

İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNDE TALEP SÜRESİNİN DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE DEMAND PERIOD IN RETURN OF VALUE ADDED TAX OF THE TRANSACTIONS SUBJECT TO DISCOUNTED RATE IN THE LIGHT OF THE DECISIONS OF THE COUNCIL

Yasemin AKCAKOCA ÖZ*

ÖZ

İndirimli orana tabi mal teslimleri veya hizmet ifaları bulunan mükelleflerin, bu işlemler nedeniyle yüklenerek indirim yoluyla gideremedikleri tutarların yılı içinde mahsuben iadesi mümkün olmadığı takdirde, yüklendikleri tutarların iadesinin ne zamana kadar talep edilebileceği hususu uygulamada çeşitli uyuşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır.

Bu çalışmada, indirimli orana tabi işlemlerin katma değer vergisi iadesinin talep süresi konusunda öncelikle ilgili yasa maddesi ve tebliğlere değinildikten sonra Danıştay kararları incelenerek, bu kararlarda yer alan farklı bakış açılarına yer verilmek suretiyle uyuşmazlıkların çözümüne ışık tutmayı amaçlayan bir değerlendirme yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi Kanunu 29. Maddesi, İndirimli Orana Tabi Mal Teslimleri veya Hizmet İfaları, Zamanaşımı

ABSTRACT

If the refund on account in years is not possible that the taxpayers with the delivery and service performance of the goods subject to discounted rate whose amounts that due to these transactions they cannot compensate through discount, the subject of how long request for refund

* Danıştay Tetkik Hâkimi

of undertaking the amounts can be demanded, in practice causes various conflicts.

In this study, after discussing the law and related communiqués, an evaluation will be made that will shed light on the resolution of the disputes by examining the decisions of the Council of State and taking into consideration the different perspectives of these decisions.

Keywords: Article 29 of the Value-Added Tax Law, Deliveries of Goods Subject to Discount, Time Limits

1. GİRİŞ

Katma değer vergisi, üretim ve dağıtım zincirinin her aşamasında uygulanabilen, harcamalar üzerinden alınan, tarafsız, şeffaf, indirim mekanizması yoluyla işletilen ve nihai tüketici tarafından ödenen bir muamele vergisi türüdür. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, indirim mekanizması yoluyla sisteminin işliyor olması, bu verginin belki de en önemli özelliğidir. Zira üretim ve dağıtım zincirinin her aşamasında ayrı olarak alınması mükerrerliğe neden olacağından, bu sorun indirim mekanizması yoluyla giderilmektedir. Bu usulde mükellefler, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, o dönemdeki teslim ve ifalar üzerinden hesaplanan katma değer vergilerinden indirdikten sonra kalan tutarı da vergi dairesine ödemektedir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde ise indirilemeyen katma değer vergisi sonraki döneme devredilmektedir. Ancak katma değer vergisinden istisna bazı işlemler veya indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak indirim yoluyla giderilemeyen vergi söz konusu ise, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre mükelleflere iade olunmaktadır. Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/6. maddesinde düzenlenmiştir. Bu yetki dahilinde yapılan düzenlemelerin ise Kanun'un ana ilkelerine uygun olması temel şarttır.¹

¹ ÖZBALCI, Yılmaz, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 697.

Vergi iadesinin söz konusu olabilmesi için, yüklenilen verginin iade edilebileceğine ilişkin yasada hüküm bulunması, işlemin gerçekleşmiş olması, yüklenilen bir verginin bulunması ve indirim yoluyla telafi edilememiş olması şartlarının kümülatif olarak sağlanması gerekmektedir. Mükellefler başvuru için gerekli bilgi ve belgeleri temin ettikten sonra nakden veya mahsuben iade talebinde bulunulabilecektir. İndirim mekanizmasından faydalanan mükellefin iadede faydalanamayacağı ise izahtan varestedir.

