

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

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

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

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

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: ... tarafından ihale edilen " Mal ve Hizmet Alımına İlişkin Esas ve Usullere Göre Yapılan Gönderilerin Adresten Kabulü, Cihet Ayrımı ve Dağıtım Teslimi Hizmetlerinin ... Bölgede Toplam ... Yaya ve ... Motosikletli İşçi ile Yürütülmesi İş'i"ne ilişkin ... kayıt numaralı ihale kapsamında ödenen ihale kararına ilişkin damga vergisi ile sözleşme damga vergisinin iadesi talebiyle yapılan başvurunun reddine yönelik işlemin iptali ve ödenen toplam 616.058,00 TL'nin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

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

Olayda, ... tarafından alınan ihale kararının hüküm ifade edebilmesi için, Kamu İhale Kuruluna vaki itiraz başvurusu ile idari yargıda açılan davanın sonuçlanması gerekmektedir. Mahkemece ihale kararının iptal edilmesi ve bu kararın kesinleşmesi nedeniyle bu karara istinaden ihale uhdesinde kalmayan davacı ile ... Şirketi arasında imzalanan sözleşme hukuken hüküm ifade etmeyecektir. Diğer bir ifadeyle 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bir belgeden söz edilemeyecektir.

Bu nedenle, yersiz ödenen ihale kararına ilişkin damga vergisi ve sözleşme damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Bu durumda, haksız yere alınan vergi nedeniyle yoksun kalınan tutarın, davacıya yasal faiziyle birlikte iadesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesi belirtilen gerekçeyle davaya konu işlemi iptal etmiş ve ödenen tutarın dava tarihinden itibaren yasal faiziyle birlikte iadesine hükmetmiştir.

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

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Kanun'un 117. maddesinde hesap



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 : 2023/643
Karar No : 2024/959

hataları, 118. maddesinde ise vergilendirme hataları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Anılan Kanun'un 120. maddesinin birinci fıkrasında, vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürünün karar vereceği, 122. maddesinin birinci fıkrasında da, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri belirtilmiştir. Aynı Kanun'un "Şikayet yolu ile müracaat" başlıklı 124. maddesinin birinci fıkrasında ise, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "e" bendinde, aynı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının "b" bendinde yer alan, idari merci tecavüzünün bulunması halinde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine karar verileceği düzenlenmiştir.

Her ne kadar, verginin beyan ve ödendiği dönemde mevcut olmayan vergilendirme hatasına karşı beyan üzerine dava açılmasının düşünülemeyeceği ileri sürülebilirse de, davacı tarafından kendisine ihale edilen iş nedeniyle ... tarihinde ödediği 616.058,00 TL tutarındaki damga vergisinin iadesi için ... tarihinde yaptığı başvurunun, 213 sayılı Kanun'un anılan hükümleri uyarınca "düzeltme" başvurusu olduğu, bu başvurunun da iadesi istenilen damga vergisinin 2015 yılının Mayıs döneminde ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilerek ödendikten sonra yapıldığı tartışmasıdır.

Bu nedenle, başvurunun dava açma süresi geçtikten sonra yapıldığı açık olup merciine tevdi kararı verilmesi gereken uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmesinde usule uygunluk görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi, belirtilen gerekçeyle istinaf isteminin kabulü ile istinaf istemine konu kararın kaldırılmasına ve yeniden karar verilmek üzere dosyanın mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 07/04/2022 tarih ve E:2019/2726, K:2022/1280 sayılı kararı:

Davacı, ... Şirketi ile akdedilen "Gönderilerin Adresten Kabulü, Cihet Ayrımı ve Dağıtım Teslimi Hizmetlerinin İş'i"ne ilişkin olarak, ... tarihinde ihale kararı ve sözleşmeye isabet eden damga vergisi tutarı olarak toplam 616.058,00 TL ödeme yapmıştır. ... tarihinde sözleşme imzalanmış, ancak ihale dışı kalan diğer firmalar tarafından açılan davada, ... İdare Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararıyla ihalenin iptaline karar verilmiş ve anılan karar Danıştay Onüçüncü Dairesinin 21/12/2016 tarih ve E:2016/2508, K:2016/4299 sayılı kararıyla farklı bir gerekçeyle onanmıştır. Bunun üzerine davacı tarafından ... tarihinde ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvuruda bulunularak ödenen tutarın iadesi istenmiştir. İade isteminin ... tarih ve ... sayılı işlemle reddi üzerine de anılan işlemin iptali istemiyle işbu dava açılmıştır.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

İlgililer 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca, idari davaya konu olabilecek idari işlem tesis ettirmek amacıyla yaptıkları müracaatların, zımnen veya açıkça reddedilmesi üzerine, anılan işlemlere karşı aynı Kanun'un 7. maddesinde belirtilen otuz günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açabileceklerdir.

