

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2023/2****Karar No : 2023/4**

ÖZET: Vergilendirme işleminin dayanağı kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vermeyeceği hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR**I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ****İSTEMİNDE BULUNAN** : Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu**II- İSTEMİN ÖZETİ**

: Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/03/2022 tarih ve E:2022/109, K:2022/295 sayılı; 24/11/2022 tarih ve E:2022/451, K:2022/632 sayılı; 09/09/2022 tarih ve E:2022/470, K:2022/449 sayılı kararları ile Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 28/12/2022 tarih ve E:2022/2750, K:2022/3456 sayılı; 28/12/2022 tarih ve E:2022/2295, K:2022/3414 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin 4 numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca giderilmesi, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin bu yöndeki istemini uygun gören Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 13/04/2023 tarih ve E:2023/9, K:2023/9 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- MADDİ OLAY:

İdareler tarafından ihale edilen muhtelif işleri üstlenen davacılar tarafından, ihale kapsamında imzalanan sözleşme nedeniyle ve ihale kararı üzerinden ödenen damga vergileri ile hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinin ladesi istemiyle yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali istemiyle davalar açılmıştır.

IV- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ**KARARLARI:****A- Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2022/109 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Karayolları Genel Müdürlüğü Samsun 7. Bölge Müdürlüğü ile imzalanan "Osmançık (Osmançık Şehir Geçişi Dahil) -

Merzifon (Km:194+700-306+600 Arası) Devlet Yolu İkmal İnşaatı Yapım İşi'ne ilişkin sözleşmeye istinaden 05/04/2018 tarihli 7 no'lu hak ediş ödemesi üzerinden kesinti yoluyla ödenen 130.398,20 TL tutarındaki damga vergisinin, ödemenin yapıldığı tarihten itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair 26/08/2021 tarih ve 98364 sayılı işlemin iptali ile ödenen tutarın kesinti tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Samsun Vergi Mahkemesinin 11/01/2022 tarih ve E:2021/1111, K:2022/12 sayılı kararı:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu kuralı getirilmiştir. Kanun'un Ek 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "İhracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla aşağıda sayılan işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar (gümrük idarelerine verilen beyannameler dâhil) damga vergisinden müstesnadır." hükmüne, aynı maddenin (6) numaralı fıkrasında ise "Bu maddenin uygulanması bakımından; birinci ve ikinci fıkralarda yer alan döviz kazandırıcı faaliyetlere ilave olarak döviz kazandırıcı diğer faaliyetleri, belge kapsamında istisna uygulanacak işlem ve faaliyetlerin aşamaları ile diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığı birlikte yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinin yukarıda yer verilen (6) numaralı fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 27/02/2004 tarih ve 25386 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ'in "3.2. Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler" başlıklı bölümünün 19/07/2006 tarih ve 26233 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile değişik 3.2.1. maddesinde, yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (yatırım programında yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların faaliyetleri döviz kazandırıcı faaliyetler arasında sayılmıştır.

Genel Tebliğ'in anılan maddesinde, 05/12/2008 tarih ve 27075 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile yapılan değişiklik ile Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların faaliyetleri döviz kazandırıcı faaliyet olarak kabul edilmiştir.

Son olarak, 21/03/2012 tarih ve 28240 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların faaliyetleri de döviz kazandırıcı faaliyetler arasına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, ihale konusu faaliyetin döviz kazandırıcı nitelikte kabul edilip damga vergisinden muaf tutulabilmesi için ihale konusu işin cari yıl yatırım programında yer alması, uluslararası ihaleye çıkarılması ya da yabancı para ile finanse edilen bir işin yapımının üstlenilmesi gerekmektedir.

Cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımı niteliğindeki faaliyet nedeniyle yapılan ihale kapsamında ödenen tutarın damga vergisinden müstesna olup olmadığı, faaliyetin döviz kazandırıcı nitelikte olmasına bağlı olup ihaleye konu faaliyetin döviz kazandırıcı nitelikte olması için ise söz konusu ihalenin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi kapsamında uluslararası ihale olması gerekmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, uluslararası ihale, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihale olarak tanımlanmıştır. Ancak düzenlemede yer alan "*ve yabancı firmalarca da teklif verilen*" ibaresi Anayasa Mahkemesinin 28/04/2021 tarih ve 31468 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Anılan karar üzerine fıkranın son haline göre bir ihalenin uluslararası ihale sayılması için kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak ihaleye çıkılması yeterlidir.

