

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2025/26

Karar No : 2026/6

ÖZET: Mükelleflerin "özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler" kapsamına alınmasına dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, uyumsuzluğun esasının, söz konusu işleme dayanak alınan hususların hukuka uygun olup olmadığı yönünden incelenerek bir karar verilmesi gerektiği hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

I. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : Konya Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II. İSTEMİN ÖZETİ

: Davacılar tarafından, "özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler" kapsamına alınmaya dair işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda verilen Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 27/03/2025 tarih ve E:2025/139, K:2025/290 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/07/2025 tarih ve E:2025/1544, K:2025/1546 sayılı, 28/01/2025 tarih ve E:2025/272, K:2025/125 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) bendi uyarınca, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Konya Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 06/10/2025 tarih ve E:2025/19, K:2025/19 sayılı kararıyla istenmiştir.

III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A. Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2025/139 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, özel esaslar kapsamına alınmasına dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 23/12/2024 tarih ve E:2024/813, K:2024/823 sayılı kararının özeti:

Davalı idarenin savunma dilekçesinde, 28/07/2024 tarih ve 7524 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde yapılan değişiklik uyarınca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/E) bölümünün 31/10/2024 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış olması nedeniyle bu tarihten önce özel esaslar kapsamına alınmış mükelleflerle ilgili işlemlerin sona erdirildiği, bu kapsamda davacı şirketin özel esaslar kapsamında yer almadığı belirtildiğinden, davanın konusuz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 27/03/2025 tarih ve E:2025/139, K:2025/290 sayılı kararının özeti:

İdari işlemler oluşmadan önce idari usuller kapsamında birçok hazırlayıcı işlem tesis edilebilir. Bu tür işlemlerin, kesin ve nihai işlem olan idari-icrai işlemi ortaya çıkarmak amacıyla yapıldıkları, kişiyi ve konuyu doğrudan doğruya hedef almadıkları ve dolayısıyla üçüncü kişilerin hukuksal durumları üzerinde ve hukuk düzeninde tek başlarına bir hukuksal değer taşımadıkları kabul edilerek iptal davasına konu edilemeyeceği ileri sürülür. Hazırlık işleminin yapıldığı sırada nihai işlemin ne olacağı belirsiz olup bazen hazırlık işlemi tamamlanmasına rağmen nihai işlem ortaya çıkmayabilmektedir. Örneğin vergi incelemesi süreci de içinde birçok idari işlem ve prosedürü barındırmasına karşın, Danıştay ve vergi mahkemesi içtihatları gereği hazırlayıcı işlem niteliğinde olduklarından bu süreçte tesis edilen işlemlerin tek başlarına dava konusu edilemeyecekleri, vergi incelemesi sürecinde ileri sürülebilecek hukuka aykırılık iddialarının nihai işlemin (örneğin; tarhiyat, ceza, rapora göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesi uyarınca resen terkin işlemi, rapor sonucuna göre devreden katma değer vergisinin veya gelecek yıla devreden kurum kazancının azalması gibi) dava konusu edilmesi ile ileri sürülebileceği kabul edilmektedir.

Dava konusu işlem, katma değer vergisi iadesi işlemlerine yönelik bir hazırlayıcı (ön) işlem mahiyetinde olduğundan, bu işlemin tesis edilmesi sürecinde yer alan hukuka aykırılık iddialarının, ancak mükellefler tarafından katma değer vergisi iade talebinde bulunulup yapılan inceleme sonucuna göre talep tamamen veya kısmen reddedildiğinde, bu ret işleminin iptali istemiyle açılacak davalarda ileri sürülmesi gerekmektedir.

Dosyanın incelenmesinden, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme yönünden özel esaslar kapsamına alınan başka bir şirketin ortağı olan şahsın davacı şirketin de ortağı olması nedeniyle 27/09/2024 tarih ve 3297 sayılı giriş olay numarası ile davacı şirketin özel esaslara tabi olduğu, 31/10/2024 tarih ve 32708 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 52) ile yapılan değişiklik uyarınca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/E) bölümü yürürlükten kaldırıldığından davacı şirketin özel esaslar kapsamında yer almadığı, davacının durumunun devam etmesi

ve katma değer vergisi iadesi talep etmesi hâlinde bu iade talebinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceğine dair kayıt düşülmesi üzerine, söz konusu işlemin iptali istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

25/03/2025 tarihli ara kararı üzerine davalı idarece verilen 26/03/2025 tarihli cevap yazısında, davacının katma değer vergisi iade talebinin bulunmadığı belirtilmiştir.