Düzeltilme/şikayet başvurusu yoluyla ise vergilendirmede oluşan sakatlıkların idari süreçte giderilerek yargı yoluna başvurulmadan hatalı işlemlerin düzeltilmesi imkanı getirilmiş, böylelikle verginin yasallığı ve hukuk devleti ilkelerinin işlerlik kazanması sağlanmıştır. 213 sayılı Kanun'da belirtilen usul ve şartlara göre, vergi hatalarının düzeltilmesi re'sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine vergi dairesi tarafından gerçekleştirilecek olup dava açma süresini geçirmiş mükelleflere açık bir vergilendirme hatası varsa bu hatanın bir kez daha düzeltilmesini isteme hakkı tanınarak vergi dairesine yaptıkları düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaatları öngörülmüştür.

Uyuşmazlıkta, ihale damga vergisini doğuran olay, ... tarihli ihalenin yapılması, sözleşme damga vergisini doğuran olay ise ... Anonim Şirketi ile davacı şirket arasında ... tarihli sözleşmenin imzalanmasıdır. İdare Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ihalenin iptali yolunda verdiği kararın Danıştay Onüçüncü Dairesinin 21/12/2016 tarih ve E:2016/2508, K:2016/4299 sayılı kararıyla onanarak kesinleşmesi sonucu davacının üstlendiği ihalenin ve imzaladığı sözleşmenin ... tarihinden itibaren hükümsüz kalması nedeniyle, ihale ve sözleşme damga vergisine ilişkin ödemenin yapıldığı tarihten itibaren otuz günlük dava açma süresi içinde, ihale ile sözleşmenin hukuk alanında varlığı ve ifası devam ederken, davacı tarafından dava açılması beklenemeyecektir. Ayrıca henüz ihalenin ve sözleşmenin ileri bir tarihte feshedileceğinin öngörülmesi mümkün olmadığından bu aşamada dava açma iradesinin ödeme tarihinden itibaren otuz günlük dava açma süresi içinde kullanılması da hayatın olağan akışına ters düşmektedir.

Bu durumda, ihale yapıp sözleşme imzalanarak "damga vergisini doğuran olayın gerçekleştiği" tarihten sonra ihalenin iptali nedeniyle oluşan yeni hukuki durum karşısında, davacı tarafından idareye başvuru yapmaktan başka imkanın kalmadığının kabulü gerekmektedir.

Bu kapsamda, davacı tarafından ... tarihinde ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne ihalenin iptali sonrası oluşan yeni hukuki durum nedeniyle, ödenen ihale ve sözleşme damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvuru, herhangi bir vergi hatasına bağlı düzeltme talebi içermediğinden 213 sayılı Kanun'un 116 ve devamı maddeleri uyarınca vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin bir başvuru olmayıp 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılan bir başvuru olduğundan, merciine tevdi yolunda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Daire bu gerekçeyle temyize konu kararı bozmuştur.



... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin 24/11/2022 tarih ve E: ...,
K: ... sayılı ısrar kararı:

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

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Uyuşmazlığın 213 sayılı Kanun'un 116 ve devamı maddeleri uyarınca değerlendirilmesine olanak bulunmadığı, olayda vergilerin ödendiği zamanda şeklen geçerli bir sözleşme ve ihale kararı bulunduğu dikkate alındığında hata hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Temyizen incelenen ısrar kararının, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması 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:

... Anonim Şirketi tarafından ihale edilen "... A.Ş. Mal ve Hizmet Alımına İlişkin Esas ve Usullere Göre Yapılan Gönderilerin Adresten Kabulü, Cihet Ayrımı ve Dağıtım Teslimi Hizmetlerinin İşİ"ne ilişkin ... kayıt numaralı ihale kapsamında davacı tarafından ... tarihinde ihale kararı ve sözleşmeye isabet eden damga vergisi tutarı olarak toplam 616.058,00 TL ödeme yapılmıştır.

İhale kararına dayanarak davacı ile ... Anonim Şirketi arasında ... tarihinde sözleşme imzalanmıştır.

İhale dışı kalan diğer firmalar tarafından açılan davada, ... İdare Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararıyla ihalenin iptaline karar verilmiş ve anılan karar Danıştay Onüçüncü Dairesinin 21/12/2016 tarih ve E:2016/2508, K:2016/4299 sayılı kararıyla farklı bir gerekçeyle onanmıştır.

Bunun üzerine davacı tarafından ... tarihinde ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvuruda bulunularak ödenen damga vergisinin hukuki dayanağının ortadan kalktığı gerekçesiyle iadesi istenmiştir.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

İade isteminin ... tarih ve ... sayılı işlemle reddi üzerine de anılan işlemin iptali istemiyle işbu dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanun hükümlerinin 2. maddede yazılı olanlar dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı kuralına yer verilmiştir.