Dava konusu olayda, ihale konusu işin Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer aldığı görülmektedir.

Bu durumda, cari yıl yatırım programında yer alan ve yeterlilik kriterlerini taşıyan tüm yerli ve yabancı isteklilere açık olan ihalenin döviz kazandırıcı nitelikte olduğu anlaşılması olup hak edici ödemesi üzerinden damga vergisi alınması vergilendirme hatası olduğundan, dava konusu işlemden hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Nitekim, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 02/07/2021 tarih ve E:2021/362, K:2021/596 sayılı kararı da bu yöndedir.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline; ödenen damga vergisinin kesintinin yapıldığı tarihten itibaren 3095 sayılı Kanun uyarınca hesaplanacak yasal faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/03/2022 tarih ve E:2022/109, K:2022/295 sayılı karar:

Anayasa'nın 153. maddesinin beşinci fıkrasında, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeceği hükme bağlanmıştır.

Vergilendirmeye ilişkin olarak yapılan hatalı işlemlerin düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118. maddelerinde sayılan haller için öngörümüş istisnai bir yoldur.

Yargı kararları ile istikrar kazandığı üzere ancak kanunda belirtilen durumlarla sınırlı olarak hukuki ihtilaf içermeyen basit ve açık hataların düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmak suretiyle dava konusu edilebilmesi mümkündür. Aksi takdirde, her türlü uyuşmazlığın düzeltme zaman aşımı içerisinde dava konusu edilebilmesi söz konusu olur ki bunun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun dava açma sürelerine ilişkin 7. maddesinin düzenlenme amacına uygun düşmeyeceği tartışmasızdır.

Uyuşmazlıkta, kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin iadesi, davacı iş ortaklığının uhdesinde kalan ihalenin döviz kazandırıcı nitelikte olup olmadığı hususunun tespitine, söz konusu ihalenin döviz kazandırıcı nitelikte olup olmadığının tespiti ise 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "*uluslararası ihale*" tanımının yorumlanmasına bağlıdır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "*ve yabancı firmalarca da teklif verilen*" ibaresi Anayasa Mahkemesince, davacının hak ediş ödemesinden yapılan damga vergisi kesintisinden sonra iptal edilmiştir. Diğer bir anlatımla, iptal edilen kanun hükmü damga vergisi kesintisinin yapıldığı tarihte yürürlükte olup vergilendirme işlemi de yürürlükte olan mevzuata uygun olarak yapılmıştır.

Vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemleri hukuka aykırı kılıp kılmayacağı, dolayısıyla uyuşmazlık özelinde kesinti yoluyla ödenen damga vergilerinin iade edilib edilmeyeceği hususu hukuki bir ihtilaf içermektedir.

Bu nedenle, iade istemine ilişkin uyuşmazlığın açık bir vergi hatası kapsamında olmadığı anlaşıldığından, dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle istinaf istemini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararını kaldırdıktan sonra davanın reddine karar vermiştir.

B-Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2022/470 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü 22. Bölge Müdürlüğü ile imzalanan "*Bayburt Demirözü Eymür Göleti Sulaması Boru Alımı İkmali İşi*"ne ilişkin sözleşme nedeniyle ve ihale kararı üzerinden ödenen damga vergileri ile hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair 27/03/2022 tarih ve

42175 sayılı işlemin iptali ile ödenen tutarın istemiyle dava açılmıştır.

Trabzon Vergi Mahkemesinin 24/05/2022 tarih ve E:2022/178, K:2022/228 sayılı kararı:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, uluslararası ihale, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihale olarak tanımlanmıştır. Ancak düzenlemede yer alan *"ve yabancı firmalarca da teklif verilen"* ibaresi Anayasa Mahkemesinin 28/04/2021 tarih ve 31468 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Anayasa'nın 153. maddesinin beşinci fıkrasında, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükmüne bağlanmıştır.

Vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak yapılan hatalı işlemlerin düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118. maddelerinde sayılan haller için öngörülmüş istisnai bir yoldur.

