

**DANIŞTAY KARARI****Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:**

Esas No : 2022/3

Karar No : 2022/6

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

: Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/09/2021 tarih ve E:2020/2287, K:2021/1483 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 07/07/2020 tarih ve E:2019/4184, K:2020/3637 sayılı, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 19/09/2019 tarih ve E:2019/544, K:2019/1386 sayılı, Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 09/06/2020 tarih ve E:2019/1296, K:2020/436 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, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 15/12/2021 tarih ve E:2021/64, K:2021/64 sayılı kararıyla istenmiştir.

**III-MADDİ OLAY:**

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu olaylarda, eczacı odaları tarafından eczanelerin iş yerlerinde kullanılması zorunlu ve standardize edilmiş levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle vergi alınmaması gerektiğinden bahisle başvuru yapılmıştır. Bu başvuruların reddine dair tesis edilen işlemin iptali istemiyle eczacı odaları tarafından dava açılmıştır.

**IV-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ  
KARARLARI:****A- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2020/2287  
sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Davacı Türk Eczacılar Birliği 27. Bölge Şanlıurfa Eczacı Odası tarafından, odanın üyesi olan eczanelerde mevcut eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarından ilan ve reklam vergisi alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine dair 06/01/2020 tarih ve E.169 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**Şanlıurfa Vergi Mahkemesinin 25/09/2020 tarih ve E:2020/148, K:2020/998 sayılı kararı:**

Vergi mahkemesi işin esasını inceleyerek dava konusu işlemi iptal etmiştir.

**Davalının istinaf istemini inceleyen Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/09/2021 tarih ve E:2020/2287, K:2021/1483 sayılı kararı:**

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

Aynı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca dava dilekçelerinin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı yönünden inceleneceği; Kanun'un 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinde de dava konusu edilebilecek bir işlem bulunmadığı takdirde davanın reddedileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları belirleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinin birinci fıkrasında mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 378. maddesinde de vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödeme yapılmış ve ödemeyi yapan taraftan verginin kesilmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinde öngörülen idari davalara konu edilebilecek idari işlemler, idari makamlar tarafından bir kamu hizmetini yürütmek üzere kendilerine tanınan kamu gücü kullanılarak ve idarenin tek yanlı iradesiyle tesis edilen, kesin ve yürütülmesi zorunlu olup, ilgililerin menfaatini etkileyen hukuksal işlemlerdir. Vergi idarelerinin tesis ettikleri işlemlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem sayılabilmesi için bütün usullerin son aşamasına gelerek hukuk düzeninde varlık kazanması, başka bir makamın onayına gerek kalmaksızın, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklaması olması gerektiği kuşkusuzdur. Bununla birlikte idarenin vergi tarhi, tahakkuku ve tahsil işlemleri ile birlikte idari işlem tarifindeki unsurları taşıyan diğer işlemler hakkında dava açılabilirse de, kişilerin yetki, görev ve haklarında hiçbir değişikliğe neden olmayan idarenin belli bir konuda görüşünü belirten işlemler, hazırlık işlemleri, uygulama işlemleri, bilgi mahiyetindeki işlemler gibi kesin ve icrai nitelikte olmayan işlemlerin idari davaya konu edilmesi mümkün değildir.

Buna göre vergi mahkemelerinde dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler tesis sebepleri, şekli, doğuracağı hukuki sonuçları vergi kanunlarıyla belirlenmiş tahakkuk fişi, vergi/ceza ihbarnameleri, vergi tevkifatı yapılması, aleyhe yapılan düzeltme işlemleri, düzeltme ve şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin yetkili makamlarca reddi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin ödeme emri, haciz, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz gibi işlemlerdir.

Davacı tarafından, eczanelerde mevcut eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarının, ilan ve reklam içermediği ve zorunlu olarak eczanelerde bulundurulduğu ileri

sürülerek bu levhalardan ilan ve reklam vergisi alınmaması yönünde başvuru yapılmıştır. Anılan başvurunun reddi üzerine işbu dava açılmıştır.