2. Aynı Kanun'un 378. maddesinin birinci fıkrasında, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması gerektiği, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği; aynı maddenin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, ancak bu Kanun'un vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğu düzenlemelerine yer verilmiştir.

3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 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 düzenlenmiştir.

4. Aynı Kanun'un 10. maddesinin (3) numaralı fıkrasının, Kanun'un yürürlüğe girdiği 20/01/1982 tarihindeki hali şu şekildedir:

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

5. Kanun'un 11. maddesinin (4) numaralı fıkrasının, Kanun'un yürürlüğe girdiği 20/01/1982 tarihindeki hali şu şekildedir:

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

6. Anılan 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. 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."



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



8. Bu kurallarda yapılan değişikliğe gerekçe olarak sırasıyla şu hususlar ifade edilmiştir:

a. "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."

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

9. 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; 6. maddesiyle de Kanun'un 11. maddesinin (4) numaralı fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Anılan düzenlemeleri yürürlükten kaldıran Kanun'un gerekçesinde ise sırasıyla şu hususlara değinilmiştir:

a. "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 durdurmadiğı 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."

b. "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."

10. 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının ilgili bölümü şu şekildedir:

"...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar,..."

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2023/643

Karar No : 2024/959

A. Genel ilkeler:

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları idari başvuru yolları ve yargısal başvuru yolları olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari başvuru yolları, vergi yükümlüsü ile idarenin anlaşma ya da "idari denetim ilkeleri çerçevesinde" vergi uyuşmazlıklarını sona erdirmesini sağlayan, kural olarak "başvurma zorunluluğu" bulunmayan yöntemlerdir (...).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında olan mali yükümlülükler açısından uzlaşma, izaha davet, pişmanlık, vergi hatalarının düzeltilmesi ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. ve 11. maddesi kapsamında yapılan başvurular Türk vergi sisteminde idari başvuru yolları arasında sayılabilir.

İdari başvuru yolları vergi alacaklısı olan idareye vergi borcunun tahakkuk ve kesinleşme sürecini kısaltma, uzun yargısal süreçlerin işletilmesini beklememe, yargılama giderlerini yüklenmeme, tahsilatı hızlandırma ve tesis ettiği idari işlemin hukuka uygunluğunu bir kez daha gözden geçirme imkânına kavuşma gibi avantajlar sağlar. Vergi yükümlüleri de uyuşmazlığın idari başvuru yollarında sona erdirilmesi ile uzun yargısal süreçlerin getirebileceği vergi borcuna ek mali yükümlülüklerden (gecikme faizi, gecikme zammı, yargılama giderleri) ve yargısal süreçleri beklemenin getirdiği psikolojik yükten kurtulma imkânına kavuşmuş olur. Ayrıca uyuşmazlığın idari başvuru yoluyla hızlı bir biçimde sonuçlandırılması yükümlüye ticari faaliyetlerinde ve mali planlamalarında öngörülebilirlik sağlar. Dolayısıyla uyuşmazlığın idari başvuru yolları ile neticelendirilmesi vergilendirme ilişkisinin her iki tarafının da menfaatine olan bir süreçtir.

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.

Bu bağlamda idari başvuru yollarının öngörülme amacının hem yargısal iş yükünün azaltılması hem de idari işlemin hukuka uygunluğunun yargısal başvuruya gerek kalmadan bir kez daha gözden geçirilmesi olduğu gözetilmelidir. 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



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



açacak kadar sert yargısal yorumlarda bulunulmaması gerekir.

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 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 (....., Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, ... Yayınları, 9. Baskı, s: 597).

Dolayısıyla bu maddenin vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilirliğinin ortaya konulabilmesi açısından, vergi uyuşmazlıklarında idari başvuru yollarının kapsamının, başvuru şartlarının ve idari başvuru sonrasında başvurulacak yargısal başvuru yollarının öncelikle genel hatlarıyla irdelenmesi gerekir. Bu irdeleme yapılırken başvuru öncesinde bir vergilendirme işleminin bulunup bulunmadığı esas alınabilir.

1. Başvuru öncesinde bir vergilendirme işleminin bulunmadığı durumlarda idari başvuru yolu:

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 re'sen harekete geçerek işlem tesis etmesi her zaman mümkün



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

bulunmadığından belirli konularda işlem tesis edebilmesi, olumlu ya da olumsuz irade açıklamasında bulunabilmesi için ilgililerin kendisine bizzat başvuruda bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla bu halde başvuru, ilgililer tarafından idarece başvuru konusu talebe ilişkin dava konusu edilebilecek herhangi bir işlem tesis edilmemiş iken yapılmaktadır.