Davacı tarafından, dava konusu edilmek istenen işlemin hukuka aykırı olduğuna yönelik birtakım iddialar sunulduğu görülmektedir. Ancak ilgili mevzuat ve açıklamalar gereği dava konusu işlem hazırlayıcı (n) işlem olduğundan, bu iddiaların ancak nihai işlem tamamlandıktan sonra bu işleme karşı açılacak davada ileri sürülebileceği, dava konusu işlemin bu hâliyle hiçbir hak ve yükümlülük doğurmadığı, hukuksal düzende bir yenilik getirmediği ve nihai işlemin ortaya konabilmesi için yapılan hazırlayıcı (n) işlem mahiyetinde kaldığı açıktır. Kaldı ki, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas yöntem olarak belirlendiği ve davacı yönünden esas kurala aykırı bir uygulamanın da söz konusu olmadığı, dolayısıyla dava konusu işlemin idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması nedeniyle incelenmesinin mümkün bulunmadığı sonucuna varıldığından, konusu kalmayan davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle istinaf istemini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararını kaldırmış ve davayı kesin olarak incelenmeksizin reddetmiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2025/1544 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin zeti: Davacı tarafından, özel esaslar kapsamında alınmasına dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen Vergi Mahkemesi kararının, Vergi Dava Dairesince, aksi yöndeki gerekçeyle kaldırılarak uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmek üzere dosyanın gönderilmesini müteakip verilen **İstanbul 13. Vergi Mahkemesinin 30/04/2025 tarih ve E:2025/390, K:2025/830 sayılı kararının zeti:**

İlgili mevzuat hükümlerinin incelenmesinden, mükelleflerin, iade taleplerine ilişkin olarak daha önce "*zel esaslara tabi mükellefler/KDV iade talepleri özel esaslara tabi olarak gerçekleştirilecek mükellefler*" gibi açıklama ve ibareler altında yapılan sınıflandırmanın (kategorizasyonun), "*KDV Kanununun 36. Maddesi uyarınca İade Talepleri İncelemeye Göre Sonulandırılacaktır*" açıklamasıyla srdrldğu, bunun yanı sıra Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "*IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar*" başlıklı bölümünün "*A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar*" başlıklı alt bölümünde iade talepleri esasen

inceleme sonucuna göre gerçekleştirilecek mükelleflerin gruplandırıldığı (bu gruplardan birine dâhil olmayan mükelleflerin iade taleplerinin ise Tebliğ'in önceki bölümlerinde, iade hakkı doğuran işlemler itibarıyla belirlenmiş diğer usul ve esaslara göre yapılmaya devam olunacağı) dikkate alındığında, Kanun hükmünde yapılan değişikliğin tüm iade taleplerini kapsadığının kabulünün (tüm mükelleflerin iade taleplerinin inceleme sonucuna göre yerine getirileceğinin) de mümkün bulunmadığı, bu nedenle bahsedilen gruplara dâhil bulunmayan mükelleflerden farklı olarak *"mükellefe ait olumsuz rapor tespiti listesine alınmasına"* ibaresiyle tesis edilen kategorizasyon işlemlerinin, bu ibareyle kategorize edilen mükelleflerin ticari faaliyetlerini ve hukuki menfaatlerini etkilemeye devam ettiği gibi kategorizasyon işlemlerinin farklı ibare/açıklamalarla sürdürüldüğü anlaşılmıştır.