Yargı kararları ile istikrar kazandığı üzere ancak kanunda belirtilen durumlarla sınırlı olarak hukuki ihtilaf içermeyen basit ve açık hataların düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmak suretiyle dava konusu edilebilmesi mümkündür. Aksi takdirde, her türlü uyuşmazlığın düzeltme zaman aşımı içerisinde dava konusu edilebilmesi söz konusu olur ki bunun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun dava açma sürelerine ilişkin 7. maddesinin düzenleme amacına uygun düşmeyeceği tartışmasızdır.

Uyuşmazlığın çözümü, davacının uhdesinde kalan işin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine bağlı olup bu değerlendirme ise ilgili kanuni düzenlemenin ve maddi olayın yorumlanmasını gerekli kılmaktadır. Bu husus dikkate alındığında davada ileri sürülen iddiaların vergilendirme hatası kapsamında bulunmadığı açıktır. Bu bakımdan, vergilendirme işlemine karşı süresinde açılacak davada incelenebilecek iddiaların, Vergi Usul Kanunu'nun 122. ve 124. maddelerinde vergi hataları için öngörülen idari başvuru yolu izlenerek tesis ettirilen işleme karşı açılan davada incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

Davacı tarafından, Anayasa Mahkemesinin iptal kararıyla birlikte bir ihalenin uluslararası ihale sayılabilmesi için yabancı firmanın teklif vermesine gerek kalmadığı belirtilerek dava konusu işleminin hukuka aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de, gerçekleştirilen vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemleri hukuka aykırı kılmayacağı, dolayısıyla uyuşmazlık özelinde kesinti yoluyla ödenen damga vergilerinin iade edilip edilmeyeceği hususu hukuki bir ihtilaf içermektedir. Dolayısıyla olayda düzeltme hükümleri kapsamında incelenebilecek açık bir vergi hatası bulunmamaktadır.

Bu durumda, dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmamıştır.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 09/09/2022 tarih ve E:2022/470, K:2022/449 sayılı kararı:

Vergi Mahkemesi kararının, dava konusu işlemin, 08/03/2021 tarihinde ihale kararı üzerinden ödenen 15.305,12 TL damga vergisi ile 30/03/2021 tarihinde sözleşme nedeniyle ödenen 25.499,57 TL damga vergisinden kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddine dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf istemi hakkındaki inceleme:

Vergi Mahkemesi kararının anılan hüküm fıkrasının usul ve hukuka uygun olduğu anlaşıldığından ve davacı tarafından ileri sürülen iddialar da bu hüküm fıkrasının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, istinaf isteminin bu yönden reddi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesi kararının, dava konusu işlemin, 04/08/2021 tarihli hak ediş raporuna istinaden ödenen 12.731,81 TL damga vergisi ile 15/09/2021 tarihli hak ediş raporuna istinaden ödenen 12.550,23 TL damga vergisinden kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddine dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf istemi hakkındaki inceleme:

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğe girdiği 28/04/2021 tarihinden sonra yapılan hak ediş ödemelerinden kesinti yoluyla damga vergisi alınması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergilendirme hataları" başlıklı 118. maddesinin (3) numaralı bendi kapsamında mevzuda hata halini oluşturduğundan, dava konusu işlemin anılan kısmında ve Vergi Mahkemesi kararının bu kısma ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle istinaf istemini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararını kaldırmış, dava konusu işlemin, 04/08/2021 tarihli hak ediş raporuna istinaden ödenen 12.731,81 TL damga vergisi ile 15/09/2021 tarihli hak ediş raporuna istinaden ödenen 12.550,23 TL damga vergisinden kaynaklanan kısmı yönünden davanın kabulüne karar vermiş; diğer yönlerden davayı reddetmiştir.

Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 24/11/2022 tarih ve E:2022/451, K:2022/632 sayılı kararına konu maddi olay ve yargılama süreci yukarıda özetlenen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2022/470 sayılı dosyasına konu maddi olay ve yargılama süreci ile benzerlik arz etmektedir.

