"*Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümleri vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz.*"

12. Kanun'un 11. maddesinin (4) numaralı fıkrasının, 3622 sayılı Kanun'la değişik hali şu şekildedir:

"*Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz.*"

13. Yukarıda değinilen değişikliğe gerekçe olarak şu husus ifade edilmiştir:

"*Kanunun 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında yapılan değişikliğe paralel olarak, 11 inci maddenin 4 üncü fıkrası da değiştirilmiştir.*"

14. 18/06/1994 tarih ve 21964 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4001 sayılı "İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun"un 6. maddesiyle Kanun'un 11. maddesinin (4) numaralı fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

15. Anılan düzenlemeyi yürürlükten kaldıran Kanun'un gerekçesinde ise şu hususlara değinilmiştir:

"*2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun 11 inci maddesinde, idarî dava açılmadan önce idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesis yapılması üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama başvuru düzenlenmiştir.*

Yukarıdaki maddede belirtilen nedenle 2577 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin 4 üncü fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır."

16. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasında, vergi dairesi, "*Mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

17. 15/07/2018 tarih ve 30479 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan *"Vergi Dairesi Başkanlığı"* başlıklı 153. maddesinin (2)

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

numaralı fıkrasında, yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile personel atama, disiplin, terfi, sicil, harcırah ve benzeri özlük işlemlerinden dolayı idarî yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek, mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmek görev ve yetkisi Vergi Dairesi Başkanlıklarına verilmiştir.

18. 03/07/2024 tarihli ve 32591 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 161 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 15. maddesiyle, 01/09/2024 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yukarıda anılan maddenin söz konusu fıkrasında yer alan *"Vergi Dairesi Başkanlığı"* ibaresi *"Defterdarlık"* şeklinde değiştirilmiş ve "sicil," ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

1. Genel İlkeler

a. Vergi uyuşmazlıklarında 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin uygulanması

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, *"İdari makamların sükutu"* başlığı altında ilgililerin haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvuracağı düzenlenmiştir.

İdarenin her zaman re'sen harekete geçerek işlem tesis etmesi mümkün bulunmadığından belirli konularda işlem tesis etmesi, olumlu ya da olumsuz irade açıklamasında bulunması için ilgililerin kendisine bizzat başvuruda bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca yapılan başvuru, kural olarak, ilgililer tarafından idarece başvuru konusu talebe ilişkin dava konusu edilebilecek herhangi bir işlem tesis edilmemiş iken yapılmaktadır (VDDK, E:2023/643, K:2024/959, 23/10/2024).

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan ve bu maddenin 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında uygulanmayacağını öngören düzenleme, önce 3622 sayılı Kanun'la değiştirilerek bu madde hükümlerinin, vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağı kurala bağlanmıştır. Maddenin ilk halinde, bu madde kapsamında yapılacak idari başvurularda bu maddenin uygulanması vergi hatalarıyla sınırlı olarak kabul edilmişken 3622 sayılı Kanun değişikliği ile maddenin vergi uyuşmazlıklarında uygulanmayacağı belirtilen alanın kapsamı değiştirilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının özelliği, bu değişikliğe gerekçe gösterilmiştir.

4001 sayılı Kanun değişikliği ile kuralın 3622 sayılı Kanun ile değişik halinin

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

yürürlükten kaldırılmasına ilişkin gerekçede ise vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari başvuru yollarının etkin hale getirilmeye çalışılmasına, yargısal başvuru süresinin kaçırılması nedeniyle doğan hak kayıplarının önlenmesi gerekliliğine ve uyuşmazlıkların idari yolla çözümünün dava sayısını azaltacağına işaret edilmiştir.

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan söz konusu düzenlemenin kaldırılmasıyla maddenin tüm vergi uyuşmazlıkları açısından uygulanabilir hale geldiği veya bu yolun kaçırılan idari dava açma süresini ihya etmek amacıyla da kullanılabileceği yorumunda bulunmak vergi uyuşmazlıklarının mahiyeti dikkate alındığında hukuka uygun düşmeyecektir.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların birçoğu vergi yükümlülerinin mülkiyet hakkını sınırlandıran mahiyette olduğundan bu işlemlerin tesis edilmesini istemek vergi yükümlülerinin yararına değildir. Dolayısıyla 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilirlik alanı 4001 sayılı Kanun değişikliği ile yasaklamanın kaldırılmış olmasına rağmen sınırlıdır (Candan, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, s: 597).