Olayda, davacı odanın üyesi olan eczaneler adına yapılmış somut bir vergilendirme işlemi bulunmamaktadır. Yapılması muhtemel vergilendirme işlemlerinin önüne geçmek amacıyla üye eczanelerin tümünü kapsar mahiyette ilan ve reklam vergilerinin alınmaması gerektiği talebiyle başvuru yapılmış ve bu başvuru üzerine tesis edilen işlem dava konusu edilmiştir.

Dava konusu edilen işlemin, davacının ve temsil ettiği eczacıların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratmaması, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ilan ve reklam vergisinin mükellefi olan eczanelerin hukuki durumunu açıklayan ve hukuk düzenine herhangi bir katkısı bulunmayan bilgi verici ve açıklayıcı mahiyette olması hususları birlikte dikkate alındığında dava konusu edilen işlemin icrailik özelliği bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir işlem bulunmadığından istinaf başvurusunun kabulü ile davanın esasını inceleyen Mahkeme kararının kaldırılması ve davanın incelenmeksizin reddedilmesi gerekmektedir.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle istinaf istemini kabul ederek ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına ve davanın incelenmeksizin reddedilmesine kesin olarak karar vermiştir.

**B - İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin E:2019/4184 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Davacı Türk Eczacılar Birliği 1. Bölge İstanbul Eczacı Odası tarafından, odanın üyesi olan eczanelerde mevcut eczane adını gösterir tabeladan ilan ve reklam vergisi alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine dair 02/10/2018 tarih ve 84032066 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 13. Vergi Mahkemesinin 14/06/2019 tarih ve E:2018/2032, K:2019/1230 sayılı kararı:

Vergi mahkemesi işin esasını inceleyerek davayı reddetmiştir.

**Davacının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 07/07/2020 tarih ve E:2019/4184, K:2020/3637 sayılı kararı:**

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemini kabul ederek ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına, işin esasını incelemek suretiyle dava konusu işlemin iptaline kesin olarak karar vermiştir.

**C- Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin E:2019/544 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Davacı Türk Eczacılar Birliği 2. Bölge Ankara Eczacı Odası tarafından, odanın üyesi olan eczanelerde mevcut eczane adını gösterir tabela ile "E"

logolarından ilan ve reklam vergisi alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine dair 18/09/2018 tarih ve E.88826 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 16/01/2019 tarih ve E:2018/1143, K:2019/55 sayılı kararı:**

Vergi mahkemesi işin esasını inceleyerek dava konusu işlemi iptal etmiştir.

**Davalının istinaf istemini inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 19/09/2019 tarih ve E:2019/544, K:2019/1386 sayılı kararı:**

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

**D- Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2019/1296 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

**Dava konusu istemin özeti:** Davacı Türk Eczacılar Birliği 4. Bölge Adana Eczacı Odası tarafından, odanın üyesi olan eczanelerde mevcut eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarından ilan ve reklam vergisi alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine dair 18/10/2018 tarih ve 37711 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İdari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle verilen davanın incelenmeksizin reddi yolundaki kararın Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesince kaldırılması ve dosyanın mahkemesine gönderilmesi üzerine davayı yeniden inceleyen Adana 1. Vergi Mahkemesinin 10/09/2019 tarih ve E:2019/457, K:2019/806 sayılı kararı:

Vergi mahkemesi işin esasını inceleyerek dava konusu işlemi iptal etmiştir.

**Davalının istinaf istemini inceleyen Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 09/06/2020 tarih ve E:2019/1296, K:2020/436 sayılı kararı:**

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

**V-GAZİANTEP BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:**

Başkanlar Kurulunca, talepte bulunanın bu hakka sahip olduğunun anlaşılması, uyumsuzluk konularının benzer maddi olaylardan kaynaklanması ve farklı yönde istinaf kararları bulunması hususları dikkate alındığında aykırılığın giderilmesi isteminde usul yönünden bir eksiklik görülmediğinden aykırılığın giderilmesi istemi kabul edilerek; aykırılığın Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/09/2021 tarih ve E:2020/2287, K:2021/1483 kararında yer verilen hukuksal nedenler ve gerekçeyle aynı doğrultuda giderilmesi yönünde görüş bildirilmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