C-Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin E:2022/2750 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Karayolları Genel Müdürlüğü ile imzalanan "Polatlı Şehir Geçişinde Sel Hasarlarının Önlenmesi İçin Sanat Yapılan, Köprüler ve Üst Yapı Yapım İşi"ne ilişkin sözleşmeye istinaden 29/03/2021 tarihli 18 no'lu hak ediş ödemesi üzerinden kesinti yoluyla ödenen 35.349,14 TL tutarındaki damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun

reddine dair 22/10/2021 tarih ve 122340 sayılı işlemin iptali ile ödenen tutarın yasal faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 25/02/2022 tarih ve E:2021/1917, K:2022/584 sayılı kararı:

Uyuşmazlıkta, davacı tarafından, ihalenin o yılı cari yıl yatırım programında yer alması ve yabancı isteklilere açık olması nedeniyle sözleşmenin damga vergisi istisnası kapsamında olduğu iddia edilmekte ise de dosyadaki bilgi, belge ve taraf dilekçeleri birlikte değerlendirildiğinde, dava konusu sözleşmenin imzalandığı tarihte "Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi" olması şartının gerçekleşmediği, 2021 yılında alınan belgenin söz konusu sözleşme için ödenen sözleşme damga vergisi yönünden geçmişe dönük bir muafiyet sağlamayacağı anlaşılmıştır.

Ayrıca, ilgili mevzuat uyarınca verginin mükellefinin kağıdı imza edenler olduğu ve olayda karşı tarafın resmi daire olduğu, dolayısıyla damga vergisinin mükellefinin de davacı olduğu sonucuna varıldığından, hak ediş ödemesi üzerinden kesinti yapılmasında vergi hatası bulunmamaktadır.

Davacı vekili tarafından Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarih ve K:2020/78 sayılı iptal kararı uyarınca ihalenin yerli ve yabancı firmalara açık olması halinde damga vergisi istisnası uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarının Anayasa'nın 153. maddesi uyarınca geriye yürümemesi, olay tarihi itibarıyla açık bir vergi hatası bulunmaması, iddia edilen hususların düzeltme ve şikâyet hükümleri kapsamında incelenebilecek nitelikte olmaması nedenleriyle davacının bu iddiasına itibar edilmemiştir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 28/12/2022 tarih ve E:2022/2750, K:2022/3456 sayılı kararı:

Anayasa'nın 153. maddesinde, Anayasa Mahkemesinin kararlarının kesin olduğu, Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmî Gazete'de hemen yayımlanacağı ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlayacağı, kararların geriye yürümeyeceği kuralına yer verilmiştir. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 66. maddesinde de, bu kural tekrar edilmiştir.

Buna göre Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının görülmekte olan davalarda uygulanacağı açıktır. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliği kuralı ise iptal edilen yasa hükmüne dayalı olarak yapılan işlemler nedeniyle kazanılan haklara halel getirmeme amacı yanında hukukî güvenlik ve istikrar ilkesine de hizmet etmektedir. Ancak, bu kuralın mutlak bir şekilde uygulanması halinde iptal edilen kanun hükmünden yararlananlar ile yürürlükte olduğu dönemde Anayasa'ya aykırı kuralın uygulamasından dolayı zarar görenler arasında eşit olmayan bir durumun ortaya çıkmasına neden

olunacaktır. Dolayısıyla, iptal kararlarının geriye yürümemesi kuralını iptal kararından önce yapmış hukuksal işlemlerden kaynaklı kazanılmış hakların muhafazasına yönelik kabul etmek gerekecektir.

Uyuşmazlıkta, her ne kadar davacı uhdesinde kalan işe ilişkin dava konusu damga vergisi tahsil edilmiş ise de dava konusu işe ilişkin şartnamenin 8. maddesinde işin yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olduğu, işin cari yıl yatırım programı kapsamında olduğu ve Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi bulunduğu hususları taraflar arasında ihtilafsızdır. Diğer taraftan, damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için vergi ve harca konu işlemin, sözü edilen belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılmasının zorunlu olduğu yolunda açık bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Bu durumda, davacı tarafından üstlenilen işin istisna kapsamında olduğu sonucuna varıldığından, dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davacının istinaf istemini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararını kaldırmış; dava konusu işlemin iptali ile kesinti yoluyla ödenen damga vergisinin tahsil tarihinden itibaren tecil faizi oranında işleyecek faizi ile birlikte iadesine karar vermiştir.

D- Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Kararında Atf Yapılan Diğer Kararın Durumu:

Ayırılığın giderilmesi istemine konu kararlar arasında bulunan Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 28/12/2022 tarih ve E:2022/2295, K:2022/3414 sayılı kararına konu uyuşmazlıkta, hak ediş ödemesi üzerinden yapılan damga vergisi kesintisinin iptali ile kesilen damga vergisinin kesintinin yapıldığı tarihten itibaren hesaplanacak yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle süresi içerisinde dava açılmış olup düzeltme ve şikâyet başvuruları üzerine tesis edilen işlemin dava konusu edilmesi söz konusu değildir.

Bu durumda, sözü edilen karara konu maddi olayla, ayırılığın giderilmesi istemine konu diğer kararlara konu maddi olaylar benzer mahiyette olmadığından bu karar, ayırılığın giderilmesi istemi hakkında karar verilirken dikkate alınmamıştır.

V- SAMSUN BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

Başkanlar Kurulu, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararlarının geriye yürüyüp yürümeyeceği hususunda hukuki tartışma bulunduğu, Danıştay kararlarında da, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararı sonrasında, iptal edilen kanun hükmüne istinaden yapılmış tahsilat ve ödemelerin iadesinin gerekip gerekmeyeceği hususunun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında incelenemeyecek mahiyette hukuki ihtilaf niteliğinde olduğu görüşünün hâkim olduğunu belirterek ayırılığın Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararları doğrultusunda giderilmesi yönünde görüş bildirilmesine oybirliğiyle karar vermiştir.

VI- İLGİLİ HUKUK

A- İlgili Mevzuat

1-Anayasa'nın "Anayasa Mahkemesinin kararları" başlıklı 153. maddesi şu şekildedir:

"Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.

Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükümünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.

Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.

İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini öncelikli görüşüp karara bağlar.

İptal kararları geriye yürümez.

Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar."

2- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergilendirme" başlıklı Birinci Kitabının "Vergi Alacağıın Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımının "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan 116 İla 118. maddeleri şu şekildedir:

"Vergi hatası

Madde 116 - Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Hesap hataları

Madde 117 – Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları:

Madde 118 – Vergilendirme hataları şunlardır:

1. *Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asil borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;*

2. *Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kişilerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;*

3. *Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*

4. *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır."*

3- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrası şu şekildedir:

"Bu maddenin uygulamasında;

Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan (iptal edilen ibare: "ve yabancı firmalarca da teklif verilen" Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarihli ve E:2020/15; K:2020/78 sayılı kararı ile) ihaleyi,

Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi: Döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmek amacıyla damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için alınması ve ibraz edilmesi gereken, vergiye tabi kâğıdın düzenlendiği tarihte geçerli Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen belgeyi, ifade eder.

Bu maddede geçen tam ve dar mükellefiyetin kapsamı Gelir Vergisi Kanununa ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre tayin ve tespit edilir."

4- 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun "İçtihatların birleştirilmesini istemeye yetkili olanlar" başlıklı 40. maddesinin (3) ve (4) numaralı fıkraları şu şekildedir:

"Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmî Gazete'de yayımlanır.

Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır."

B- İlgili Yargı Kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 21/02/1992 tarih ve E:1991/48, K:1992/113 sayılı kararı ile aynı Genel Kurulun 21/02/1992 tarih ve E:1991/430, K:1992/99 sayılı kararı arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesinin, adı geçen Genel Kurulca istenmesi üzerine Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca 01/12/1993 tarih ve 21775 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 10/06/1993 tarih ve E:1992/1, K:1993/2 sayılı

kararı ile içtihatların birleştirilmesine karar verilmiştir. Anılan kararın ilgili bölümü şu şekildedir:

"...

Kararlar arasındaki aykırılık; Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasını değiştirerek "gecikme faizi" uygulamasını getiren 3239 sayılı Yasanın 8 inci maddesi 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girdiğinden ve bu tarihten önceki vergilendirme dönemleri için "gecikme faizi" alınmayacağına ilişkin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 3.7.1989 günlü E:1988/5, K:1989/3 sayılı kararı bulunduğundan, daha önce vergi dairesince istenerek yükümlüce ödenmiş olan gecikme faizinin, olayda "vergi hatası" bulunduğu kabul edilerek geri verilmesinin gerektiği veya gerekmediği konusunda iki ayrı görüşün Vergi Davası Daireleri Genel Kurulunun iki kararında ayrı ayrı çoğunluk kazanmasından kaynaklanmaktadır.