Ancak, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin yürürlükteki hali, anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında yer alan kuralın yürürlükten kaldırılma gerekçesi ile birlikte ele alındığında, vergi yükümlülerinin bazı hallerde haklarında idari davaya konu olabilecek vergilendirmeyle ilgili bir işlemin yapılması için idari makamlara aynı maddenin (2) numaralı fıkrasında öngörülen şartlar dahilinde başvurabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır (VDDK, E:2023/643, K:2024/959, 23/10/2024).

Bu durumun tipik örneğini vergi yükümlüleri tarafından, ödenmesi hatadan kaynaklanmayan, ancak kanunlarla belirli şartlara bağlı olarak iadesi öngörülen vergilerin iadesi için idareye yapılan başvurular oluşturmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun yakın tarihli birçok kararında vergi iadesi almak amacıyla yapılan başvuruların 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında değerlendirildiği görülmektedir (VDDK, E:2022/1172, K:2024/99, 06/03/2024; VDDK, E:2022/1499, K:2024/431, 15/05/2024; VDDK, E:2023/1432, K:2024/958, 23/10/2024; VDDK, E:2023/1361, K:2024/956, 23/10/2024; VDDK, E:2024/194, K:2024/957, 23/10/2024).

b. Vergi uyuşmazlıklarında 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinin uygulanması

İhtiyari başvuru, kanun koyucunun idari işlemlere karşı başvuruda bulunmayı ilgilinin isteğine bırakmış olduğu başvuru türüdür. Bununla birlikte başvurucuların idari işlemden kaynaklanan sorunlarının yargı yoluna başvurmaya gerek kalmaksızın idare tarafından çözümlenmesinin çağdaş idare hukuku anlayışında ideal yöntem ve sonuç olduğu, bunun aynı zamanda idareye olan güveni artıracağı kabul edilmektedir. Bu doğrultuda, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde ilgililerin başvuru ile sorunlarının

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

çözülebileceğini, çözülemezse dahi bu yola gitmelerinin yargı yoluna başvurmaları konusunda herhangi bir kayıp yaratmayacağını bilmeleri amacıyla birtakım kurallara yer verilmiş ve başvurunun dava açma süresini durdurucu etkisi düzenlenmiştir (KÜÇÜK, Füsun Ceren, "*İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. Maddesi Uyarınca Yapılan Başvurunun Kapsam Ve Sonuçları*", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2019, İstanbul, s. 1, 2).

Kişinin seçimine bırakılan bu idari başvuru yolunda, idarenin yaptığı denetimle tesis edilen işlem bir kez daha gözden geçirilerek işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesis edilmesi mümkün olacağından hak arama bağlamında ilgililere kamusal güvence sağlanmış olmaktadır (YILDIRIM, Ramazan, 2006, "*İdari Başvurular*", s. 140-142). Aynı zamanda başvuru henüz yargı yoluna gitmeksizin hiyerarşik açıdan üst olan makamı eğer yoksa da işlemi yapmış olan makamı uyararak zaman ve gider tasarrufu kazandırarak uyuşmazlığı yargı dışı yolla çözme imkânı sağlamaktadır (YILDIZHAN, Yayla, 2010, İdare Hukuku, s. 458).

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinin (4) numaralı fıkrasının 4001 sayılı Kanun değişikliği ile yürürlükten kaldırılmasıyla anılan kural, vergi uyuşmazlıklarında tarh, ceza kesme ve tahsil işlemleri yönünden uygulanabilir hale gelmiştir (VDDK, E:2023/643, K:2024/959, 28/10/2024).

Bu bağlamda vergi yükümlüleri tarafından idari dava açılmadan önce tarh, ceza kesme, tahsil işlemlerinin, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya bu hususta yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebilir (*Bir tahsil işlemi olan ödeme emrinin tebliği üzerine 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca idari başvuruda bulunulabileceği hakkında:* VDDK, E:2022/150, K:2023/665, 07/06/2023; VDDK, E:2023/1517, K:2024/147, 06/03/2024; *özel usulsüzlük cezasına ilişkin ihbarnamenin tebliği üzerine 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca idari başvuruda bulunulabileceği hakkında:* VDDK, E:2019/842, K:2021/35, 27/01/2021).