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin yürürlükteki hali, anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında yer alan kuralın yürürlükten kaldırılma gerekçesi birlikte ele alındığında, vergi yükümlülerinin haklarında idari davaya konu olabilecek vergilendirmeye ilgili bir işlemin yapılması için *idari* makamlara aynı maddenin (2) numaralı fıkrasında öngörülen şartlar dahilinde başvurabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır.

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).

Ayrıca engellilik indiriminden yararlanma, vergi idaresinden olan alacağın borca mahsup edilmesi, fazla ödenen verginin iadesi, muafiyet tanınması gibi talepler de 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin vergi uyumsuzluklarında uygulanabildiği diğer alanlardır (....., Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, ... Yayınları, ... Baskı, s: ...).

2. Başvuru öncesinde bir vergilendirme işleminin bulunduğu durumlarda idari ve yargısal başvuru yolları:

İdarece tesis edilmiş bir vergilendirme işleminin bulunduğu durumlarda, idari ve yargısal başvuru yollarının, vergilendirme sürecinde tesis edilen işlemler temelinde farklılaşan alternatifler bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

a. İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarh işlemleri, 213 sayılı Kanun kapsamında idari para cezası kesilmesine yönelik işlemler, tahsilat işlemleri ile 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılan bir başvurunun reddine yönelik işlem tesis edilmiş olması halinde:

Anılan işlemler tesis edilip vergi yükümlüsüne tebliğ edildiğinde kural olarak 2577 sayılı Kanun kapsamında idari başvuru yolu ve yargısal başvuru yolu olmak üzere iki başvuru yolu vardır:

i. İdari başvuru yolu:

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde öngörülen idari başvuru yolunu aynı Kanun'un 10. maddesinde belirtilen başvuru yolundan ayıran husus, 11. madde hükmünün gerek idarenin kendiliğinden gerekse vergi yükümlüsünün başvurusu üzerine tesis ettiği bir idari bir işlemin bulunması halinde uygulanabilir olmasıdır (..., Açıklamalı İdari Yargılama



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

Usulü Kanunu, ... Yayınları, Baskı, s: ...).

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinin (4) numaralı fıkrasının 4001 sayılı Kanun değişikliği ile yürürlükten kaldırılmasıyla anılan kural tarh, ceza kesme ve tahsil işlemleri yönünden uygulanabilir hale gelmiştir.

Bu bağlamda vergi yükümlüleri tarafından idari dava açılmadan önce tarh, ceza kesme, tahsil işlemlerinin, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesinin veya bu hususta yeni bir işlem yapılmasının 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 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 (....., Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, ... 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.

Ayrıca vergi yükümlüsü tarafından 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılan başvuru üzerine bir 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 hukuken bir engel bulunmamaktadır.

ii. Yargısal başvuru yolu:

İkinci yol tarh, ceza kesme, tahsil işlemleri ile 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılan başvuru üzerine tesis edilen işleme karşı doğrudan yargı yoluna başvurulmasıdır. Bu halde ya özel kanunda gösterilen dava açma süresi içinde (örneğin, tahsilat işlemlerinden ödeme emrine karşı 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde öngörülen on beş gün içinde) ya da 2577 sayılı Kanun'un 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında gösterilen otuz günlük genel dava açma süresi içinde dava açılabilir. 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılan başvuru üzerine bir işlem tesis edilmişse idari dava açılırken anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan kuralların da dikkate alınması gerekir.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2023/643

Karar No : 2024/959

b. Beyana dayanan tarhiyatlarda:

Beyan esasının geçerli olduğu Türk vergi sisteminde 213 sayılı Kanun'un 378. maddesi uyarınca mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları ancak bu Kanun'un vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğu kurala bağlanmıştır.

Bu kurala, 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine dava açılabilmesi kabul edilerek istisna tanınmıştır. Ayrıca 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında, beyanda, bu Kanun'da yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında açık bir vergi hatası bulunduğu takdirde Kanun'un vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerinin uygulama alanı bulabileceği kabul edilmiştir.

i. İhtirazi kayıtla beyanda bulunulması halinde yargısal başvuru yolu:

213 sayılı Kanun'da 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 matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh 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 şekliyle ya da uygulanması gereken vergi oranından, muafiyet veya istisna uygulamasından doğan duraksamaların varlığında, vergi kaybı yaratmaktan kaçınılarak vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulabileceği Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiştir.

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, tahakkuk eden verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak noksan beyanda bulunulmasını önlemektedir.