## VI-İLGİLİ HUKUK

### 1- İlgili Mevzuat

i. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı" başlıklı 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendi:

"1. (Değişik: 10/6/1994-4001/1 md.) İdari dava türleri şunlardır:

a) (İptal: Anayasa Mahkemesinin 21/9/1995 tarihli ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararı ile; Yeniden Düzenleme: 8/6/2000-4577/5 md.) İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilener tarafından açılan iptal davaları,

..."

ii. 2577 sayılı Kanun'un "Dilekçeler üzerine ilk inceleme" başlıklı 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilgili bölümü:

"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."

iii. 2577 sayılı Kanun'un "İlk inceleme üzerine verilecek karar" başlıklı 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili bölümü:

"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."

iv. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "İlan ve Reklam Vergisi" başlıklı bölümünün "Mükellef ve sorumlu" başlıklı 13. maddesi:

"İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir.

İlan ve reklam işlerini mutlak meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar."

v. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Dava konusu" başlıklı 378. maddesinin birinci fıkrası:

"(Değişik: 23/6/1982-2686/51 md.) Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır."

## 2- İlgili Yargı Kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 10/02/2022 tarih ve 31746 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemi hakkında verilen 19/01/2022 tarih ve E:2021/8, K:2022/1 sayılı kararının ilgili bölümü:

"A- Usul Yönünden:

*i.Uyuşmazlığın esasına yönelik aykırılığın giderilmesi istemine konu kararların yargılama usulüne ilişkin hususlar yönünden ön denetime tabi tutulup tutulamayacağı:*

...

*Kanun koyucunun uygulamada içtihat birliğinin sağlanmasına yönelik amacı göz önünde bulundurduğunda, uyuşmazlığın esasına yönelik aynı ya da farklı bölge idare mahkemesi dava dairelerinin kararları arasında oluşan aykırılığın giderilmesi istemi incelenirken kesin nitelikte olan bu kararların verilme sürecinde yargılama usulü kurallarına uyulup uyulmadığı yönünden bir ön denetim yapılmasına hukuken bir gereklilik bulunmadığına oybirliğiyle karar verilmiştir.*

*Öte yandan aynı veya farklı bölge idare mahkemesi dava dairelerinin kararları arasındaki uyuşmazlığın yargılama usulüne ilişkin olması halinde istemin bu yönüyle inceleneceği açıktır.*

...

B- Esas Yönünden:

...

*İlgili düzenlemelerde faaliyetleri reklam yasağına tabi kılınan eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların ilan niteliğinde olduğu ve bu ilanın ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ilan ve reklam vergisinin konusuna girdiği, 2464 sayılı Kanun'un 14. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi hariç söz konusu levhalar için vergi istisnası tanınmasını öngören bir yasal düzenlemenin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.*

*Buna göre, söz konusu levhaların vergilendirilmesine yönelik hukuki değerlendirmelerde 2464 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde öngörülen ışısız levhalar yönünden levhanın alanı bağlamında belirlenen istisna veya verginin tarife ve nispetine ilişkin diğer kuralların dikkate alınacağı tabiidir.*

VII-SONUÇ:

*Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, anılan bölge idare mahkemeleri dava dairelerinin kararları arasındaki aykırılığın, eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ilan ve reklam vergisinin konusuna*

*girdiği ve 2464 sayılı Kanun'un 14. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi hariç söz konusu levhalar için vergi istisnası tanınmasını öngören bir yasal düzenlemenin bulunmadığı yönünde giderilmesine, 19/01/2022 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi."*

## **VII- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

### **A- Usul Yönünden:**

i. Aynı veya farklı bölge idare mahkemeleri vergi dava daireleri arasında aynı maddi olaydan kaynaklanan uyuşmazlığın esasına ilişkin karar aykırılığının daha önce giderilmiş olmasının, daha sonra bu olay nedeniyle bölge idare mahkemeleri vergi dava daireleri arasında yargılama usulü kurallarının uygulanması nedeniyle ortaya çıkacak karar aykırılıklarının Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelemesine engel olup olmadığı:

