

İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERE İLİŞKİN YÜKLENİLEN KDV'NİN, “İNDİRİM” OLARAK KULLANILMIŞ OLMASI, DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİLEREK TERCİHİN “İADE” YÖNÜNDE DEĞİŞTİRİLMESİNE ENGEL DEĞİLDİR

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 02.02.2010

A. GİRİŞ

Türk KDV sistemi, mal ve hizmetlerin üretiminden başlayarak tüketimine kadar tüm aşamalarda uygulanan ve her aşamada yaratılan “katma değer”i vergileyen bir yapıya sahiptir. Bu işleyiş, her safhada hesaplanan vergiden, katma değer yaratılmasıyla ilgili alım ve giderler için ödenen KDV.nin indirilmesiyle sağlanmaktadır.

Ekonomide üretim ve tüketim sürecine giren her mal ve hizmet için kural olarak yukarıda yapılan açıklama geçerli olup, bütün vergi uygulamalarında olduğu gibi KDV Kanunu’nda da bir takım istisna hükümleri düzenlenmiştir. Gerek ekonomik, gerekse sosyal amaçlarla bazı işlemlerin KDV.den istisna tutulması öngörülmüş, KDV Kanunu’nun 11- 17 nci maddeleri ile bazı geçici maddelerinde bu hususlar belirtilmiştir.

Dolaylı bir vergi olan KDV uygulamasında, istisna hükmü gereğince yapılan teslim veya hizmet için vergi hesaplanmamaktadır. Mükellef tarafından vergi alınmaksızın teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi için satın alınan mal ve hizmetlere, genel giderlere, amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV.nin¹ ne olacağı sorusu gündeme gelmektedir. Çünkü bu durumda indirim müessesesi sekteye uğramakta, indirim yapılabilecek hesaplanan KDV, kısmen veya tamamen bulunmadığından bir süre sonra üretim-tüketim zincirinin bir yerlerinde KDV birikmeye başlayacak demektir. KDV.nin birikim yaptığı mükellef ise bu durumda “yarattığı katma değer”den değil, mal veya hizmetin kendisine gelinceye kadarki tüm aşamalarında oluşan vergi yükünden sorumlu tutuluyor olacaktır. Bu durum, KDV.nin nihai tüketici tarafından katlanması gereken bir vergi olması nedeniyle verginin teorisine/mantığına aykırı bir durum anlamına gelmektedir.²

¹ Sık sık karşılaşılan “Yüklenilen KDV”nin tanımı bu sorunun içinde yapılmış olmaktadır.

² Danıştay 9.Daire’nin 25.09.2003 tarihli kararıyla aynen onanmış İzmir 2.Vergi Mahkemesi’nin 26.06.2003 tarih ve E:2002/517 K:2003/1412 sayılı kararında, açıklamaya çalıştığımız husus, “Konut yapı kooperatifi inşaatı ve 150 m²’nin altında konut teslimlerinin taahhütlerinin özelliği dikkate alındığında %18’e varan KDV oranlarından ticari emtia ve hizmetlerini inşaat süreci boyunca alanların ancak konut satış ve teslimlerinde %1 KDV tahsil etmeleri nedeniyle hesaplanan KDV ile indirilebilir KDV arasındaki farkın nispeten derecede büyük olması ve diğer mükelleflerin ticari dengeleri sayesinde kısa sürede indirime konu edebildikleri vergi yükünü uzun süre taşımaları anlamına geleceği açıktır. Bu durum vergi adaletiyle bağdaşmayacağından...” şeklinde katma değer vergisinin mantığını kavrayan bir açıklama ile gerekçelendirilmiştir.

Açıklamalarımızın yansması KDV Kanununun 29/1. maddesinde yer almaktadır. Bu hükme göre mükellefler, aksine bir hüküm olmadığı sürece, vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesapladıkları KDV.den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin yükledikleri KDV.ni indirmekte, aradaki olumlu farkı vergi dairesine ödemekte, hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde indirilemeyen kısım, KDV Kanununun 29/2. maddesi gereğince bir sonraki dönemde indirim konusu yapılmak üzere sonraki döneme devredilmektedir.

Bu hükmün devamında ise Kanunun 30/a maddesinde bir genel kural olarak, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV.nin mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı şeklindedir.

Yukarıda da değindiğimiz üzere, istisna teslimlerde hesaplanan KDV olmadığına göre, bu şekilde teslimi yapılan malın alış veya üretiminde yüklenilen KDV.nin indirimine izin verilmemesi görünüşte doğaldır, zaten indirimde esas bir vergi bulunmamaktadır. Ancak bu durumda indirilemeyen KDV.nin ne olacağı ve mükelleflerin mağduriyetinin nasıl önleneceği hala cevapsız bir soru olarak kalmaktadır.³

İşte bu sorunun cevabı Kanunun 32. maddesinde;

“Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

... Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir.”⁴

şeklinde yer almaktadır.