Katma Değer Vergisi iade alacağının nakden veya mahsuben iade olarak talep edilmesinin zorunlu olması nedeniyle bu tutarın indirim yoluyla telafi edilmek üzere sonraki dönemlere devredilmesi mümkündür. Mükelleflerin iade yerine indirim tercih etmelerinin pek çok sebebi olabileceği gibi bunlardan belki de en önemlisi iadenin daha kısa zamanda alınmasını sağlamasıdır.

Zira iade alacağının indirim yoluyla telafi edilmesi iade prosedürüne tabi değildir. Bu nedenle mükellefin, iade alacağını indirim yoluyla elde etme potansiyeli varsa, iade talebinde bulunmak yerine indirim yoluyla telafi etme yöntemini tercih etmesi beklenir. Tercihlerini indirim yoluyla kullanan mükelleflerin daha sonra bu tercihlerinden vazgeçerek iade yolunu seçmeleri gerekli koşulları yerine getirdikleri takdirde mümkündür.

Mükellefler, indirimli orana tabi mal teslimleri veya hizmet ifaları nedeniyle yüklenerek indirim yoluyla gideremedikleri tutarların iadesini idareden talep etmek üzere başvurduklarında, örneğin; mükellefin 2004 yılında indirimli orana tabi işlemlerinden doğan katma değer vergisi iade alacağı nedeniyle 2008 yılında yaptığı iade talebi, alacaklarının en geç ne zamana kadar idareden talep edileceğine ilişkin olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda herhangi bir süre sınırlaması düzenlemesine yer verilmemiş olması karşısında, konuyu düzenleyen ve idarenin görüşünü yansıtan tebliğlerde; “*indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir*” ibaresinden hareketle, iade talebinin süresinden sonra (izleyen yıl olan 2005 yılından üç yıl sonra) talep süresinin geçirildiği gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. Çünkü azami

iade talep etme hakkı süresi, vergi idaresince hak düşürücü bir süre olarak kabul edilmiştir.²

Bu ve benzeri uyuşmazlıklar nedeniyle mükellefler ticari hayatın akışına uygun olmayan belirsizliklerle karşı karşıya gelmişlerdir. Kanun'da bu konuya ilişkin bir düzenlemenin olmaması uygulamadaki uyuşmazlıkların yanı sıra yargı kararlarında da farklı değerlendirmeleri gündeme getirmiştir ki, aşağıda yer verilen Danıştay kararlarından da görüleceği üzere, konuyla ilgili olarak doğan uyuşmazlıklarda bir içtihat birliği sağlanamamıştır. Nihayetinde, Kanun koyucu 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesine; "*Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir*" düzenlemesini ekleyerek kanundaki bu boşluğu görmüş ve gerekli düzenlemeyi çok açık ve net bir biçimde yapmıştır.

28/02/2009 tarihinde yürürlüğe giren bu esaslı ve yerinde düzenleme, belirsizliklerin giderilmesine ve uyuşmazlıkların çözümüne olan katkısından ötürü bu çalışmanın hareket noktasını belirlemiştir.

2. YASAL DÜZENLEMELER

İndirimli orana tabi mal teslimleri veya hizmet ifaları bulunan mükelleflerine, bu işlemler nedeniyle yüklenerek indirim yoluyla gideremedikleri tutarların yılı içinde mahsuben iadesinin de mümkün olmadığı durumlarda, yüklendikleri tutarların iadesinin ne zamana kadar talep edilebileceği hususu 25/10/1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihteki 29. maddesinde şu şekilde düzenlenmişti; "*Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur, iade edilmez. Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerreriğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye*

² GÜNEŞ, Şibli, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı 254, Haziran 2009, s. 155.

yetkilidir."³ Bazı değişikliklerin yapılması neticesinde Kanununun 29/2. maddesinin son hali ise aşağıdaki gibidir;

"Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir.⁴ Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir.⁵ Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir.⁶ Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı

³ T.C. Resmî Gazete, 18563, 02/11/1984.