Bu yolun özelliği idari başvurunun, *vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde* yapılması gerekliliğidir. Bu nedenle usulüne uygun bir şekilde yapılan başvuru, anılan maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. İdari başvuru yolu, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde öngörülen usule uygun şekilde tüketildikten sonra başvurudan sonuç alınamazsa vergi yükümlüsünün dava açma hakkı mahfuzdur. Bu halde dava konusu edilecek işlem, başvuru üzerine tesis edilen işlem değil vergi yükümlüsü hakkında tesis edilen ilk işlemdir (Candan, T., Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, s: 678). İdari dava açılırken 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan kuralların da göz önünde bulundurulması gerekir (VDDK, E:2023/643, K:2024/959, 23/10/2024).

Ayrıca, vergi yükümlüsü tarafından 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

yapılan başvuru üzerine işlem tesis edilmişse, vergi yükümlüsünün anılan başvurunun zımnen ya da açıkça reddi yolundaki işleme karşı idari dava açma süresinin geçirilmemiş olması kaydıyla anılan Kanun'un 11. maddesi kapsamında tekrar idari başvuruda bulunmasının önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır (VDDK, E:2023/643, K:2024/959, 23/10/2024).

İlgilinin, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca idareye yaptığı başvuru sonucunda idarenin tesis ettiği idari işleme karşı aynı Kanun'un 11. maddesi uyarınca yaptığı başvuru ile dava açma süresi durmaktadır. Ancak bunun için başvurunun üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama yapılması gerekmektedir. Doktrinde üst makamı olmasına rağmen işlemi yapmış olan makama, vesayet makamına, hiyerarşiye dâhil olmayan makama kısacası yetkili olmayan idari makama başvuruda bulunulması dava açma süresini durdurmayacağından bu başvuru, Kanun'un 11. maddesi kapsamında *"etkisiz (idari) başvuru"* olarak adlandırılmaktadır (SOYBAY, Selçuk, "İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetimi", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü Doktora Tezi, 1994, İstanbul, s. 35).

2. İlkelerin olaya uygulanması

Kurulun yukarıda anılan vergi iade taleplerinde 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin uygulanmasına ilişkin içtihatları dikkate alındığında, olayda, 2012 yılına ilişkin düzeltme beyannamesiyle aynı tarihte (29/12/2017) verilen iade talep dilekçesi ile davacı tarafından vergi dairesine yapılan başvurunun, Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatasının düzeltilmesine yönelik bir başvuru olmadığı, 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi ile beyan edilen iadesi gereken kurumlar vergisi alacağının iadesine ilişkin 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılmış bir başvuru olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Kanun koyucu tarafından, ilgililere, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca yapılan başvurunun reddi üzerine söz konusu işlemin iptali istemiyle doğrudan idari yargıda dava açma hakkı tanınmakla birlikte aynı Kanun'un 11. maddesinde ihtiyari olarak dava açma süresi içinde idari bir başvuru yolu olan üst makama başvuru hakkı da tanınmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla davacı tarafından 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi ile iadesi gereken kurumlar vergisi beyan edilmesi nedeniyle ortaya çıkan verginin iadesi istemiyle anılan Kanun'un 10. maddesi uyarınca yapılan başvurunun reddine dair işlemin davacıya tebliği üzerine değinilen işlemin iptali istemiyle doğrudan idari yargıda dava açılabileceği gibi üst makama (işlemi tesis eden makamın üst makamı yoksa aynı makama) başvurularak işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının talep edilmesi de mümkün bulunmaktadır.