KDV Kanunu'nun yukarıda alıntı yapılan 30 ve 32. maddeleri hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, KDV istisnalarının; yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabildiği ve yapılamadığı iki gruba ayrıldığını görmekteyiz.

Literatürde, KDV Kanununun 30/a maddesine göre yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamadığı istisnalar “*Kısmi İstisna*” ve 32. maddesine göre yüklenilen vergilerin indirim

³ KDV Kanunu'nun 30. maddesine göre İndirime izin verilmeyen KDV gider kaydedilir. Ancak bu giderlerin bir kısmı safi kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmaz. Konu dışı olduğundan bu noktada ayrıntıya girilmeyecek olmakla birlikte KDV.nin şu veya bu şekilde gider kaydedilmesinin KDV sistemine uygun olmadığını da belirtmek gerekli olmaktadır.

⁴ Madde metninde altı çizili ifadeler, Kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiyi ve sınırlarını vurgulamaktadır.)

konusu yapıldığı, hatta indirilemeyen kısmın iade edildiği istisnalar “*Tam İstisnalar*” olarak adlandırılmaktadır.⁵

Çalışmamızın konusunu tam istisna kapsamında indirim konusu ve buradan hareketle indirimin mümkün olmadığı durumlarda iade konusu yapılabilecek KDV ile ilgili mükellef beyanı ve bu beyanın indirim / iade anlamında bizzat mükellef veya idarece değiştirilmesi / düzeltilmesi hususları oluşturmaktadır.

B. KDV İADESİ, ŞARTLARI OLUŞTUĞUNDA BİR HAKTIR VE MÜKELLEFLERİN HAKLARINI KULLANMALARI KISITLANAMAZ

İade edilebilir verginin nakden veya mahsuben iade olarak talep edilmesi zorunlu olmayıp, indirim yoluyla giderilmek üzere sonraki dönemlere indirilecek KDV olarak devredilmesi de mümkündür. KDV iade sistematüğinde temel müessese “*indirim*” olduğuna göre KDV Kanunu’nun 29 ve 32. maddeleri hükümleri çerçevesinde mükelleflerin bu seçimi yapmasında bir engel bulunmamaktadır.⁶

Nitekim Maliye bakanlığı, 1992 yılında KDV Beyannamelerinin yeni şekli ile ilgili düzenlemeleri yaptığı Genel Tebliğde,⁷

“Beyannamelerin yeniden düzenlenmiş şeklinde, iade hakkı doğuran işlemler ile ihraç kaydıyla teslimi bulunan mükellefler için bir ‘Bildirim’ oluşturulmuştur.

İade hakkı doğuran işlemleri bulunmayan veya bu tür işlemleri bulunmakla birlikte bu işlemler için yükledikleri vergiyi iade yerine, indirim yoluyla gidermek isteyen mükelleflerin bu Bildirimi doldurmalarına gerek bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin, iade hakkı doğuran işlemlerini daha önceki Genel Tebliğlerde belirlenen belgelerle ispat ve tevsik etmeleri zorunludur.”

açıklamasını getirmiştir.⁸

Diğer taraftan mükelleflerin, aynı dönemde yapılan iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan iadesi gereken KDV.nin bir kısmının iadesini talep ederken, bir kısmını ise

⁵ Tam İstisna ve Kısmi İstisna kavramları için Bkz. Kemal OKTAR (Gelir İdaresi Başkanlığı, Müdür) “*KDV İstisnalar ve İadeler*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 8. Baskı, Sayfa: 4,5

⁶ Mükelleflerin iade veya indirim konusunda seçim yapabilmeleri bizzat Kanun hükümleri ve KDV sistematüğinden kaynaklandığı halde bazı yazarlar, her uygulamaya bir Genel Tebliğ dayanağı bulma alışkanlığı içinde mükelleflerin bu tercihi yapabilmesine dayanak olarak 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğini göstermektedirler. Bu görüş için Bkz. Mahmut VURAL (Baş Hesap Uzmanı, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı), “*Katma Değer Vergisi İade Rehberi*”, HUD Yayınları, 4. Baskı, Nisan 2008, Sayfa: 31.