Dava dosyasına sunulan bilgi ve belgeler incelendiğinde, davacı hakkında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri incelemeye göre sonuçlandıracak mükellefler listesine alınma işleminin uygulandığı görülmekte olup Anayasa'da veya söz konusu kanuni düzenlemelerde mükelleflerin kategorizasyona tabi tutulmasına dair davalı idare veya üst makamlara hiçbir yetkinin verilmediği, Kanun'da buna dair herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı, bu yönüyle dava konusu işlemin yasal dayanağı bulunmadığı gibi Anayasa'da güvence altına alınan çalışma hürriyetinin ihlaline yol açacağı ve vergi barışını bozabilecek nitelikte olduğu görüldüğünden, söz konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/07/2025 tarih ve E:2025/1544, K:2025/1546 sayılı kararının özeti:

Vergi Mahkemesi kararı usul ve hukuka uygun olup kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

C. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2025/272 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, özel esaslar kapsamında alınmasına dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 13. Vergi Mahkemesinin 17/12/2024 tarih ve E:2024/2101, K:2024/2150 sayılı kararının özeti:

Dosyanın incelenmesinden, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde 31/10/2024 tarihinde yapılan değişiklik ile özel esaslar uygulamasına yönelik düzenlemelerin kaldırıldığı, davanın açılış tarihinin özel esaslar uygulamasının kaldırılmasından sonra olduğu, bu durumda dava konusu işlemin idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması nedeniyle incelenmesinin mümkün bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davayı incelenmeksizin reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 28/01/2025 tarih ve E:2025/272, K:2025/125 sayılı kararının özeti:

Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri incelemeye göre sonuçlandırılacak mükellefler kapsamına alınma işleminin iptali istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Davacı hakkında tesis edilen dava konusu işlem sonucunda, davacının ticari ilişkileri ve itibarının zedelenebileceği, bazı ekonomik kayıplara uğramasına yol açılabileceği, ticari ilişkide bulunduğu mükelleflerde tereddütlere yol açılarak ticari hayatının olumsuz etkilenebileceği, dolayısıyla, bu hâliyle, davacı adına tesis edilmiş, davacının kişisel menfaatini etkileyen ve idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülebilir bir işlemin bulunduğu sonucuna varıldığından, işin esasının incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmadığından bahisle davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen kararın kaldırılması ve dava dosyasının tekemmül ettirilerek işin esası hakkında karar verilmek üzere Mahkemesine gönderilmesi gerekmiştir.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasına, belirtilen gerekçe dikkate alınarak yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine kesin olarak karar vermiştir.

IV. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ HUKUK:

i. İlgili Mevzuat:

1. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dilekçeler üzerine ilk inceleme" başlıklı 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şu şekildedir:

"3. (Değişik: 5/4/1990-3622/5 md.) Dilekçeler, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

...

d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,

...

Yönlerinden sırasıyla incelenir."

2. 2577 sayılı Kanun'un "İlk inceleme üzerine verilecek karar" başlıklı 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şu şekildedir:

"1. (Değişik: 5/4/1990-3622/6 md.) Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıdaki maddenin 3 üncü fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14 üncü maddenin;

...

b) 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine,

...

Karar verilir."

3. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinin ikinci fıkrasının, 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 01/09/2024 tarihinde yürürlüğe giren 21. maddesiyle değiştirildikten sonraki hâli şu şekildedir:

"Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır. Şu kadar ki, Hazine ve Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağıının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

ii. İlgili Karar:

1. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 09/04/2025 tarih ve E:2025/1, K:2025/13 sayılı kararının ilgili bölümleri şu şekildedir:

"...

Vergi idaresi, vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin haksız yere alınması ve vergi kaybının önlenmesi amacıyla ilgililer hakkında tek yanlı iradesiyle kesin ve yürütülmesi zorunlu ve ilgililerin menfaatini etkileyecek nitelikte bazı idari işlemler tesis edebilmektedir. Bu idari işlemlerden biri de 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, 31/10/2024 tarih ve 32708 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 52 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile değiştirilmeden önceki hâlinde yer alan "IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar/E. Özel Esaslar" başlıklı bölümüne göre tesis edilen "özel esaslara tabi mükellefler kapsamına alınma" işlemidir.

...

Özel esaslara tabi mükellefler kapsamına alınma işleminin, ilgili kişi ile bu kişiyle hukuki ilişki içinde bulunan kişilere de sirayet etme özelliğine sahip olduğu dikkate alındığında bu işlemin, anılan kişilerin vergisel hak ve yükümlülükleri ile ticari hayatı üzerinde hukuki etki ve sonuçlar doğurabileceği açıktır.

"..."

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten sonra konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüldü:

i. Usul Yönünden:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, mükelleflerin "*özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler*" kapsamına alınmasına dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, uyumsuzluğun esasının incelenip incelenemeyeceği hususunda ortaya çıkmıştır.