2576 sayılı Kanun'un 18/06/2014 tarih ve 6545 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinin 17/10/2019 tarihli ve 7188 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değişik halinde yer alan düzenlemeyle üç dereceli yargılama sisteminde Danıştayın, temyizi kabil olmayan kesin kararlara konu olaylarda uygulama birliği sağlaması amaçlanmıştır. Kanun koyucu bu amacın gerçekleştirilmesi amacıyla aykırılığın giderilmesi istemi için temyiz kanun yolu denetiminde uygulanan usulden farklı bir usul ihdas etmiş, Danıştayın temyiz mercii olarak yaptığı görev ile aynı veya farklı bölge idare mahkemesi daireleri kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesine dair görev arasında bir ayırım gözeterek aykırılığın giderilmesi istemine konu kararların kesin nitelikte olması gerektiğini belirtmiştir.

Danıştayın temyiz mercii olarak görevi, temyiz istemine konu kararlarda, yargılama esnasında uyulması gereken usul hükümleri ile uyuşmazlığın esasının çözümüne yönelik kuralların hukuka uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını denetlemektir. Buna karşın aynı veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesine ilişkin başvuru yolunda Danıştay, benzer olaylarla ilgili olup kesin nitelikte ancak birbirinden farklı sonuçlar içeren kararlar arasındaki aykırılıkların uygulamada hukuki belirlilik sağlayacak şekilde giderilmesine yönelmektedir. Bu nitelikteki kararlar arasındaki aykırılığın yargılama usulüne ya da uyuşmazlığın esasına yönelik olması mümkündür.

İşbu başvuruda Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu tarafından aykırılığın giderilmesi istemine konu yargılama süreçlerinde farklı bölge idare mahkemeleri vergi dava daireleri arasında yargılama usulü yönünden karar aykırılığı olduğu ileri sürülmekte ve bu aykırılığın giderilmesi istenilmektedir. Aynı maddi olaydan kaynaklanan ve eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olup olmadığı hususunda, yani uyuşmazlığın esası noktasında ortaya çıkan karar aykırılığının giderilmesi ise daha önce Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 06/10/2021 tarih ve E:2021/25, K:2021/23 sayılı kararıyla istenilmiş; Danıştay Vergi Dava Daireleri

Kurulunun 19/01/2022 tarih ve E:2021/8, K:2022/1 sayılı kararıyla anılan bölge idare mahkemeleri dava dairelerinin uyuşmazlığın esasına yönelik kararları arasındaki aykırılığın giderilmesine karar verilmiştir.

Anılan kararda da açıklandığı üzere aykırılığın giderilmesine ilişkin başvuru yolunun öngörülme amacı dikkate alındığında uyuşmazlığın esasına ilişkin karar aykırılığının giderilmesi istemi incelenirken kesin nitelikte olan ve uyuşmazlığın esasına yönelik hukuki denetim içeren kararların verilme sürecinde yargılama usulü kurallarına uyulup uyulmadığı yönünden bir ön denetim yapılmasına hukuken bir gereklilik bulunmamaktadır. Ancak bu durum uyuşmazlığın esasına yönelik karar aykırılığı giderildikten sonra aynı maddi olayla ilgili yargılama süreçlerinde aynı veya farklı bölge idare mahkemeleri dava daireleri arasında yargılama hukuku kuralları yönünden oluşan aykırılığın giderilmesi isteminin Vergi Dava Daireleri Kurulu önüne ayrıca taşınmasını ve Kurul tarafından, usul yönünden oluşan aykırılığın giderilmesini önleyici nitelikte değildir.

Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun anılan kararıyla istenilen aykırılığın giderilmesi istemine konu kararların arasındaki aykırılığın uyuşmazlığın esasına yönelik olması ve anılan kararlar arasında aykırılığın yargılama usulüne ilişkin kuralların farklı değerlendirilmesine yönelik bulunmaması hususları dikkate alındığında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 19/01/2022 tarih ve E:2021/8, K:2022/1 sayılı kararında, aykırılığın uyuşmazlığın esası noktasında yapılan hukuki değerlendirmeyle giderilmesinin, bu başvuruda aynı maddi olaya ilişkin yargılama usulüne yönelik verilen kararların arasındaki aykırılığın giderilmesi isteminin incelenmesine engel teşkil etmeyeceğine karar verilmiştir.