⁷ 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, “*D-İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim*” başlıklı bölüm. (RG:12.03.1992-21169)

⁸ 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin ilgili bölümü “*İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim*” başlığı altında çok açık ifadeler taşımakta ise de bazı uygulamacıların bu seçimin sadece ihracat istisnası uygulamalarında yapılabileceği düşüncesi içinde olması nedeniyle Maliye Bakanlığı 17.12.2003 tarih ve 55/5532-590/53903 sayılı Özelge ile bu seçimin tüm iade hakkı doğuran işlemlerde yapılabileceği açıklanmıştır.

gelecek dönemlerde indirim yoluyla gidermek üzere devreden KDV olarak dikkate almaları da mümkündür.⁹

Eğer mükellef KDV iade için Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu düzenlettiyorsa, bu dönemle ilgili düzenlenecek YMM Tasdik Raporunda da, iade hakkı doğuran işlemin ve yüklenilen vergilerin tamamının doğruluğu tespit edilecektir. Usulüne uygun olarak bu şekilde düzenlenecek Raporun ibrazından sonra mükellefin iadesini talep ettiği ve sonraki döneme devretmek istediği tutarı ayrı bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi ve bu talebe uygun düzeltme beyannamesi vermesi mümkün bulunmaktadır.¹⁰

Kaldı ki 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin¹¹, "6. İade Hakkını İndirim Yoluyla Kullanmak İsteyen Mükellefler" başlıklı bölümünde "Öte yandan, katma değer vergisi alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihinden vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannameleri vermeleri gerekmektedir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgelerin de beyannameye ekleneceği tabiidir." şeklinde yer alan açıklamalar mükelleflerin tercihlerini "indirim" yolunda kullanmaları durumunda daha sonra düzeltme beyannamesi vermek suretiyle tercih değişikliğine gidebileceklerini ve "iade" talebinde bulunabileceklerini ortaya koymaktadır.

Tercih değişikliği ile ilgili yukarıya alınan kuralın tek istisnası, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili KDV alacakları için süresinde iade talebinde bulunmayan mükelleflerin daha sonra düzeltme beyannameleri vererek iade talebinde bulunmalarının mümkün olmamasıdır.¹²

Bu şekilde getirilen istisna dahi (talebin belirli bir süre ile kısıtlanması), "...kişilerin hukuki durumlarında değişiklik meydana getirecek sonuçlar doğuran, onların bir takım haklardan yoksun bırakılmalarına neden olabilecek ya da bir haktan belirli bir süre yararlanma hakkı tanıyabilecek uygulamalar, ancak ve ancak kanunla öngörülebileceğinden, iade talebinden yararlanma başvurusunu, belirli bir süreyle sınırlandırılmasını öngören..." bir düzenleme olması ve Genel Tebliğ ile yapılıyor olması yanında "...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrasının, bu konuda Maliye Bakanlığına bir takım yetkiler vermiş olmasına karşın, verilen bu yetki, bu konudaki usulü düzenlemeleri kapsadığından ve kanunla düzenlenebilecek bir konuda Yasama Organının yetkisini belirli istisnalar dışında yürütme organına devredebileceği düşünülmemeyeceğinden..." hukuka uygun düşmemektedir.¹³

Aksi bir uygulama ise mükelleflerin iade hakkından yararlandırılmaması anlamına geleceği gibi katma değer vergisinin ödeme yükümlülüğü bulunmayan mükelleflerden tahsil edilmesine neden olur.¹⁴

⁹ Maliye Bakanlığı'nın 07.02.2001 tarih ve 32/3223-2393/7609 sayılı Özelgesi.

¹⁰ Maliye Bakanlığı'nın 05.06.2000 tarih ve 52/5211-116/27009 sayılı Özelgesi.

¹¹ RG:18.11.2005-25997

¹² 96 Seri no.lu KDV Genel Tebliği (RG: 18.11.2005-25997) bölüm 6 ve 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliği (RG: 19.03.2002-24700) A/4 bölümü.

¹³ Danıştay 7. Daire'nin 09.11.2004 tarih ve E: 2003/1094 K: 2004/2800 sayılı kararında yer alan Tetkik Hakimi Bülent SEYİTDANLIOĞLU'nun Düşüncesi

¹⁴ Danıştay 7. Daire'nin 09.11.2004 tarih ve E: 2003/1094 K: 2004/2800 sayılı kararında yer alan Danıştay Savcısı H.Hüseyin TOK'un Düşüncesi

Zaten Danıştay'da bir kararında durumu "Yürürlükte bulunan vergi kanunlarında, iade talepleri konusunda herhangi bir süre sınırlaması öngörülmediğinden, bu tür taleplerin, vergi kanunlarındaki genel zaman aşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceğinin kabulünün zoruyla olduğundan, davanın reddi yolundaki mahkeme kararında isabet bulunmadığı..." şeklinde tespit etmiştir.¹⁵

C. İADESİ GEREKEN KDV TUTARININ TESPİTİ, İSTİNA KAPSAMINDAKİ TESLİMLER BÜNYESİNE GİREN "YÜKLENİLEN KDV"İNİN TESPİTİNİ GEREKTİRMEKTEDİR. BU TUTARIN HATALI TESPİTİ "VERGİ HATASI" OLARAK DEĞERLENDİRİLMELİDİR. VERGİ HATALARI, ZAMAN AŞIMI SÜRESİ İÇİNDE DÜZELTİLEBİLİR