⁴ 7104 sayılı Kanununun 8. maddesi ile bu cümlede yer alan "teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. (Yürürlük tarihi 06/04/2018)

⁵ 6770 sayılı Kanununun 16. maddesiyle eklenen cümle. (Yürürlük tarihi 27/01/2017)

⁶ 28/02/2009 tarih ve 27155 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 12. maddesi ile değiştirilen hüküm.

*olmak üzere kaldırmaya;*⁷ *Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*⁸

Maddede geçen ‘yılı içinde indirilemeyen’ ibaresi bu çalışmada üzerinde durulan konu bakımından önemlidir. Zira bu ifade 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliğin 01/01/1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi nedeniyle bu tarihten önceki dönemlerde teslim edilen ve bu teslimlerle ilgili olarak yüklenilen ve indirilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün değildir.⁹ Madde kapsamındaki iadelerin tamamı için yıllık baz esas alınmıştır bu nedenle, iade dönemi olarak bir takvim yılı alınacaktır.¹⁰

3. TEBLİĞLERDE YER ALAN DÜZENLEMELER¹¹

İndirimli orana tabi işlemlerin katma değer vergisi iadesinin talep süresi ile ilgili olarak belirli aralıklarla genel tebliğlerle düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan ilki 85 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’dir.¹² Tebliğde; indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde bulunan mükelleflerin, bu işlemleri dolayısıyla yükledikleri ve yılı içerisinde indirim yoluyla telafi edemedikleri iade edilecek katma değer vergisi tutarını, 74 ve 76 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara göre hesaplayacakları, mükelleflerin, sözü edilen Genel Tebliğlerdeki açıklamalara uygun olarak hesaplanan ve ilgili yıl için geçerli alt sınırı aşan iade tutarlarını, izleyen yılın Kasım dönemine kadar

⁷ Bu cümlenin 5838 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde yer alan “Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya;” ibaresi Anayasa Mahkemesinin 14/2/2012 tarihli ve 28204 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 17/11/2011 tarih ve Esas No: 2010/11, Karar No: 2011/153 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

⁸ 700 sayılı KHK’nın 90. maddesi ile bu fıkarda yer alan “Bakanlar Kurulu” ibareleri “Cumhurbaşkanı”, “Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 09/07/2018)

⁹ ÖZYER, Mehmet Ali, 2002 Yılında Gerçekleştirilen İndirimli Orana Tabi İşlemler Nedeniyle 2003 Yılında İade Edilecek Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, Sayı 258, Şubat 2003, s. 25.

¹⁰ VURAL, Mahmut, İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetlerde KDV İadesi, Mükelleflerin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 94, Ekim 2000, s. 21.

¹¹ <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (21/01/2019)

¹² T.C. Resmî Gazete, 24700, 19/03/2002.

(bu dönem dahil) verilecek 1 numaralı katma değer vergisi beyannamelerinin herhangi birisinde, sonraki döneme devreden vergi tutarından çıkarılmak suretiyle iadesini talep edebilecekleri düzenlemesine yer verilmiştir.

99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde¹³ yer alan düzenlemede ise; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebileceği, iade talebinin en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verileceği, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabileceği, 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebinin en erken izleyen yılın ilk 3 aylık, en geç üçüncü 3 aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

Burada önemli bir noktaya temas etmek gerekir ki o da; 99 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5'inci kısmının yani "*indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.*" ibaresinin iptali istemiyle ilk derece yargı yeri olarak Danıştay 4. Daire'de açılan davanın kabulüne karar verilmiştir. İdare tarafından kararın bozulması istemiyle Vergi Dava Daireleri Kurulu'na yapılan temyiz başvurusu ise oyçokluğu ile reddedilmiştir. Kararın içeriğine ilerleyen sayfalarda ayrıntısıyla yer verilecektir.