Olayda, vergi hatası bulunduğu görüşünde olanlar, 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemleri için gecikme faizi alınmasını, ilgili yasa kuralına ve bu konuda verilen Danıştay İçtihatları Birleştirme kararına aykırı bularak Vergi Usul Kanununun 118 inci istenmesi veya alınması, ayrıca "açık olarak vergi konusuna girmeyen" bir durumun vergilendirilmesi şeklinde değerlendirmektedir.

Bu görüşte ve değerlendirmede yasal isabet yoktur. Öncelikle, uyuşmazlıkların nasıl ortaya çıktığını ve ne şekilde geliştiğini ortaya koymak gerekir. Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin, 3239 sayılı Yasanın 8 inci maddesiyle değiştirilen 3 numaralı fıkrasının 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra daha önceki vergilendirme dönemleri için, yapılan hesap incelemeleri üzerine bulunan matrah farkları üzerinden salınan vergilere "gecikme faizi" uygulanmıştır. Yükümlüler bu gecikme faizine karşı dava açmışlar, vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın ilgili daireleri, gecikme faizinin kaldırılması ve onanması sonucunu doğuran aykırı kararlar vermişler, konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kuruluna getirilmiş, Kurulumuzca 3.7.1989 günlü ve E:1988/5, K:1989/3 sayılı çoğunlukla verilen kararla; 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi uygulanmayacağı sonucuna varılmıştır.

Sadece, aykırı görüşler ve kararlarla dolu yargılama evresi gözönünde tutulduğunda, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi istenmesi ve alınması işleminde, Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 2 nci ve 3 üncü fıkralarında yer alan "açık olarak" deyimine uygun şekilde bir hata, yani "vergi hatası" bulunmadığı görülmektedir.

Vergilendirme işlemlerinde her zaman bazı hatalar yapılabilir. Fakat her hata Vergi Usul Kanununun 117 nci ve 118 inci maddelerinde sayılan hatalar kapsamında değildir. Bu kapsamda olmayan hatalar ise, "düzeltme ve şikayet" yoluyla düzeltilemez. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için gecikme faizi uygulanamayacağına ilişkin kararı, daha önce uygulanmış olan gecikme faizlerinin "vergi hatası" kapsamında görülmesine haklı bir neden sayılmaz.

İçtihadı birleştirme kararlarının öteki yargı kararlarından ayrılan bir özelliği, bu kararların mevcut bir uyumsuzluğu, belli yargısal yöntemlerle çözümlenen kararlardan olmamasıdır. Bir başka anlatımla, bu kararlar iptal ve tam yargı kararları gibi herhangi bir idari işlem ya da eyleme yönelik değildir ve doğrudan doğruya uyumsuzluk konusu olan bu işlem ve eylemlere uygulanamaz.

İçtihadın birleştirilmesine ilişkin kararlar geneli, objektif nitelikteki düzenleyici bir kuralın anlam ve kapsamının belirlenmesine, onun yorumlanmasına ilişkin olup konusunu teşkil eden hukuk kuralı yürürlükte kaldığı sürece geçerliğini korur ve Danıştay Kanununun 40/4 maddesi uyarınca bu kararlara Danıştay Daire ve Kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Bu zorunluluk, idarece, sebep unsuru içtihadı birleştirme kararının verilmesinden önce oluşmuş olsa dahi, henüz tesis edilmemiş idari işlemlerle; yargı yerleri için yargılama süreci bitmemiş uyumsuzluklarla sınırlıdır. Daha açık anlatımla idare içtihadı birleştirme kararının ilgili olduğu hukuk kuralını uygulayacağı her durumda karar doğrultusunda işlem yapmak zorundadır. Yargı organları da görmekte oldukları davaların her evresinde keza içtihadı birleştirme kararına uygun olarak uyumsuzluğu çözümleneceklerdir. Ancak idare, içtihadı birleştirme kararından önce bu karara aykırı olarak tesis ettiği idari işlemi geri alarak düzeltilmesi için zorlanamayacağı gibi, yine yargı yerlerince bu kararlara aykırı olarak verilmiş ve kesinleşmiş olan kararlar hakkında, sonradan verilmiş olan içtihadı birleştirme kararına dayanılarak yargılamanın yenilenmesi istenemez. Bu husus senelerden beri idari ve adli yargının verdiği çok sayıda kararla doğrulanmış ve içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürümezliği hukukun temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

...