Düzeltilme vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzeltilmiş bulunan bir idari süreçtir. VUK 116 ila 126. maddeleri arasında düzeltilme yolunu ve bu sürecin konusu olan vergi hatalarını hükme bağlamış bulunmaktadır. Kanunun 116. maddesine göre, "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."¹⁶

Yasa vergi hatası için bu genel tanımı verdikten sonra bu kavrama giren sakatlık türlerini 117. maddede "hesap hataları" ve 118. maddede "vergilendirme hataları" başlıklarıyla düzenlemektedir. Vergi hatası türlerinden birini yapısında taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi, beş yıllık zaman aşımı süresi içinde kalmak koşuluyla, bu hata vergi dairesince re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine düzeltilebilir.

Vergilendirme işlemlerindeki belli sakatlıkların giderilmesini sağladığından düzeltilme yolu bir yandan verginin yasallığı ilkesinin subjektif idari işlemler bakımından gerçekleşmesine yol açar; böylece anayasal hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında da rol oynar. Öte yandan düzeltilme yolu anayasal başvuru hakkı kapsamında idari merciler nezdinde yapılan girişimlerin bir örneğidir.

Düzeltilme işleminin konusunu, Vergi Usul Kanununda "vergi hatası" adı ile öngörülen belli vergilendirme sakatlıkları oluşturur. Yasa koyucu, hata niteliğindeki, görülmesi, giderilmesi nispeten kolay bir kısım yanlışlıkların ortadan kaldırılması için daha pratik bir yol olarak düzeltilme işlemini öngörmüştür.

Herhangi bir vergilendirme işleminin taşıdığı sakatlığın vergi hatası sayılması için ilk olarak, haksız bir işlem bulunmalıdır. "Haksız" olma unsurunu hukuka ve kanuna aykırılık şeklinde anlamak gerekir. Bu haksız işlem sonucu fazla ya da eksik vergi alınması (ya da iadesi) söz konusu olmalıdır.. Bu unsurdan anlaşılacağı gibi, sakat işlem vergi dairesi lehine olabileceği gibi bunun terside geçerlidir.

İdare bir Özelgede,

¹⁵ Danıştay 7. Daire'nin 09.11.2004 tarih ve E: 2003/1094 K: 2004/2800 sayılı kararı.

¹⁶ Vergi hataları ve düzeltilme ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Yalçın KÖKEY, "2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltilme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi", Vergi Dünyası, Aralık 1982, Sayı: 16 ve Hasan HACIGÜL-Dr. Veli KARATAŞ, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltilme ve Şikâyet Yolu", Vergi Dünyası, Kasım 2007, Sayı: 315

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesine göre, ihracat istisnası kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenen vergiler, indirimi mümkün olmaması halinde mükellefe iade edilmektedir.

39 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde ise, iade hakkı doğuran işlemleri bulunmayan veya bu tür işlemleri bulunmakla birlikte, bu tür işlemler için yüklendikleri vergiyi iade yerine indirim yoluyla gidermek isteyen mükelleflerin bu taleplerinin yerine getirileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmış olup, 117 ve 118. maddelerde hesap hataları ve vergilendirme hatalarının neler olduğu sayılmıştır.

Anılan kanunun 120 ve müteakip maddeleri uyarınca zamanaşımı süresi içinde vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümleri her ne kadar vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin ise de, vergi hataları dışında düzeltilmesi gereken bir hususun bulunması halinde de düzeltme hükümlerinin uygulanmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Olayda da ihracat istisnası nedeniyle yüklenip indirilemediği katma değer vergisinin iadesini veya indirimini istemek yolunda seçimlik hakkı bulunan mükellefin tercihini iade için değil, indirim yoluyla gidermek şeklinde kullandığı açık ise bilahare tercihini iade yolunda değiştirmesi ve bu tarihten itibaren iade talep etmesi mümkündür. Diğer taraftan tercih değişikliğinin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla giderilmek istenen katma değer vergisinin iadesi talebinde bulunulması halinde düzeltme hükümleri çerçevesinde işlem yapılarak, söz konusu dönemlerde iade olarak bir vergi doğması halinde, bu verginin genel hükümler çerçevesinde iadesinin yapılması gerekmektedir.”