Anılan kararlar arasında, belirtilen şekilde kapsama alınmaya yönelik işleme karşı dava açılmadan önce idareye başvurulmasının gerekip gerekmediği hususunda bir aykırılık bulunmadığından, aykırılığın giderilmesi istemi hakkındaki işbu karar, bu yönden herhangi bir değerlendirme içermemektedir.

ii. Esas Yönünden:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde iptal davası, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere iptal davasının konusu idari işlemdir.

Bununla birlikte, her idari işleme karşı iptal davası açılabilmesinin idarenin işleyişini olumsuz yönde etkileyebileceğini öngören kanun koyucu, iptal davasına konu edilebilecek idari işlemlerin, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmasını idari yargıya ilişkin bir usul kuralı olarak düzenlemiştir.

İdari işlemin kesinliği, onun, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken idari prosedürün son aşamasının da geçirilmiş olmasını, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç göstermeyen bir aşamaya gelmiş bulunmasını ifade eder. İdari işlemin yürütülmesinin gerekli (icrai) olması ise, onun, uygulandığında, hukuk düzeninde veya hedef aldığı kişi ya da kişilerin hukukunda değişiklik meydana getirebilecek nitelikte olması anlamına gelir. Bu bakımdan, kişileri farklı hukuki statü kapsamına alan, kişilerin, bir haktan yararlanma biçimini belirleyen, kimi hakları kullanmasını engelleyen, vergisel hak ve yükümlülükleri üzerinde hukuki etki ve sonuçlar doğuran işlemler, icrai işlemlerdir.

Öte yandan, idari işlemlerin dava konusu edilebilirliğiyle ilgili koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin irdelenmesi ve ilgili usul kurallarının uygulanması sırasında, söz konusu usul kuralının öngörülmesiyle ulaşılmak istenen kamuyararı ile bireyin menfaatleri arasında adil bir denge gözetilmelidir. Bu bağlamda, idari işlemin icrailik vasfından hareketle dava konusu edilebilirliğinin değerlendirilmesinde kamu yararı ile bireyin menfaatleri arasındaki denge kurulurken dava konusu edilen işlemin mahiyeti, işlemin ilgilinin hukuki durumuna ne şekilde etkilerinin olduğu ve işlemin dava konusu edilememiş olmasından dolayı ortaya çıkacak etkilerin ilgiliye bir külfet yükleyip yüklenmediği gibi hususlar göz önünde bulundurulabilir.

Vergi idaresi, vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin haksız yere

alınması ve vergi kaybının önlenmesi amacıyla ilgililer hakkında tek yanlı iradesiyle ve ilgililerin menfaatini etkileyecek nitelikte bazı idari işlemler tesis edebilmektedir. Bu idari işlemlerden biri de *"özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler"* kapsamına alınma işlemidir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin *"IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar/A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar"* başlıklı bölümünde, hangi mükelleflerin değinilen kapsama alınacağı düzenlenmiş ve buna ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bunun yanında, Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflerin katma değer vergisi iade taleplerinin teminat veya yeminli mali müşavir raporu karşılığı yerine getirilmesi usullerine de yer verilmiştir. Buna göre mükelleflerin hukuki durumu yönünden belirlemeler yapılarak farklı iade statü ve yöntemleri getirilmiştir.

Uygulamada, Tebliğin yukarıda değinilen bölümüne dâhil olduğu tespit edilen mükellefler, bu durumun vergi dairesine intikal etmesini müteakip *"özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler"* kapsamına alınmaktadır. Değinilen husus, bu şekilde kapsama alınan bir mükellefin ticari ilişki içinde bulunduğu diğer mükelleflerin, katma değer vergisi iadesi talep etmeleri sonrasında oluşan katma değer vergisi iade kontrol raporlarında veya tam tasdik sözleşmelerinin bulunduğu yeminli mali müşavirleri tarafından vergi dairesinden bilgi talep edilmesi durumunda karşılırlarına çıkmaktadır. Dolayısıyla, belirtilen kapsama alınma işleminin, ilgili kişi ile bu kişiyle hukuki ilişki içinde bulunan kişilere de sirayet etme özelliğine sahip olduğu dikkate alındığında, hakkında belirtilen kapsama alınma işlemi tesis edilen kişiyle hukuki ilişki içinde bulunanlar, haklarında bu işlemin tesisine sebebiyet veren durumu ortadan kaldırmak için, ilgili kişi ile olan hukuki bağlarını sonlandırma tercihinde bulunabilirler. Bu durumun ilgili mükellefin ticari hayatını ve ekonomik durumunu olumsuz yönde etkileyebileceği açıktır.