**ii. Aykırılığın giderilmesi isteminde bulunulabilmesi için gerekli olan şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin olarak yapılan hukuki değerlendirme:**

Istanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 07/07/2020 tarih ve E:2019/4184, K:2020/3637 sayılı, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 19/09/2019 tarih ve E:2019/544, K:2019/1386 sayılı, Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 09/06/2020 tarih ve E:2019/1296, K:2020/436 sayılı kararları uyuşmazlığın esası incelenerek verilen mahkeme kararlarına yöneltilen istinaf istemlerinin incelenmesine yöneliktir.

Uyuşmazlığın esasının incelenmesi, dava konusu edilen işlemin idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelik bir işlem olduğunun kabul edildiğini ortaya koymaktadır.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/09/2021 tarih ve E:2020/2287, K:2021/1483 sayılı kararında ise uyuşmazlığın esası incelenerek verilen vergi mahkemesi kararına yöneltilen istinaf istemi kabul edilmiş ve karar kaldırılarak dava konusu edilen işlemin idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığı sonucuna ulaşılarak dava incelenmeksizin reddedilmiştir.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu maddi olaylara ilişkin yargılama süreçleri



sonucunda verilen kararlar arasında yargılama usulüne ilişkin konulardan olan idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlemin bulunup bulunmadığı yönünden aykırılık olduğu anlaşıldığından, aykırılığın giderilmesi isteminde bulunulabilmesi için gerekli olan şartların gerçekleştiği ve 2576 sayılı Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinde öngörülen başvuru usulü yönünden de bir eksikliğin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

#### **B- Esas Yönünden:**

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, eczacı odaları tarafından eczanelerin iş yerlerinde kullanılması zorunlu ve standardize edilmiş levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle vergi alınmaması gerektiğinden bahisle yapılan başvurular üzerine tesis edilen işlemin idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte olup olmadığına ilişkindir.

2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinde öngörülen idari davalara konu edilebilecek idari işlemler, idari makamlar tarafından bir kamu hizmetini yürütmek üzere kendilerine tanınan kamu gücü kullanılarak ve idarenin tek yanlı iradesiyle tesis edilen, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte olup ilgililerin menfaatini etkileyen hukuksal işlemlerdir.

Vergi mahkemelerinde dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler, tesis sebepleri, şekli, doğuracağı hukuki sonuçları vergi kanunlarıyla belirlenmiş vergi tarhiyatına, ceza kesilmesine ve vergi tevkifatına ilişkin işlemler ile düzeltme işlemleri, düzeltme ve şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemler, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin ödeme emri, haciz, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz gibi işlemler ile ilgililerin hukuki menfaatini etkileyen diğer işlemlerdir.

Diğer taraftan, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi, ilgililerin, idari davaya konu yapılabilecek bir işlemin tesis edilmesi için idari makamlara başvurmasına olanak tanımaktadır.

Bir hukuk normunun uygulanmasına ilişkin açıklama talebini içeren başvurulara karşı idarece verilen görüşleri bildiren cevaplar, idari işlemlerin yukarıda değinilen ayırıcı özelliklerinden olan icrallik vasfından yoksun olmaları nedeniyle iptal davasına konu oluşturmazlar. Bu nedenle idareye yapılan her başvurunun 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca idari davaya konu olabilecek bir işlemin tesis edilmesi amacını taşıdığından ve idari başvurulara verilecek her cevabın da idari davaya konu olabilecek nitelikte bir işlem teşkil edeceğinden söz edilmeyeceği açıktır.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlara konu olaylarda, eczacı odaları tarafından eczanelerin iş yerlerinde kullanılması zorunlu ve standardize edilmiş levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle vergi alınmaması gerektiğinden bahisle başvuru yapılmıştır. Bu başvuruların reddine dair tesis edilen işlemin idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olduğunun kabulü ile eczacı odaları tarafından anılan işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Eczacılar hakkında ilan ve reklam vergisi yönünden idari davaya konu olabilecek nitelikteki kesin ve yürütülmesi gereken işlemlerin söz konusu verginin tarh ve tahsiline ilişkin vergilendirme işlemleri olduğu açıktır.