şeklinde görüş bildirerek, ihracat istisnası nedeniyle yüklenip indiremediği katma değer vergisinin iadesini veya indirimini istemek yolunda seçimlik hakkı bulunan mükellefin tercihini iade için değil, indirim yoluyla gidermek şeklinde kullandığı açık ise, zamanaşımı süresi içinde vergi hatalarının düzeltilmesi hükümlerine göre tercihini iade yolunda değiştirmesinin mümkün olduğunu belirtmektedir.¹⁷

Daha yakın bir tarihli Özelgede ise,

“..Mükelleflerin bir vergi hatası nedeniyle düzeltme talep edilebilmeleri için, öncelikle düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Düzeltme zamanaşımı olsa dahi, mükelleflerin düzeltme için vergi dairesine yaptığı ilk müracaat tarihi esas alınacağından vergi hatasının mevcut olması halinde gerekli düzeltmenin yapılabilmesi mümkün olabilmektedir.

...Bu nedenle, düzeltme zamanaşımı süresi dolmuş olsa dahi ödevlinin vergi dairesine yaptığı ilk müracaat tarihi esas alınacağından ibraz zorunlu belgelerin ibraz edildiği tarih itibarıyla iade ve mahsup işlemlerinin genel esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi

¹⁷ 22.04.1996 tarih ve 17121 sayılı Özelge. Aktaran: Şükrü ŞENALP (YMM, Galatasaray Üniversitesi Öğretim Görevlisi), “KDV Beyanında Tercih Değiştirilemez mi?”, www.alomaliye.com, Erişim: 07.01.2009

gerekmektedir. Belgelerin verilmiş olması şartıyla iade dönemindeki farklılıklar nedeniyle verilmesi gereken düzeltme beyannamelerinin tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra verilmesi iade ve mahsup işlemlerinin yapılmasını etkilemeyecektir.”

görüşüne yer verilmiştir.¹⁸

İdarenin düzeltme beyannamesi ve vergi hatası açısından olaylara yaklaşım suretiyle KDV iadesi yapılabilirliği yönünden mükellef lehine bir başka Özelgede ise,

“Daireniz... vergi no.lu mükellefi... A.Ş. hakkındaki ilgi... yazınıza ilgi... yazımız ile cevap verilmiş olup, bu defa ilgi... yazınızda ödevli hakkında Vergi Denetmeni... tarafından düzenlenen... tarih ve... sayılı rapordan... YTL.lık kısmın iade-mahsup işleminin yapılıp yapılamayacağına anlaşılmadığı belirtilerek konu hakkında görüş sorulmaktadır.

96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde mükelleflerin tercih değişikliği yapabilecekleri açıklanmıştır.

İlgi (d) yazımızın sonuç kısmında, yapılacak bir vergi incelemesi ile mükellefin istisna belgesi alma hakkı ve koşullarına sahip olduğu, satışlarının 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne uygun bir şekilde gerçekleştiğinin tespit edilmesi halinde iade ve mahsup işlemlerinin yapılmasının mümkün olacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan söz konusu mükellef hakkında Vergi Denetmeni ... tarafından düzenlenen ... tarih ve ... sayılı rapor ile de mükellefin ... dönem KDV beyannamesinde göstermiş olduğu iadesi talep edilen KDV nin bir kısmını izin almaksızın bastırıldığı özel faturayı kullanarak gerçekleştirdiği ve bu faturayı yasal defterlerine kaydettiği ancak, dairenizin ikazı üzerine KDV iade kapsamından çıkartıldığı düzenlenen bu faturada yüklenilen KDV'nin ...TL. olduğu görülmüştür.

Buna göre, mükellefin zamanaşımı süresi içinde düzeltme beyannamesi vererek dairenizin ikazı üzerine iadede tenzil ettiği tutarı, yeniden iade olarak talep etmesi halinde, tereddüt edilecek başkaca bir husus yoksa iade işlemi mümkün olacaktır.”

görüşüne yer verilmiştir.¹⁹

Özellikle bu Özelgede ele alınan olayda Vergi Denetmeni tarafından yapılmış bir vergi incelemesi olmasına rağmen ve üstelik gerekli şartlar başlangıçta var olmamasına rağmen mükellefe olumlu yaklaşılması dikkat çekicidir.

Ancak bu Özelgelerden sadece birkaç ay önce verilmiş başka bir Özelgede ise İdare,

“Defterdarlığımıza intikal eden olaylardan Katma Değer Vergisi mükelleflerinin iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklendiği katma değer vergisini indirim yoluyla gidermek şeklindeki tercihlerini “iade” olarak değiştirmelerinin tereddüt yarattığı anlaşılmaktadır.

Benzer konuda Bakanlık Makamı tarafından Bursa Defterdarlığı'na hitaben verilen görüşte;

¹⁸ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 13.11.2006 tarih ve KDV.MUK.B.017.1.GİB.4.34.17.01.32.8718 sayılı Özelgesi.

¹⁹ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 30.01.2006 tarih ve KDV.MUK.B.017.1.GİB.4.34.17.01.32.531 sayılı Özelgesi.