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 3.7.1989 günlü, K:1989/3 sayılı kararına aykırı olarak, 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler için bu karar verilmeden, vergi dairelerince uygulanmış ve yükümlülürce ödenmiş olan "gecikme faizi", olayda Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesi kapsamında bir "vergi hatası" bulunduğu gerekçesiyle "düzeltme ve şikâyet" yoluyla geri verilemez..."

VII- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Kanun koyucu tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde, anılan Kanun'da belirtilen vergi hatalarına yönelik ayrı ve sınırlı bir başvuru yolu olan düzeltme ve şikâyet yolu öngörülmüştür. Bu düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamdaki vergi hatalarının bulunması haline özgü olmak kaydıyla doğrudan vergilendirme işlemine karşı süresi içinde açılacak dava hakkından ayrı olarak zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla düzeltme ve şikâyet yoluna başvurularak vergi hatasının düzeltilmesinin yetkili idari makamlardan istenilebilmesine, başvurunun reddi halinde uyumsuzluğun yargı mercii önüne getirilebilmesine imkân tanınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda anılan düzenlemeleri uyarınca, düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için ileri sürülen hatanın hukuki yorum gerektirmeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenebilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, düzeltme ve şikâyet konusu yapılabilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idarî makam veya uyumsuzluk halinde yargı merciî tarafından, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvuruımadan ilk bakışta anlaşılabilir nitelikte olan vergilendirme işlemlerindeki hatalardır. Uyumsuzluğun çözümünün maddi olayların değerlendirilmesi ve mevzuatın yorumlanması gerektirmesi halinde ise "vergi hatası"dan değil "hukuki uyumsuzluk"tan bahsedilebilecektir. Dolayısıyla düzeltme ve şikâyet başvurusu sonucunda idarî davaya konu olabilecek nitelikteki şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılacak davalarda, idarî yargı merciinin denetim alanı, esas bakımından, uyumsuzlukta tespiti hukuki yorum gerektirmeyen açık bir vergi hatasının bulunup bulunmadığı ve bu kapsamda idarenin başvuruyu reddetmesinin hukuka uygun olup olmadığıyla sınırlıdır.

Ayırılığın giderilmesi istemine konu kararlardaki uyumsuzluklarda, idareler tarafından ihale edilen muhtelif işleri üstlenen davacılar tarafından, ihale kapsamında imzalanan sözleşme nedeniyle ve ihale kararı üzerinden ödenen damga vergileri ile hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi uyarınca istisna kapsamında olduğu belirtilerek iadesi istemiyle 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 6728 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen ek 2. maddesinin (4) numaralı fırfasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresinin iptaline dair Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı kararının yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali istemiyle davalar açılmıştır.

Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunca, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi ile Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi kararları arasında vergilendirme işleminin dayanağı kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin vergi hatası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda ortaya çıkan ayırılığın giderilmesi istenmiştir.

Anayasa'nın 152. maddesinin üçüncü fırfası ile 153. maddesinin son fırfası dikkate alındığında somut norm denetimi yolunun işleviyle yapılan başvuru neticesinde verilen iptal kararının, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih itibarıyla derdest olan ve Anayasa'ya ayırılık iddiasının ileri sürüldüğü uyumsuzluk bakımından uygulanacağında tereddüt bulunmamaktadır. Öte yandan bu durumun, sadece Anayasa'ya ayırılık iddiasının ileri sürüldüğü uyumsuzlukla sınırlı olmadığı, iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih itibarıyla derdest olan tüm uyumsuzluklar yönünden geçerli olduğu genel kabul görmektedir.

Ancak, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra, iptal edilen hükme istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemleri yönünden çıkarılan uyuşmazlıklar bakımından, iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı hususu tartışmalı durumdadır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin kuralın, iptal edilen hüküm uyarınca kazanılmış hakların ortadan kaldırılmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edildiği, bu kararların kişilerin lehine sonuç doğuracak şekilde geçmişe yürütülmesi gerektiği yönünde değerlendirme yapılabileceği gibi, anılan kuralın sadece kazanılmış hakların korunması amacıyla matuf olmayıp aynı zamanda idari istikrarın ve hukuki kesinliğin korunmasını da gözettiği, bu nedenle iptal kararlarının geriye yürütülmesinin söz konusu olamayacağı şeklinde yorumlanması da mümkündür.