2577 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önceki dönemde ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz yoluna başvurulmasının tahsil işlemine etkisi hususunda çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. Ayrıca içtihatla benimsenen ihtirazî kayıtla 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 213 sayılı Kanun'un 389. maddesine bir cümle eklenerek ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı 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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

verilmiştir. Kanun'un yürürlükte bulunan halinde bu düzenlemenin aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında yer aldığı görülmektedir. Böylece, yükümlülerin beyannamelerine ihtirazî kayıt koyabilecekleri ve bu yolla dava hakkına sahip olabilecekleri dolaylı olarak kanunda ifade edilmiştir. Ancak bu şekilde dava açılması yürütmenin kendiliğinden durmasına neden olmayacaktır (çok sayıda karar arasından bakınız VDDK, E:2021/1289, K:2022/1526, 07/12/2022).

ii. Beyan edilen vergide hata bulunması halinde idari başvuru yolu:

213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında vergi hatalarına ait hükümler saklı tutulmuş olup bu hususun detayına aşağıda değinilecektir.

c. Vergilendirme işleminde hata bulunması halinde idari ve yargısal başvuru yolları:

Vergi yükümlüsü tarafından, beyan üzerine tahakkuk eden vergide, ihbarname ile yükümlüye bildirilen tarh işlemlerinde, ceza kesme işleminde (213 sayılı Kanun'un 375. maddesi uyarınca yapılan atıf gereği) 213 sayılı Kanun'un birinci kitabının altıncı kısmının "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 116, 117 ve 118. maddelerde tanımlanan türde bir vergi hatasının bulunduğu iddia ediliyorsa anılan hatanın düzeltilmesi Kanun'un anılan bölümünde yer alan hükümler dairesinde istenebilir.

Bu halde -düzeltme zamanaşımına ilişkin 213 sayılı Kanun'un 126. maddesinde öngörülen süreler içinde kalmak kaydıyla- yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi halinde, vergi yükümlülerinin şikayet yoluna müracaat etmeleri ve bu başvurudan sonuç alamamaları halinde şikayet başvurusunun zımnen ya da açıkça reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açmaları mümkündür.

213 sayılı Kanun'da, düzeltme ve şikayet yoluyla dava açılabilmesi için mükellefler tarafından vergilendirme veya hesap hataları nedeniyle fazla veya yersiz tahsil edildiği iddia olunan verginin iadesi talebiyle dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine Maliye Bakanlığına şikayet başvurusunda bulunulabileceği düzenlenmiştir.

213 sayılı Kanun'un 116 ve devamı maddelerinde kurala bağlanan düzeltme yolu vergi hatalarını düzeltmeye yönelik özel, ayrı ve sınırlı bir başvuru yoludur. Bu yönüyle 2577 sayılı Kanun'un 10 ve 11. maddelerinde öngörülen idari başvuru yollarından usul ve esasa ilişkin boyutuyla ayrılmaktadır.

213 sayılı Kanun'da öngörülen bu ayrıkı başvuru yolunu düzenleyen kurallardan Kanun'un 123. maddesinin ikinci fıkrasında, idarenin talebi yerinde görürse düzeltme yapacağı, yerinde görmezse bunu düzeltme isteyene yazı ile bildireceği düzenlenmiş, bir başka anlatımla idare yazılı cevap vermekle yükümlü tutulmuştur. Maddede düzeltme talebinin zımnen reddine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş ve zımni ret süresi öngörülmemiştir. Kanun'un 124. maddesinde ise şikayet yoluna başvuru için vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddolunması gerektiği kurala bağlanmıştır.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

Bu kurallar birlikte değerlendirildiğinde Kanun'da düzeltme talebinin ne kadar süre sonunda reddedilmiş sayılacağı ve hangi süre içinde şikayet yoluna gidilebileceğine ilişkin öngörülebilir ve belirli bir kuralın ihdas edilmiş olmadığı anlaşılmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 123. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı olarak davacıya bir cevap verilmemesi, iyi yönetim ilkesi gereği uygun zamanda ve uygun yöntemle hareket etmesi gereken idarenin bu yükümlülüğüne de aykırılık oluşturmaktadır. Ancak belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi ilgilinin başvurusunu sürümcemede bırakmasına imkan tanımamalıdır. Bu halde düzeltme başvurusunda bulunan ilgilinin düzeltme zamanaşımı süresi içinde olmak kaydıyla, makul bir süre sonunda başvurusundan sonuç alamadığını belirterek şikayet yoluna başvurmasına ve talebin reddedilmesi durumunda bu işlemi dava konusu etmesine hukuken bir engel bulunmamaktadır (VDDK, E:2020/1171, K:2022/77, 09/02/2022).

213 sayılı Kanun'un 125. maddesi uyarınca vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Ancak bu halde düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

d. Yeni bir hukuki durumun ortaya çıkması halinde yapılacak idari başvuru yolu:

Kesin hükümle ortadan kalkmış bir hukuki uyuşmazlığın yeniden dava konusu yapılması mümkün değildir (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E:1969/1, K:1970/27, 20/06/1970).