“İlgi... de kayıtlı yazınızda, İliniz ...Vergi Dairesi Müdürlüğü yükümlülerinden...’nin 2001 yılının çeşitli dönemlerindeki ihracat istisnası nedeniyle yüklenilen ve iadesi gereken katma değer vergisini göstermeden verdiği katma değer vergisi beyannamelerine ilişkin olarak daha sonra düzeltme talebi ekinde ve iadesi gereken katma değer vergisi gösterilerek verilen beyannamelerin kabul edilip edilmeyeceği konusundaki Bakanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin D bölümünde, “İade hakkı doğuran işlemleri bulunmayan veya bu tür işlemleri bulunmakla birlikte bu işlemler için yükledikleri vergiyi iade yerine indirim yoluyla gidermek isteyen mükelleflerin bu bildirimini doldurmalarına gerek bulunmamaktadır.” denilmektedir.

Bu açıklama çerçevesinde; Katma Değer Vergisi Kanununa göre iade hakkı sahibi olan mükelleflerin, söz konusu işlemlere ilişkin olarak yükledikleri vergilerin iadesini istemeyip indirim mekanizması çerçevesinde telafi etmeleri mümkündür.

Öte yandan, vergi hatası Vergi Usul Kanunu’nun 116. maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan, hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

Bu konuyla ilgili olarak Bakanlığımıza gönderilen ilgi (a)’da kayıtlı yazınızda, 99 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki bir açıklamadan da bahsedilmek suretiyle iade hakkı doğuran işlemlere ait yüklenilen vergilerin ilgili dönemde iadesi talep edilmediği takdirde sonradan verilecek düzeltme beyannameleri ile başta talep edilmeyen vergilerin iadesinin istenilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Bunun üzerine, Bakanlığımızca tayin olunan ilgi (b)’de kayıtlı mukteza ile katma değer vergisi mükelleflerinin iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklediği katma değer vergisini indirim yoluyla gidermek şeklindeki tercihlerini “iade” olarak değiştirmelerinin vergi hatası sayılmayacağı bildirilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde ilgi yazınızda adı geçen mükellefin 22.2.2001 tarihinde verdiği Ocak/2001 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin II numaralı tablosunda gösterilmeyen katma değer vergisinin, 14.2.2002 tarihinde verilen düzeltme beyannamesinde gösterilerek iadesinin talep edilmesi, vergi hatası kapsamında değerlendirilerek, sonuçlandırılacak bir işlem değildir.” denilmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde; Katma Değer Vergisi mükelleflerinin iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklediği katma değer vergisini indirim yoluyla gidermek şeklindeki tercihlerini düzeltme beyannamesi vererek iade talebi olarak değiştirmeleri mümkün bulunmamaktadır.”

şeklinde ve diğer görüşlerinden 180 derece farklı bir görüş ortaya koymakta ve mükelleflerin tercihlerinin indirim yerine iade olarak değiştirmelerinin mümkün olmadığı ve bu konunun vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir.²⁰

²⁰ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü’nün 04.10.2005 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.6983 sayılı Özelgesi.

İndirim olarak beyan edilen KDV.nin iade olarak düzeltilmesi yönünde olumsuz görüş bildiren İdare, öteden beri beyan edilen iade tutarının düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle değiştirilebileceğini öngörmektedir.

Örneğin yakın tarihli bir Özelgede;

“...takvim yılına ait indirimli orana tabi işlemleriyle ilgili olarak yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği KDV.ni süresinde 2005/11 dönemi KDV beyannamesinde iadesini talep ettikten sonra, zamanaşımı süresi içerisinde ilgili döneme düzeltme beyannamesi vererek iade miktarında değişiklik yapması mümkün bulunmaktadır...”

denilmektedir.²¹ Görüşümüze göre aktardığımız bu son Özelge, dayandığı mantık itibariyle doğru olmakla birlikte olaya vergi hatası ve düzeltme penceresinden bakılmayan diğer Özelgeler ile çelişki içindedir. İade tutarında değişime ilişkin düzeltme beyannamelerine olumlu bakıldığı halde, indirimden iadeye geçişin dışlanıyor olmasının sağlam bir hukuki temeli bulunmadığı bu çelişki ile bir kez daha ortaya konmuş olmaktadır.

Konuya ilişkin örnekleyeceğimiz son Özelge ise 1986 yılında verilmiş olup,

“...mükellefin, 1986 yılında indirebileceği amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklendiği vergiyi, ‘iade edilmesi gereken katma değer vergisi’ sütununda göstermesi gerekirken sehven ‘sonraki dönemlere devrolunan katma değer vergisi’ sütununda göstermiş olması, Vergi Usul Kanununun 116 ve müteakip maddeleri gereğince ‘vergi hatası’ olarak mütalaa edilebileceğinden, konu hakkında Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümleri çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.”

açıklaması yer almaktadır.²²

Bu Özelge, mükellefin indirim tercihini, düzeltme beyannamesiyle iade tercihinin dönüşürmesi yanında kendi içinde bir de amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV.nin iade tutarına sonradan dahil edilmesi nedeniyle diğer Özelgelerden farklılık göstermektedir.