Ayıklılığın giderilmesi istemine konu kararlar yönünden özellik arz eden husus, dava konusu edilen işlemlerin, ancak hukuki yorum gerektirmeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenebilir nitelikteki hatalar yönünden işletilebilecek olan düzeltme ve şikâyet müessesesi kapsamında yapılan başvurular neticesinde tesis edilmiş olmasıdır. Dolayısıyla uyuşmazlık, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen hükme dayanılarak iptal kararından önce tesis edilmiş idari işlemlerin, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında ve iptal kararı nedeniyle bu işlemlerin vergi hatası oluşturacak nitelikte hukuka aykırı hale geldiği iddiasıyla düzeltilmelerinin istenip istenmeyeceği noktasında düğümlenmektedir.

Bu bağlamda, Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince vergi hatası olup olmadığına dair üzerinde değerlendirme yapılan hususun (Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra, iptal edilen hükme istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemleri yönünden çıkarılan uyuşmazlıklar bakımından, iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı hususunun), yukarıda belirtildiği üzere üzerinde hukuki yorum teknikleri ile farklı mülhazalar yapılabilecek nitelikte olduğunda ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamda açık bir vergi hatası oluşturmadığında hukuken tereddüt edilebilecek bir yön bulunmamaktadır.

Öte yandan, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca içtihadî birleştirme kararları, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeleri ve idareyi bağlayıcı niteliği haiz olması nedeniyle objektif sonuç doğurmaktadır. Dolayısıyla, sonuçları bakımından Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarıyla benzerlik göstermektedir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, yukarıda değinilen 10/06/1993 tarih ve E:1992/1, K:1993/2 sayılı kararında da, içtihadî birleştirme kararlarının geçmişe etkili sonuç doğurmayacağı belirtilerek içtihadî birleştirme kararı verilmeden önceki dönemler için bu karara aykırı şekilde uygulanmış vergilendirme işlemlerinin Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi kapsamında vergi hatası olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.

Bahsi geçen kararda, içtihadı birleştirme kararının etkisi ve vergi hatası bağlamında yapılan değerlendirmenin, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı yönünden de dikkate alınması gerekmektedir.

VIII- SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yrrkte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve Şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vermeyeceği yönünde giderilmesine, 07/06/2023 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2023/2

Karar No : 2023/4

X - KARŞI OY:

Anayasa'nın 153. maddesinde, Anayasa Mahkemesinin kararlarının kesin olduğu, Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmî Gazetede hemen yayımlanacağı ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlayacağı, iptal kararlarının geriye yürümeğeği kuralına yer verilmiştir.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 66. maddesinde de, bu kuralı tekrar edilmiştir.

Diğer taraftan, Anayasa'nın 152. maddesinin üçüncü fıkrasında itiraz yoluyla bir kanun ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru olduğu hallerde Anayasa Mahkemesi kararının, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelmesi durumunda, mahkemenin bu karara uymak zorunda olduğu belirtilmiştir.

Bu bakımdan, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının görülmekte olan davalarda uygulanacağı açıktır. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliği kuralı ise iptal edilen kanun hükmüne veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesine dayalı olarak yapılan işlemler nedeniyle kazanılan haklara halel getirmeme amacı yanında hukuki güvenlik ve idari istikrar ilkeilerine de hizmet etmektedir. Ancak, bu kuralın mutlak bir şekilde uygulanması halinde iptal edilen kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmünden yararlananlar ile Anayasa'ya aykırı olduğuna karar verilen bu hükmün yürürlükte olduğu dönemde uygulamasından dolayı zarar görenler arasında eşit olmayan bir durumun ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Dolayısıyla, iptal kararlarının geriye yürümemesi kuralının, iptal kararından önce yapılmış hukuksal işlemlerden kaynaklı kazanılmış hakların muhafazasına yönelik olduğunu kabul etmek ve dava konusu edilen işlem düzeltme-şikâyet müessesesi uyarınca tesis edilmiş olsa dahi iptal kararını kişilerin lehine sonuç doğuracak şekilde geçmişe etkili olarak uygulamak gerekecektir.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vereceği yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.