Öte yandan, Danıştayın süregelen içtihatları uyarınca 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde öngörülen idareye başvuru imkânının, dava açmaksızın geçirilen dava açma süresini ihya etmek amacıyla kullanılmasına hukuken olanak bulunmadığı belirtilmektedir.

Bir hukuki uyuşmazlık hakkında kesin hüküm niteliğini kazanmış bir yargı kararının bulunmaması kaydıyla, Danıştayın anılan içtihadı uyarınca idari işleme karşı süresinde dava açılmayan her durumda 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde öngörülen idari başvuru yolunun kullanılamayacağını söylemek ölçülü olmayan sonuçların doğumuna neden olabilir.

İdari başvuru yolu öncesinde bir vergilendirme işlemi tesis edilmiş ancak bu işlem süresi içinde idari davaya konu edilmemiş olabilir. Fakat dava açma süresi geçtikten sonra ortaya çıkan *yeni bir hukuki durum* nedeniyle vergi yükümlüsünün, daha önce tesis edilen işlemin doğurduğu hukuki sonuçların ortadan kaldırılması amacıyla idari başvuruda bulunma gerekliliği oluşmuş olabilir. Bu halde idari başvurunun 213 sayılı Kanun hükümleri uyarınca hata düzeltme hükümleri kapsamında mı yapılacağı yoksa 2577 sayılı Kanun'un 10 veya 11. maddeleri kapsamında mı yapılacağı hususunda tereddüt yaşanmaktadır.

Öncelikle bu halde daha önce tesis edilmiş vergilendirme işlemi bulunmaktadır. Ayrıca idari başvuru, sonradan ortaya çıkan yeni bir hukuki durum nedeniyle bu işlemin doğurduğu hukuki sonuçların ortadan kaldırılması amacıyla ve idari işlemin kaldırılması, geri



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2023/643

Karar No : 2024/959

alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması gibi bir istemle yapılmaktadır. Bununla birlikte bu durumda idari dava açma süresi geçtiğinden anılan başvurunun 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi kapsamında değerlendirilmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.

Anılan başvurunun, vergi yükümlüsünün bu yönde açık bir iradesi bulunmamasına rağmen vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin yol kapsamında değerlendirilmesi halinde yargı merciince yapılacak incelemenin süregelen Danıştay içtihatları uyarınca sadece vergilendirmede 213 sayılı Kanun'un 116 ve devamında yer alan maddelerde tanımlanan açık bir vergi hatasının bulunup bulunmadığı ve hataların düzeltilmesine ilişkin diğer kurallara uygunluk bulunup bulunmadığı hususuyla sınırlı tutulacağı açıktır. Sonradan ortaya çıkan yeni hukuki durumun mahiyeti hukuki yorumu gerektirebileceğinden anılan başvurunun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında değerlendirilmesi, özellikle vergi yükümlüsünün bu konuda açık bir iradesinin de bulunmadığı durumlarda onun iradesine aykırı bir biçimde hak kaybına uğramasına yol açabilecektir.

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin vergi uyuşmazlıkları yönünden uygulanmasını vergi hatalarının düzeltilmesi isteminin varlığı şartına bağlayan aynı maddenin (3) numaralı fıkrasındaki düzenlemenin önce 3622 sayılı Kanun'la değiştirilmiş olması, daha sonra düzenlemenin vergi uyuşmazlıklarında uygulanmasına yasaklama getiren bu değişik halinin de yürürlükten kaldırılmış olması, artık bu madde kapsamında idareye yapılacak başvurularda vergi hatalarının bulunması şartını aramaya engel oluşturmaktadır. Dolayısıyla 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin vergi uyuşmazlıklarında uygulanmasında yeni hukuki durumun vergi hatası oluşturması gerektiği yönünde bir sınırlama yapılmasına ve başvuruların bu kapsamda ele alınmasına olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda idari dava açma süresi geçtikten sonra ortaya çıkan yeni bir hukuki durum nedeniyle daha önce doğan hukuki sonuçların ortadan kaldırılması amacıyla yapılacak başvurunun 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında değerlendirilmesi, idari başvuru yolları ile sonrasında başvurulacak yargısal başvuru yollarına ilişkin usul kurallarının yargılamanın hakkaniyetine zarar getirmeyecek şekilde yorumlanmış olmasını sağlayacaktır.

Tüm bu açıklamalar, kesin hükmün sonuçlarının ortadan kaldırılmasına ya da geçen dava açma süresinin ihya edilmesine yönelik olmayan, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği veya vergilendirme işleminin yapıldığı tarihte mevcut bulunmayan ve sonradan ortaya çıkan yeni hukuki durumlar sebebiyle davalı idareye 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında başvurulabileceğinin kabulünü gerektirmektedir. Başvurunun reddedilmesi halinde ise açılacak idari davada, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında başvuru yapılmasına ilişkin usul şartlarının bulunup bulunmadığı ve işlemin hukuka aykırı olup olmadığının inceleneceği tabiidir.