119 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde¹⁴ yer alan düzenlemede; iade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesinin ihtiyari olduğu, bu sebeple indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da bu Tebliğin (4) numaralı bölümündeki açıklamalara göre talep etmeleri şartıyla nakden veya mahsuben geri alabilecekleri, ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmalarının mümkün olmadığı düzenlemesine yer verilmiştir.

¹³ T.C. Resmi Gazete, 26225, 11/07/2006.

¹⁴ T.C. Resmi Gazete, 28332, 23/06/2012.

4. 2009 YILINDAN ÖNCEKİ/SONRAKİ DÖNEMLERDE DOĞAN İADE ALACAKLARI AÇISINDAN SÜRE SINIRLAMASI KONUSUNDA VERİLEN DANIŞTAY KARARLARININ İNCELENMESİ

3065 sayılı Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "*yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir.*" ibaresinin uyuşmazlıkların kaynağını oluşturan süre sınırlaması hususu açıklığa kavuşturulurken 2009 döneminden önce ve 2009 döneminden sonra doğan iade alacakları ayrı ayrı değerlendirilecektir.

2009 döneminden önce/sonra doğan iade alacaklarıyla ilgili olarak karar tarihleri dikkate alınarak yargı kararlarına yer verilmek suretiyle, vergi hukukunun önemli bir kaynağı olan içtihatların nasıl bir gelişim gösterdiği yansıtılmış olup, mükelleflerin ve uygulayıcıların izleyeceği yola ışık tutmak amaçlanmıştır. Bu gaye, yargıda şeffaflık ilkesinin ve kararlara erişim hakkının vazgeçilmez gereğidir.

4. 1. 2009 Döneminden Önce Doğan İade Alacaklarında Süre Sınırlaması Konusunda Verilen Kararlar

2009 döneminden önce doğan iade alacaklarına ilişkin uyuşmazlıklar bakımından erişilebilen en eski tarihli karar olan ve bu tarihten sonra verilen kararların yönünü belirleyen ve büyük önem arz eden temel içtihat niteliğindeki kararın içeriğine baktığımızda; davanın 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5'inci kısmının yani "*indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.*" ibaresinin iptali istemiyle ilk derece yargı yeri olarak Danıştay 4. Daire'de açıldığını ve dairece davanın kabulüne karar verildiğini görmekteyiz. Kararda; "*kişilerin haklarının kısıtlanmasının veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin Anayasa'nın "vergi ödevi" ne ilişkin 73. maddesi uyarınca "verginin kanuniliği" ilkesi gereğince ancak kanunlarla yapılabileceği, vergi hukukundaki sürelerin genellikle "hak düşürücü" nitelikte olduğu, kanunda belirlenen sürede kullanılmaması durumunda o hakkın kaybının söz konusu olduğu, bu nedenle, kişilerin bir takım*

haklarının kısıtlanmasının veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemeler, Anayasa'nın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak kanunlarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin tebliğ ile yapılmasının olanaklı olmadığı, hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamayacağı, aksi düşüncenin yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesinin kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacağı" gerekçesine yer verilmiştir.¹⁵ İdare tarafından kararın bozulması istemiyle Vergi Dava Daireleri Kurulu'na yapılan temyiz başvurusu ise oyçokluğu ile reddedilmiştir.^{16 17}

Bu karar tarihinden sonra verilen bir başka karara bakacak olursak, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen kararın emsal alındığını açıkça görebiliriz.

Davacı mükellefin 2004 yılında indirimli orana tabi işlemlerinden doğan katma değer vergisi iade alacağı nedeniyle 2005 yılından sonra yaptığı iade talebinin reddine ilişkin işlemin iptali istemini "*indirimli orana tabi faaliyet gösteren mükelleflerin, teslim ve hizmetin gerçekleştiği dönemde indiremedikleri vergileri yıl içinde mahsuben iade alabileceği, yıl içinde mahsuben iade edilmeyen verginin ise nakden*

¹⁵ Danıştay 4. Daire, T:11/11/2014, E:2011/6002, K:2014/6689. (Bu karar ve bundan sonra atıf yapılan kararların Danıştay tarafından yayımlanmıştır.)