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (2) numaralı fıkrasının uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan haline göre, dava açılmaması veya davanın süreden reddi

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabileceği kurala bağlanmıştır. Olayda, davacı tarafından verginin iade edilmesi istemiyle 29/12/2017 tarihinde yapılan başvuruya altmış günlük süre içinde cevap verilmemesine rağmen davacı tarafından talebin reddedilmiş sayıldığından bahisle dava açılmadığı, ancak iade talebini sonuçlandırmaya yetkili vergi dairesi müdürlüğü tarafından 06/12/2018 tarihinde tesis edilen işlemle başvurunun reddedildiği görülmektedir. Yukarıda yer verilen değerlendirmelere göre davacının bu halde idari dava açması ya da 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca ihtiyari nitelikte idari başvuruda bulunması mümkündür.

Uyuşmazlıkta, davacı tarafından ikinci yolun tercih edildiği ve 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca iade alacağı ile ilgili olarak yapılan başvurunun vergi dairesi müdürlüğünün 06/12/2018 tarihli işlemiyle reddi üzerine vergi dairesi müdürlüğü işleminde hukuka uygunluk bulunmadığı iddiasıyla 07/12/2018 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunulduğu görülmektedir. Uyuşmazlığın çözümü, Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvurunun hukuki niteliğinin ortaya konulmasını gerekli kılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinde vergi dairesi, "*Mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*" şeklinde tanımlanmıştır. 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan *"Vergi Dairesi Başkanlığı"* başlıklı 153. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, *"...mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak..."* yetkisi vergi dairesi başkanlıklarına verilmiştir. Değinilen Kanun'da verginin tarhı, tahakkuku ve tahsili ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığına herhangi bir yetki veya görev verilmemiştir. Dolayısıyla tarh, tahsil, iade ve benzeri işlemler bakımından vergi dairesi müdürlüğünün üst makamı, vergi dairesi başkanlığı (01/09/2024 tarihi itibarıyla defterdarlıklar) olup Gelir İdaresi Başkanlığının, dava konusu işlem bakımından, vergi dairesi müdürlüğünün üst makamı olduğunun kabulüne olanak yoktur.

Ancak, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak mahkemeye erişim hakkı bağlamında, mahkemelerin, usul kurallarını uygularken yargılamanın hakkaniyetine zarar getirecek ölçüde şekilci yaklaşımlardan kaçınmaları gerektiği gibi kanunla öngörülmüş usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak ölçüde aşırı esneklikten de sakınması gerekir. Yargısal başvuru yolları öncesinde tüketilmesi öngörülen idari başvuru yollarıyla ilgili usul kurallarının da -idari başvuru yollarıyla yargısal başvuru yolları arasındaki bağlantı gözetildiğinde- aynı ölçüt doğrultusunda değerlendirilmesi gerekmektedir (VDDK, E:2023/643, K:2024/959, 23/10/2024).

Bu bağlamda idari başvuru yollarının öngörülme amacı hem yargısal iş yükünün azaltılması hem de idari işlemin hukuka uygunluğunun yargısal başvuruya gerek kalmadan

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

bir kez daha gözden geçirilmesidir. İdari başvuru yollarının etkinliği, bu yollara söz konusu amaçlar bağlamında işlerlik kazandırılmasıyla mümkündür. Böylece idari işlemin hukuka uygunluğu hususunda vergi yükümlüleri idare tarafından ikna edilebilir ya da işlemin hukuka aykırılığı ortaya konularak vergi yükümlülerinin haklarına daha erken bir aşamada kavuşmaları sağlanabilir. Bu nedenle idari başvuru yollarının etkinliği açısından bu başvuru yollarına başvuru şartları ile başvuru yolunun kapsamına ilişkin usul kurallarının uygulanması hususunda tereddüte düşüldüğü takdirde, mevcut usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak kadar esnek ve vergi yükümlülerinin hak kaybına uğramasına yol açacak kadar sert yargısal yorumlarda bulunulmaması gerekir.

Temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen kimselerin yetkili makama başvurma hakkı anayasal bir haktır. Anayasa'nın 40. maddesine 4709 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen ikinci fıkra ile Devlete, tesis ettiği işlemlerde ilgililerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtme yükümlülüğü getirilmiştir.

Anılan fıkranın gerekçesinde, değişikliğin, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkan sağlanması amacıyla ve son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, merci ve sürelerin belirtilmesinin hak arama ve hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmesi nedeniyle yapıldığına değinilmiştir.