B. İlkelerin olaya uygulanması



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 : 2023/643
Karar No : 2024/959

İsrar kararına konu uyuşmazlığın çözümü, davacının yaptığı başvurunun niteliğinin ve buna bağlı olarak olayda idari merci tecavüzünün bulunup bulunmadığının belirlenmesine bağlıdır.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler uyarınca, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılan bir başvurunun reddi üzerine **açılan** davada yargı mercilerince yapılacak hukuki denetim ile 213 sayılı Kanun'un vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri uyarınca yapılan başvuruların reddi üzerine açılan davada yapılacak hukuki denetimin kapsam bakımından birbirinden farklı olduğu dikkate alındığında, davacı tarafından davalı idareye yapılan başvurunun niteliğinin belirlenmesinde davacının iradesinin hangi yönde olduğunun da dikkate alınması gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, ihale kararından doğan damga vergisi ihalenin yapılmasıyla, sözleşmeden kaynaklanan damga vergisi ise ... Anonim Şirketi ile davacı şirket arasında ihale kararına dayanarak sözleşme imzalanmasıyla doğmuştur. İhalenin iptali yolunda verilen mahkeme kararının kesinleşmesi üzerine davacının ödediği vergilerin hukuki dayanağının ortadan kalktığı belirtilerek daha önce doğan vergisel sonuçların kaldırılması amacıyla idareye başvuruda bulunması söz konusudur.

Olayda ihale ve sözleşme damga vergisine ilişkin ödemenin yapıldığı tarihten itibaren otuz günlük dava açma süresi içinde, ihale ile sözleşmenin hukuk alanında varlığı ve ifası devam ederken davacı tarafından dava açılması beklenemeyecektir. Çünkü davacı anılan ihale kararı ve sözleşmeden dolayı hak ve menfaat elde etmektedir ve bu aşamada davacının vergilendirme işleminden doğan sonuçların kaldırılmasını istemesini gerektirecek bir hukuksal neden bulunmamaktadır. Ayrıca yine bu aşamada ihalenin yargı kararıyla iptal edileceğinin davacı tarafından öngörülmesi de mümkün değildir.

Anılan ihalenin iptaline ilişkin kesinleşen yargı kararı yeni bir hukuki durum oluşturmaktadır. Bu duruma dayanarak ve vergilendirmenin hukuki dayanağının ortadan kalktığı iddiasıyla daha önce doğan vergisel sonuçların kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun da yukarıda belirtilen genel ilkeler uyarınca 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılmış bir başvuru olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Kaldı ki, olayda, davacı tarafından vergi dairesine yapılan başvuruda, başvurunun 213 sayılı Kanun'un vergi hatalarını düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında yapıldığına ilişkin bir belirleme de bulunmamaktadır.

Bu şekilde açılan bir davada yargı makamları tarafından, davacının açtığı davanın 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında olmadığı veya süresinde açılmadığının tespit edilmesi halinde davanın reddine karar verilebileceği tabiidir.

Tüm bu hususlar da dikkate alındığında, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.



KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

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

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

... tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

*Temyize konu kararın merciine tevdi kararı verilmesi gerektiği yönündeki hüküm
fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin incelenmesi:*

20/01/1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren 06/01/1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 63. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412. madde hükümleri, bu Kanun'la kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 213 sayılı Kanun'un beşinci kitabında yer alan 377 ve 378. maddeleri muhafaza edilmiştir. 29/06/1982 tarih ve 17739 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 23/06/1982 tarih ve 2686 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 49. maddesiyle 2577 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklere uyum sağlamak amacıyla 213 sayılı Kanun'un beşinci kitabının başlığı "Vergi Davaları" olarak değiştirilmiş ve bu kitapta yer alan 377 ve 378. maddeler dışındaki vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412. maddeler yürürlükten kaldırıldığından, kitabın kısım ve bölüm başlıkları da kaldırılmıştır.

213 sayılı Kanun'un 2686 sayılı Kanun'la değişik 377. maddesinde "Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar", 378. maddesinde ise "Dava konusu" başlıkları altında vergi uyuşmazlıklarından doğan idari davalarda yargılama usulüne özgü çeşitli kurallara yer verilmiş ve anılan hükümler 2577 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten bu yana muhafaza edilmiştir.

213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, ancak bu Kanun'un vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğuna yönelik açık düzenleme mevcuttur. Dolayısıyla ihtirazi kayıtla beyan durumu bir yana bırakılmak



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2023/643

Karar No : 2024/959

kaydıyla, beyana dayanan tarh işlemi nedeniyle tahakkuk eden bir vergi söz konusu olduğunda bu verginin dava konusu edilebilmesi ancak vergilendirmede 213 sayılı Kanun'un 116 ve devamında yer alan maddelerde öngörülen bir hata halinin bulunması durumunda söz konusu olur.