¹⁶ Vergi Dava Daireleri Kurulu, T:27/05/2015, E: 2015/223, K:2015/269.

¹⁷ Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında yer alan karşı oyda ise; 3065 sayılı Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrasının, uyumsuzluk konusu dönemde yürürlükte olan şekliyle yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği hükme bağlanmakla birlikte, iade başvurularının hangi süre için yapılacağı belirtilmediği, bu durumda mükellefler hiç bir süre ile bağlı kalmaksızın istedikleri zaman iade başvurusu yapabileceklerinden yılı içinde mahsup edilemeyen vergilerin iadesine ilişkin süre, Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında "izleyen yıl içinde" mükellefin isteğine bağlı olarak sınırlandırıldığı, bu sınırlamanın, mükelleflerin bu süre zarfında iade haklarını kullanmadıkları takdirde, iade haklarını kaybedecekleri anlamına gelmediği, iade hakkını kullanmayı tercih etmeyen mükelleflerin alacaklarını indirim yoluyla telafi imkanlarının baki kaldığı, dolayısıyla, iptali istenilen ilgili düzenlemenin mükelleflerin tercihine bağlı olan iade haklarının kullanımında her hangi bir hak kaybı meydana getirmedeği ve dayanağı Yasa hükmüyle öngörölmüş bir hakkın kullanımını sınırlandırıcı bir nitelik de taşımadığı gerekçesine yer verilmiştir.

iade edileceği ve söz konusu iade talepleri için süre sınırı getirilmediği, sınırlamanın 2009/2. ayda kanuna eklendiği ve kanunların hiyerarşik olarak genel tebliğlerin üstünde olması nedeniyle kanunla verilen bir hakkın genel tebliğ ile sınırlandırılmayacağı" gerekçesiyle kabul eden mahkeme kararı, Danıştay 3. Dairesi'nce onanmıştır.^{18 19}

Bir başka kararda ise; davacının 2005 yılına ait indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi iade alacağına ilişkin talebinin idarece reddi üzerine açılan davada, *"dava konusu işlemin içeriğinin iade talebi olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 29/2. maddesinde, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği hususunun belirtildiği, Kanunla tanınan bir hakkın, kanun hükmünde öngörülmediği halde, genel tebliğ gibi ikincil bir mevzuatla kapsamının daraltılmayacağı, bu durumun hukuk devleti ilkesinin normlar hiyerarşisi prensibine aykırılık teşkil edeceği" gerekçesiyle davanın kabul eden mahkeme kararının temyizi üzerine Danıştay 4. Dairesi'nce; "davacı tarafından süresinde verilen 2006 yılı KDV beyannameleriyle herhangi bir iade talebinde bulunmadığı, 2008 yılında verilen düzeltme beyannameleriyle 2005 yılı için iade talep edildiği, davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerinin idarece kabul*

¹⁸ Danıştay 3. Daire, T:17/11/2014, E:2013/4706, K:2014/5261.