Yukarıda değinilen gerekçe ile *"İlgili Mevzuat"* bölümünde değinilen diğer anayasal düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, temel hak ve özgürlüklerin etkin bir biçimde korunabilmesi için, devletin, kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işleminde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı yeri veya idari makamlar ile başvuru süresini göstermesinin anayasal zorunluluk haline getirildiği anlaşılmaktadır. Anayasa'nın bağlayıcılığı karşısında bu zorunluluğa yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu bağlamda Devletin bir kurumu olan vergi idaresinin de tesis ettiği idari işlemlerde, işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari merci ve başvuru süresini göstermesi gerekmekte olup bu gereklilik ilgili makamların takdirinde olmayıp en üst hukuki norm olan Anayasa'nın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur.

Uyuşmazlıkta, davacı adına vergi dairesi müdürlüğü tarafından tesis edilen iade başvurusunun reddine ilişkin 06/12/2018 tarihli işlemde, işleme karşı idari başvuru yolları ve mercilerinin gösterilmemesi, hem Anayasa'nın 40. maddesine hem de iyi yönetişim ilkesi gereği uygun zamanda ve uygun yöntemle hareket etmesi gereken idarenin bu yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaktadır.

İdare tarafından belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmediği durumlarda, anılan usul kurallarının, ilgilinin, üst makam olduğunu düşündüğü makama yaptığı başvuru yönünden, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde belirtilen hukuki sonuçların ortadan kalkmasına yol

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

açacak şekilde yorumlanmaması gerekmektedir.

İdarelerin dava konusu edilebilir işlemleri yönünden işlemi tesis eden idare veya tesis edilen işlemin türüne göre üst makamın bulunup bulunmadığı veya yetkili üst makamın neresi olduğunun değişkenlik gösterdiği dikkate alındığında tesis edilen işlemde idari başvuru yolları ve mercilerinin gösterilmemesi, ilgililerin son derece dağınık mevzuat ile düzenlenen idari teşkilat şemasında yetkili üst makamı tespit ederek başvuruda bulunmasını güçleştirmektedir. Bu durum, yetkili olmayan makama yapılan başvuruya bağlanan sonuçlar göz önüne alındığında, ilgililerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla hak arama yollarına başvuruda olağan dışı bir külfet yüklenmelerine neden olabilecek niteliktedir.

Bu itibarla Anayasa'nın 40. maddesindeki düzenlemeye aykırı olarak dava konusu işlemde, bu işleme karşı başvurulacak *idari makamın gösterilmemiş olması* nedeniyle yetkili olmayan makama yapılan başvurunun, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi kapsamında yapılmış geçerli bir başvuru sayılmayarak söz konusu başvurunun dava açma süresini durdurmayacağının kabul edilmesi, temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin yukarıda sayılan ilke ve değerlendirmelere aykırılık teşkil edecektir.

Öte yandan, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarih ve E:2021/2, K:2022/1 sayılı kararında, yazılı olarak bildirilen özel veya genel dava açma süresine tabii idari işlemlerde dava açma süresinin belirtilmediği hallerde genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ancak anılan karar, idari işlemde dava açma süresinin gösterilmemesine münhasır olduğundan, işlemde başvurulacak idari makamın gösterilmediği işbu uyuşmazlıkta uygulanabilir nitelikte değildir.

Açıklanan hukuksal nedenlerle, olayda iade başvurusunun reddine ilişkin işlemde bu işleme karşı başvurulacak idari makam gösterilmediğinden davacı tarafından yetkili üst makam olmayan Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvurunun, vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin tebliği üzerine başlayan dava açma süresini durdurucu nitelikte olduğu ve bakılmakta olan davanın Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvurunun zımnen reddi üzerine kalan süre içinde vergi dairesi müdürlüğü işlemine karşı açıldığı sonucuna varıldığından diğer yönlerden yapılacak incelemenin sonucuna göre karar verilmek üzere ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, iade talebinin reddine ilişkin vergi dairesi müdürlüğü işleminin iptali istemiyle dava açıldığı sonucuna varıldığından yargılamanın ... Defterdarlığı (... Vergi Dairesi Müdürlüğü) husumetiyle yapılması gerektiği tabiidir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