Böyle bir durumun varlığı halinde vergi yükümlüsünün yargı yoluna başvurmadan önce idari yoldan uyuşmazlığı çözmek istemesi halinde idari başvuruda bulunma, hata halinin mevcudiyetini gerektirir. Bu halde hata da ancak 213 sayılı Kanun'un vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler dairesinde yapılacak başvuru ile giderilebilir.

Bu nedenle bir verginin beyana dayanarak tarh edilmesi durumunda, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (3) numaralı fıkrasının 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 yürürlükten kaldırılmış olmasının da bu durumu değiştirdiğinden söz edilemeyecektir.

Vergi uyuşmazlıkları bakımından 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinin uygulama alanı bulacağı durumlar, sadece ilgili kanunlarda buna imkan tanınan durumlardır. Örneğin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında katma değer vergisi iadesine imkan tanınan durumlarda vergi dairelerine yapılacak başvurular bu kapsamdadır. Ayrıca engellilik indiriminden yararlanma, vergi idaresinden olan alacağın borca mahsup edilmesi, fazla ödenen verginin iadesi, muafiyet tanınması gibi talepler de bu kapsamda değerlendirilebilir.

Bunun dışında ilgili kanunlarda açıkça imkan tanınmayan durumlarda verginin tarh veya tahakkukuna ilişkin olarak vergi dairelerine yapılacak başvuruların, 213 sayılı Kanun'un 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen düzeltme/şikayet yolu kapsamında yapılan başvurular olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında ısrar kararının esas yönünden bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır.

Temyize konu kararın merciine tevdi kararı verilmek üzere dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin incelenmesi:

Öte yandan, 2577 sayılı Kanun'un "İstinaf" başlıklı 45. maddesinin (2) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde istinafın, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un 45. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, bölge idare mahkemesinin, yaptığı inceleme sonucunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulması halinde istinaf başvurusunun reddine karar vereceği, düzeltilmesi mümkün maddi yanlışlıkların bulunması halinde de gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı vereceği kurala bağlanmıştır. Aynı maddenin (4) numaralı fıkrasının birinci ve ikinci cümlelerinde, bölge idare mahkemesinin, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek işin



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/643
Karar No : 2024/959

esas hakkında yeniden bir karar vereceği düzenlenmiştir. Anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında ise bölge idare mahkemesinin, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye göndereceği, bu fıkra uyarınca verilen kararların kesin olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun içtihadına göre ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmayan bölge idare mahkemesi kural olarak, istinaf başvurusunu kabul ederek ilk derece mahkemesi kararını kaldırdıktan sonra ilk derece mahkemesi kararındaki maddi ve/veya hukuki eksiklikleri tamamlayarak işin esas hakkında yeniden karar verecek; ancak, 2577 sayılı Kanun'un 45. maddesinin (5) numaralı fıkrasında sayılan haller (*ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunun haklı bulunması, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hakim tarafından bakılmış olması*) ile Kurul tarafından yargılama hukuku bakımından gerekli olduğu sonucuna varılan hallerde (*ilk derece mahkemesince duruşma yapılmaksızın karar verilmiş olması VDDK, 13/04/2022, E:2022/58, K:2022/379; ilk derece mahkemesince eksik hükümle karar verilmiş olması VDDK, 10/02/2021, E:2021/93, K:2021/106; ilk derece mahkemesi kararı ile bu karara ilişkin görüşme tutanağının aynı heyet tarafından imzalanmamış olması VDDK, 08/06/2022, E:2022/578, K:2022/641*) istinaf başvurusunu kabul ederek ilk derece mahkemesi kararını kaldırdıktan sonra yeniden karar vermeksizin dosyayı ilk derece mahkemesine gönderebilecektir. Anılan istisnai haller dışında bölge idare mahkemesince ilk derece mahkemesi kararı kaldırılarak yeniden karar verilmek üzere dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi yargılama usulü kurallarına aykırılık teşkil edecektir.

Uyuşmazlıkta, bölge idare mahkemesince, merciine tevdi kararı verilmesi gereken uyuşmazlığın esas hakkında karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle yeniden karar verilmek üzere dava dosyasının ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir.

Yukarıda ifade edildiği üzere somut uyuşmazlık bağlamında bölge idare mahkemesince, ilk derece mahkemesi kararı kaldırıldıktan sonra yeniden karar verilmek üzere dosyanın anılan mahkemeye gönderilmesi yargılama hukukuna uygun düşmediğinden merciine tevdi kararının bölge idare mahkemesince verilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, ısrar kararının usul yönünden bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