¹⁹ Danıştay 9. Dairesinin, T:26/05/2016, E:2004/2415, K:2006/8999 sayılı kararıyla; davacı kooperatifin 2000 yılına ilişkin indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi iade talebinin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde (74, 76, 82 ve 85 sayılı) öngörülen sürelerden sonra yapılmış olması nedeniyle geri alınması gerektiği gerekçesiyle düzenlenen inceleme raporuna istinaden 2001/Aralık dönemine ilişkin olarak yapılan katma değer vergisi tarhiyatının terkinini istemiyle açılan davada, *"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2. maddesinden başvuru süresiyle ilgili herhangi bir hüküm getirilmediği, Kanunda olmayan kısıtlayıcı nitelikteki bir hükmün genel tebliğle getirilmesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu" gerekçesiyle kabul eden mahkeme kararı onanmıştır. Kararda yer alan karşı oyda; Kanunun 29. maddesinin 2. fıkrasının 01.01.1999 tarihinde geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanunla değiştirilen ve olay tarihinde yürürlükte bulunan ikinci cümlesinde katma değer vergisi iadesinde aylık iade ilkesinin yıllık olarak değiştirildiği, bu durum karşısında, olayda davacının iade isteminin 82 seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklanan sürelerden sonra yapıldığı anlaşıldığından, katma değer vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddinde aykırılık bulunmadığından Mahkeme kararının bozulması gerektiği ifade edilmiştir. Danıştay 3. Daire, T:26/05/2016, E:2013/8165, K:2016/5203 sayılı kararı da bu yöndedir.*

edilmediği ve bu durumun 09/02/2009 tarih ve 5503 sayılı yazıyla, 85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 4. maddesi uyarınca davacının tercih hakkını genel indirim yoluyla kullanmış olduğu gerekçesiyle düzeltme beyannamelerinin kabul edilmediğinden bahisle iade talebinin reddedildiği görüldüğü, bu nedenle davacı tarafından indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergilerine ilişkin iade talebinin kanuni süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannameleri yoluyla yapıldığı ve tercih hakkının iade yerine genel indirim yoluyla kullanıldığı sabit olduğu" gerekçesiyle kararın bozulmasına karar verilmiştir.²⁰

İlk bakışta bu karar yukarıda yer verilen mahkeme kabul kararlarını onayan Daire kararlarıyla çelişiyormuş gibi görünse de, dava konusu işlemin içeriğine dikkatle baktığımızda farklı bir hususun söz konusu olduğunu görürüz. Zira, davacı tarafından süresinde verilen 2006 yılı KDV beyannameleriyle herhangi bir iade talebinde bulunulmamış, 2008 yılında verilen düzeltme beyannameleriyle 2005 yılı için iade talep edilmiştir. Ancak burada davacının 85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 4. maddesi uyarınca tercih hakkını genel indirim yoluyla kullanmış olması farklılık arz eder. İdarece bu nedenle düzeltme beyannameleri kabul edilmemiş ve iade talebi reddedilmiştir. Davacının tercih hakkını genel indirim yoluyla kullanmış olması nedeniyle mahkemenin kabul kararı bozulmuştur. Bu karar göstermektedir ki, Danıştay'a göre; indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin iadesinde 85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ve 96 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan genel indirim yolu tercih edildikten sonra nakden iade talep edilemeyeceği hususu, hakkın özüne dokunan bir sınırlama değil, seçimlik bir tercih hakkının kullanımudur.

Başka bir karara baktığımızda; davacının 2008 takvim yılında gerçekleşen indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle doğan katma değer vergisi iadesini 2012 yılında düzeltme beyannamesi ile talebinin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı kabul eden mahkeme kararı "*iadenin doğduğu tarihten itibaren verilecek KDV beyannamelerinde gösterilmesi, mahsup yoluyla iade edilemediğinden iadesi gereken kısım*

²⁰ Danıştay 4. Daire, T:18/05/2016 E:2016/3047, K:2016/2409.

için de (ihtilaflı yıl için) 2009/Kasım dönemi KDV beyannamesinin verilme süresinin son günü olan 24 Aralık 2009 günü iade talebinde bulunulması gerekirken; bu tarihe kadar mahsup yoluyla iade talebinde bulunmayan davacı şirketin, daha sonra düzeltme beyannamesi ile 2012 yılında yaptığı iade talebinin kabul edilmemesi yolundaki davalı idare işleminde hukuka aykırılık bulunmadığından yukarıda belirtildiği gibi süresinde iade-mahsup hakkını kullanmayan davacı şirketin, daha sonraki düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunmasının hukuki dayanağı bulunmadığı" gerekçesiyle oyçokluğuyla bozulduğunu görmekteyiz." ^{21 22 23}

²¹ Danıştay 4. Daire, T:08/12/2017, E:2013/3340, K:2017/9315.