Üst normatif düzenleme olan KDV Kanunu’nun 11, 29 ve 32. maddeleri hükümlerinde bir değişiklik yapılmamış olmasına karşın idarenin görüşünü sürekli değiştirmesinin dayanağı anlaşılır değildir. Kaldı ki 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin²³, “6. İade Hakkını İndirim Yoluyla Kullanmak İsteyen Mükellefler” başlıklı bölümünde de bir değişiklik olmadığı halde idarenin Özelgelerde çelişkiye düşmesi bir yana kendi çıkardığı Genel Tebliğ ile de çelişiyor olması karmaşa yaratmaktan öte bir anlam taşımamaktadır.

²¹ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü’nün 17.09.2008 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.29.8424 sayılı Özelgesi.

²² Maliye Bakanlığı’nın 19.12.1986 tarih ve 89691 sayılı Özelgesi. Aktaran : Mehmet MAÇ (YMM), “KDV 5 (E-Kitap)”, <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv32.pdf>, Bölüm 32.2.2

²³ RG:18.11.2005-25997

İdarenin kendi içinde çelişik bu görüşleri yanında yargının olayı ele alış tarzı daha istikrarlı görünmektedir. Örneğin Danıştay tarafından aynen onanmış bir Vergi Mahkemesi kararında;²⁴

“Uyuşmazlık davacı kurumun 1999 ve 2000 yıllarına ilişkin indirimli orana tabi teslimlerinden kaynaklanan ve YMM iade tasdik raporuna dayalı Aralık/2002 dönemi beyannamesiyle yaptığı iade isteminin düzeltme hükümleri çerçevesinde yerine getirilip getirilemeyeceğine buna göre davalı idarece verilen olumsuz yanıtta ibaret dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığına ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Yasasının 3/B maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve hukuki muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna hükmolunmuş, 116-126. maddelerinde vergi hatalarında düzeltmeye ilişkin hükümlere yer verilmiş olup bunlardan 117/2 maddede; vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması ‘Hesap Hataları’ kapsamında bulunan “verginin miktarında hata” olarak tanımlanmıştır.

...işlemin iptali üzerine bu davanın açıldığı işlemin tesisine dayanak olarak davalı idare savunmasında da belirtildiği üzere İzmir Defterdarlığına 25.3.2002 günü YMM raporunun yıl bazında düzenlenmediği, talebin süresinden sonra yapıldığı, önceki yıllara mukayese yapılmaksızın yüklenilen verginin topluca iadesinin istenildiği bildirilerek ne gibi işlem yapılması gerektiğinin sorulması üzerine başvurunun 82 seri numaralı tebliğlerde 2000 yılı için hesaplanan iade tutarını Mart 2000 döneminde iade konusu yapamayan mükelleflerin 2001 yılı Nisan ila Haziran dönemine ilişkin beyannamelerinde gerekli düzeltmeyi yaparak iade talep edileceğinin düzenlendiği, bu dönem beyannamelerinde talep bulunmaması halinde indirilemeyen vergilerin sonraki dönemlerde indirimi tercih ettiğinin kabul edileceği ve bu sürelerden sonra iade istemlerinin yerine getirilemeyeceği ancak indirim yapılmasının kabil olunacağı yolundaki 22.4.2002 gün ve 3274 sayılı Defterdarlık görüşünün esas alındığı anlaşılmaktadır.

...KDV tahsil etmeleri nedeniyle hesaplanan KDV ile indirilebilir KDV arasındaki farkın nispetsiz derecede büyük olması ve diğer mükelleflerin ticari dengeleri sayesinde kısa sürede indirim konu edebildikleri vergi yükünü uzun süre taşımaları anlamına geleceği açıktır. Bu durum vergi adaletiyle bağdaşmayacağından 3065 sayılı yasanın 29. Maddesinin 2. Fıkrası 2. Cümlesiyle sonraki dönemlerde devir yerine iade mekanizması getirilmiş olup, yine hak ediş almamak nedeniyle hesaplanan KDV doğmadığından hak ediş aldığı 2000 yılı son dönemine ilişkin beyannamesini 1999 ve 2000 yılına ilişkin indirimli orana tabi vergilerini YMM iade tasdik raporuyla belgelendirerek düzeltilme hükümleri çerçevesinde yenilediği anlaşılan davacı kurumun iade talebinin 82 seri nolu tebliğdeki sürelerin 213 sayılı yasanın düzeltmeye ilişkin hükümleri karşısında sınırlayan süreler olduğunun kabul edilemeyeceğinin açık bulunması, davacının iade istemini bu şekilde ortaya koyması karşısında KDV genel tebliğlerinde belirtilen sürelerde verdiği beyannamelerde iade talebi olmadığından iadesi gereken verginin sonraki dönemlerde indirilmesinin tercih ettiğinin kabul edildiğinin varsayım ve kanaate dayalı vergileme yapılamayacağı gibi kamu yararının korumanın yanında mükelleflerinde hukuki çıkarlarını korumak durumunda bulunan davalı idarenin esasen 3065