Ayırılığın giderilmesi istemine konu kararlara ilişkin maddi olaylarda eczacı odaları tarafından yapılan başvurulara verilen cevapların ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ilan ve reklam vergisinin mükellefi olan eczanelerin hukuki durumunu açıklayıcı mahiyette olduğu ve onların hak ve yükümlülükleri üzerinde bir değişiklik ya da yenilik meydana getirmedeği dikkate alındığında bu işlemlerin icraîlik özelliği bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir işlem bulunmadığından anılan işlemlere karşı açılan davaların 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendi uyarınca esasının incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

#### **VIII- SONUÇ:**

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, anılan bölge idare mahkemeleri dava dairelerinin kararları arasındaki ayırılığın, eczacı odaları tarafından eczanelerin kullandığı levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle vergi alınmaması gerektiğinden bahisle yapılan başvurular üzerine tesis edilen işlemin idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte olmadığı yönünde giderilmesine, 18/05/2022 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2022/3

Karar No : 2022/6

### X - KARŞI OY:

2576 sayılı Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinde yer alan düzenlemeye göre, bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun Danıştay'dan aykırılığın giderilmesi isteminde bulunabilmesinin ön koşulu benzer nitelikteki bölge idare mahkemesi kararları arasında aykırılık bulunmasıdır.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu kararların bir kısmının uyuşmazlığın esasının değerlendirilmesini, bir kısmının ise, idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülebilir nitelikte işlem bulunup bulunmadığının belirlenmesini zorunlu kıldığından, başvuruda benzer nitelikteki kararlar için Kanunda öngörülen aykırılığın giderilmesine yönelik şartlar oluşmamıştır.

Öte yandan, aynı maddi olaydan kaynaklanan ve eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılması zorunlu olan ışıklı ışiksiz tabela ve levhalardan ilan ve reklam vergisinin alınmamasına yönelik başvuruların reddine dair işlemlere karşı açılan davalarda verilen kararlar nedeniyle ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemiyle Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 06/10/2021 tarih ve E:2021/25, K:2021/23 sayılı kararıyla yaptığı başvuru sonucunda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca 19/01/2022 tarih ve E:2021/8, K:2022/1 sayılı kararla; kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olduğunu kabul eden kararların arasındaki aykırılık giderilerek uyuşmazlığın esasına dair değerlendirilmelerle başvuru sonuçlandırmıştır.

Bu bakımdan, aynı maddi nedene dayanan işlemlere karşı açılan davalarda verilen kararlara ilişkin olarak yapılan başvuruda, uyuşmazlığın esasını incelenerek aykırılığın giderilmesinden sonra, aynı işlemin kimliğinin nitelendirilmesi sonucunda ortaya çıkan farklılık nedeniyle yargılama hukuku kuralları yönünden oluşan aykırılığın, bu kez usule ilişkin değerlendirmelerle giderilmesi, Kurulun önceki kararına; bir başka ifadeyle, uyuşmazlığın esasına yönelik değerlendirme yapılarak ulaşılan yargıya açıkça aykırılık oluşturacağı ve giderilmesi istenilen aykırı durumu daha da derinleştireceği görüşüyle Karara katılmıyoruz.

Esas No : 2022/3

Karar No : 2022/6

### XX - KARŞI OY:

Vergi idarelerinin, idari işlemleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları, verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemler 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesi kapsamında idari davaya konu olabilecek niteliktedir. Yarattığı vergilendirmeyi yönelik hukuki sonuçlar dikkate alındığında aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlarda davacılar tarafından yapılan başvurulara ilişkin verilen cevapların kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Eczacı odaları tarafından eczanelerin kullandığı levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle vergi alınmaması gerektiğinden bahisle yapılan başvurular üzerine tesis edilen işlemin idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte olduğundan, isteme konu kararlar arasındaki aykırılığın uyumsuzluğun esasının incelenmesi gerektiği yönünde giderilmesi gerektiği oyuyla Kurul kararına katılmıyoruz.