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

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

13/11/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Olayda, 2012 yılına ilişkin düzeltme beyannamesiyle aynı tarihte verilen iade talep dilekçesi ile davacı tarafından vergi dairesine yapılan başvurunun, Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatasının düzeltilmesine yönelik bir başvuru olmadığı, 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi ile beyan edilen iadesi gereken kurumlar vergisi alacağının iadesine ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında yapılmış bir başvuru olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Kanun koyucu tarafından, ilgililere, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca yapılan başvurunun reddi üzerine söz konusu işlemin iptali istemiyle doğrudan idari yargıda dava açma hakkı tanınmakla birlikte aynı Kanun'un 11. maddesinde ihtiyari olarak dava açma süresi içinde idari bir başvuru yolu olan üst makama başvuru hakkı da tanınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla davacı tarafından 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi ile iadesi gereken kurumlar vergisi beyan edilmesi nedeniyle ortaya çıkan verginin iadesi istemiyle 10. madde uyarınca yapılan başvurunun reddine dair işlemin davacıya tebliği üzerine değinilen işlemin iptali istemiyle doğrudan idari yargıda dava açılabileceği gibi üst makama (işlemi tesis eden makamın üst makamı yoksa aynı makama) başvurularak işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının talep edilmesi de mümkün bulunmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinde başvurunun üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama yapılması gerektiği belirtilmekle birlikte işlemi yapmış olan makamın en yakın üstü olan hiyerarşik makama başvurulması gerektiğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu konuya ilişkin Milli Güvenlik Konseyi 91. Birleşim İdari Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu'ndaki tutanak incelendiğinde Şeref Gözübüyük'ün (Devlet Başkanı Hukuk Danışmanı) *"Efendim, bu maddenin sevk amacı, vatandaş idari işleme karşı dava açtığında, geriye doğru üst makam varsa, oraya başvurarak hatayı düzeltmek içindir"* açıklamasından sonra Başkan'ın (Orgeneral Kenan Evren: Devlet Başkanı, Genelkurmay ve Milli Güvenlik Konseyi Başkanı.) *"Üst makam yoksa yahut o yapan zaten en üst makamsa?.."* sorusuna Gözübüyük'ün cevabı: "*Yine o makama başvurup, bir gözden geçirilmesini sağlamak.*" şeklinde olmuştur.

4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin uyuşmazlık konusu

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin

dönemde yürürlükte bulunan *"Vergi Dairesi Başkanlığı"* başlıklı 153. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, *"...mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak..."* yetkisi vergi dairesi başkanlıklarına verilmiş olduğundan Vergi Dairesi Başkanlıklarının (01/09/2024 tarihi itibarıyla Defterdarlıkların) dava konusu işlem bakımından vergi dairesi müdürlüğünün üst makamı olduğunda tereddüt bulunmamaktadır. Ancak 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 152. maddesinde vergi dairesi başkanlıklarının, Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı olarak yapılandırıldığı, Gelir İdaresi Başkanlığının vergi dairesi başkanlıklarının hiyerarşik olarak üstü olduğu anlaşıldığından vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin yukarıda değinilen işlemleri yapmaya yönelik doğrudan yetkisi bulunmasa da değinilen işlemler üzerinde hiyerarşi yetkisinden kaynaklanan denetim yetkisi bulunmaktadır.

Olayda, davacı tarafından 10. madde uyarınca yapılan başvurunun vergi dairesi müdürlüğü tarafından reddi üzerine değinilen işlemi tesis eden makamın bir üst makamı olan vergi dairesi başkanlığına 11. madde uyarınca başvuruda bulunulabileceği açıktır. Ancak davacının vergi dairesi başkanlığının hiyerarşik olarak üstü olan Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmasına yasal bir engel bulunmadığından davacı tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvurunun dava açma süresini durduracağı ve başvurunun zımnen reddi üzerine kalan dava açma süresinde açılan davanın süresinde olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu gerekçeyle davanın süre aşımı nedeniyle reddine dair ısrar kararının bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

XX - KARŞI OY:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

XXX- KARŞI OY:

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

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden A8uygDb - PGQM5c3 - G3a8s1E - wd8pW8= ile erişebilirsin