²⁴ Danıştay 9.Daire'nin 25.09.2003 tarihli kararıyla aynen onanmış İzmir 2.Vergi Mahkemesi'nin 26.06.2003 tarih ve E:2002/517 K:2003/1412 sayılı kararı.

sayılı yasanın 29. Maddesinde indirim ve iadenin bir hak olarak belirtilmesi ve buna ilişkin sınırlamalar ancak bu yasada belirtilen hükümler çerçevesinde yapılabileceğinin açıklanmış olması, diğer tarafta yeminli mali müşavirin tasdik raporu ile doğruluğunu iadesinin gerektiğini belirleyerek mükellef yanında 3568 sayılı yasanın 12. Maddesi uyarınca sorumluluğunu üstlenmesi karşısında olumsuz görülen yanlarının düzeltilmesi her zaman istenilebilecek nitelikteki raporun usulüne ilişkin noksanlıklarından bahisle 1999 ve 2000 yıllarına ilişkin iade talebine ve düzeltme beyannamesi reddinde hukuki isabet bulunmamaktadır....”

şeklinde yer alan gerekçeler konuyu yeterli ve ayrıntılı şekilde açıklığa kavuşturmaktadır. Anılan kararda da vurgulandığı üzere,

- Bir dönem beyannamesinde iade hakkı bulunan verginin indirim olarak kullanılıyor olması, sonraki dönemlerde geriye dönük düzeltme beyannamesi verilmesi suretiyle tercihin iade yönünde değiştirilmesine engel değildir.
- Bu düzeltme beyanı, hesap hataları kapsamında bulunan verginin miktarında hata olarak değerlendirilmelidir.
- Tebliğlerdeki düzenlemeler Kanun hükümlerini sınırlayamaz.
- İade edilebilir verginin sonradan da olsa talep edilmesi halinde, hesaplanan KDV ile indirilebilir KDV arasındaki farkın nispeten büyük olması ve diğer mükelleflerin ticari dengeleri sayesinde kısa sürede indirim konusundaki vergi yükünü uzun süre taşımalarını önlemek ve vergi adaletini sağlamak bakımından bu talebin dikkate alınması gerekmektedir.
- KDV Kanunu'nun 29. maddesinde indirim ve iadenin bir hak olarak belirtilmiş olup buna ilişkin sınırlamalar ancak bu kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde yapılabilir.
- Mükellefin iadesi gereken verginin sonraki dönemlerde indirilmesini tercih ettiğinin kabul edilmesi varsayım ve kanaate dayalı vergileme yapılamaz anlamına gelir.
- İdare, kamu yararını korumanın yanında mükelleflerin de hukuki çıkarlarını korumak durumundadır.

D. SONUÇ

KDV beyannamesi düzenlenip verildikten sonra bu beyannamede hata yapıldığı anlaşılırsa (-ki iade talep edilebilecek verginin indirim yapılması da bir hatadır.) eskisinin yerine geçmek üzere düzeltilmiş bir beyanname verilmesi mümkündür. Düzeltme beyannamesinde iade miktarının artırılması dahi mümkün olup, iade talepli beyanname iadeden vazgeçilerek iade talepsiz hale getirilebileceği gibi daha önce iade talebinin olmadığı bir beyanname düzeltme beyannamesi ile iade talepli hale de getirilebilir.

Sonuç itibariyle bu durum kanunların mükelleflere tanıdığı bir hak olup, idare düzeltme beyannamesi hakkında tereddüt duyduğu her durumda (özellikle hazine aleyhine sonuç doğuran durumlarda) vergi incelemesi yoluyla bu tereddüdü ortadan kaldırılabilecektir.²⁵

Aksi halde belki hazine yararı olan ancak kamu yararı bulunmayan bu uygulamalar ile mükelleflerin hukuki çıkarları ihlal edilmiş olacaktır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

²⁵ 3568 sayılı Kanuna ilişkin 20 Seri No.lu Genel Tebliğ uyarınca, düzeltme beyannamesi veren mükellef tam tasdik yaptırıyorsa, bu tasdiki yapan Yeminli Mali Müşavirin düzeltme beyannamesi ile ilgili ayrıca bir rapor düzenlemesi durumunda vergi incelemesi beklenmeksizin düzeltme beyannamesi işleme konulacaktır.