Buna göre, *"özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler"* kapsamına alınmaya yönelik işlemin, ilgili mükellefin vergisel hak ve yükümlülükleri üzerinde hukuki etki ve sonuçlar doğurduğu, işlem sonucunda ticari ilişkileri ve itibarının zedelenebileceği, bazı ekonomik kayıplara uğramasına yol açılabileceği ve ticari ilişkide bulunduğu mükelleflerde tereddütlere yol açılarak ticari hayatının olumsuz etkilenebileceği dikkate alındığında, söz konusu işlemin idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliğinde olduğu, bu işleme karşı açılan davada uyumsuzluğun esasının incelenmesi gerektiği hususunda herhangi bir duraksama bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu inceleme yapılırken, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinin ikinci fıkrasının, 7524 sayılı Kanun'un 01/09/2024 tarihinde

yürürlüğe giren 21. maddesiyle değiştirildikten sonraki hâlinin dikkate alınması önem arz etmektedir.

Anılan değişiklikle, mükelleflerin katma değer vergisi iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi, temel iade yöntemi olarak belirlenmiştir. Buna göre bütün mükellefler, ilke olarak bu yöntem tabidir. Bununla birlikte kanun koyucu, bütün mükelleflerin incelemeye alınmasını maddi olarak mümkün görmemiş, belirli ölçütlere göre olumsuzluk taşımayan mükelleflerin iade taleplerinin alternatif yöntemlerle yerine getirilmesine de imkân sağlamıştır.

Bu kapsamda, hâlihazırda maddede yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığının, mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisi korunmuştur.

Bu doğrultuda, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne, 52 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen *"IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar/A1. Genel Açıklama"* başlıklı bölümde, mükelleflerin katma değer vergisi iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerektiği, 3065 sayılı Kanun'un 36. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetki çerçevesinde mükelleflerin katma değer vergisi iade taleplerinin, Tebliğ'in ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesinin uygun görüldüğü açıklanmıştır.

Aynı Tebliğ'in *"IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar/A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar"* başlıklı bölümünde ise, hakkında bu bölümde sayılan olumsuz rapor ve tespitler bulunan mükelleflerin iade talepleri yönünden bahsedilen yetki kullanılmamış ve söz konusu iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

Anılan düzenlemeler karşısında, Tebliğ'in yukarıda değinilen bölümüne dâhil olduğu tespit edilen mükellefler hakkında, bu durumun vergi dairesine intikal etmesini müteakip tesis edilen *"özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler"* kapsamına alınmaya yönelik işlemlerin, yasal bir dayanağının bulunmadığından bahsedilemeyeceği açık olup kanun koyucunun katma değer vergisi iadelerinde tüm mükellefler için ilkesel olarak öngördüğü iade yönteminin, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflere uygulanmasına yönelik olarak yapılan belirlemenin hukuka aykırı bir kategorizasyon, kodlama vb. olarak değerlendirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Diğer yandan, idari yargı merciince *"özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler"* kapsamına alınma işlemine karşı açılan davada uyuşmazlığın esası

incelenirken, idarece bu işlemin tesis edilmesine dayanak gösterilen ve Tebliğ'in "IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar/A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" başlıklı bölümünde gösterilen hukuksal nedenlerin maddi olayda gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

Bu durumda, mükelleflerin "özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler" kapsamına alınmasına dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, uyumsuzluğun esasının, söz konusu işleme dayanak alınan hususların (Tebliğ'in "IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar/A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" başlıklı bölümünde belirtilen hususlar) hukuka uygun olup olmadığı yönünden incelenerek bir karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

V. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, mükelleflerin "özel esaslar/3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler" kapsamına alınmasına dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, uyumsuzluğun esasının, söz konusu işleme dayanak alınan hususların hukuka uygun olup olmadığı yönünden incelenerek bir karar verilmesi gerektiği yönünde giderilmesine, 01/04/2026 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.