²² Dairenin 22/02/2016 tarihinde verilen bir başka kararında ise; davacı tarafından 2008 yılında bitirilen inşaat işi nedeniyle indirimli orana tabi işlemlerinden dolayı telafi edilemeyen katma değer vergisine yönelik 2009/8 dönemi için 20/07/2010 tarihli tahakkuk fişi ekinde verilen düzeltme beyannamesi ile yapılan iade isteminin reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2. maddesi ile 85 Nolu Genel Tebliğin A-2 ve A-4 bölümlerinde yer alan düzenlemeler uyarınca süresinde mahsup talep edilmediği gerekçesiyle mahsup ve iade talebinin reddi yolunda işlem tesis edilmiş ise de; yasada belirtilen kurallara uygun olarak zaman aşımı süresi içerisinde her zaman iade mahsup talebinin yapılabileceği ve ödevlinin idareyi yanıltması/yalan beyanda bulunması veya vergi ziyana sebebiyet vermesi de söz konusu olmadığından idarece salt bu gerekçe ile davacının talebinin kabul edilmeyerek ret işlemi tesis olunmasında hukuka aykırılık bulunmadığı" gerekçesiyle davayı kabul eden mahkeme kararı, oyçokluğuyla onanmıştır. Kararda davacının başvuru süresi ve şekli açısından belirlenen usul ve esaslara uygun bir biçimde iade başvurusu yapmadığı tartışmasız olduğundan yürüttüğü inşaat işlerine ilişkin davacının katma değer vergisi iadesi talebinin reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından işlemi iptal eden Mahkeme kararının bozulması gerektiği karşı oyu yer almıştır.

²³ Danıştay 4. Daire, T:06/11/2018, 2016/2799 E., 2018/10444 K. sayılı kararıyla; davacı tarafından, 2007 yılında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenmiş olduğu ve indirim yoluyla gideremediği 925.713,87 TL tutarındaki katma değer vergisinin iadesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin 11/12/2012 tarih ve 68150 sayılı işlemin iptali ve iade alacağının faiziyle iadesi istemiyle açılan davayı "indirimli orana tabi işlemler ile ilgili iade talepleri konusunda süre sınırlaması öngören 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29. maddesinin 2. fıkrasında yer alan yasal düzenlemenin, indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştirildiği 2007 yılından sonra 28/02/2009 tarihinde yürürlüğe girdiği yani 2007 yılında yapılan indirimli orana tabi işlemlere bağlı olarak doğan iade talepleri yönünden 2007 yılında indirimli orana tabi işlemler gerçekleştirilirken bahse konu yasal düzenlemenin yürürlükte bulunmadığı; kaldı ki söz konusu yasal düzenlemeye göre davacının en geç 2008/12 dönemine kadar iade talebinde bulunması gerekmesine karşın, yasal düzenlemenin 2008/12 döneminden

Burada üzerinde durulması gereken husus, uyuşmazlık konusu dönemin 2008 dönemi olmasıdır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesi ile iade taleplerine getirilen süre sınırlaması 28/02/2009 gün ve 5838 sayılı Kanunla getirilmiştir. Bu düzenlemenin 28/02/2009 tarihinde yürürlüğe girmiş olması demek ise, dava konusu uyuşmazlık bakımından, 2008 dönemine ilişkin olarak en erken iade talebinin 2009/Ocak dönemi KDV beyannamesi ile beyannamenin verilme süresinin son günü olan 24 Şubat 2009 tarihine kadar, en son iade talebinin ise 2008/Kasım beyannamesi ile 24 Aralık 2009 tarihine kadar iade talebinde bulunulması gerektiğinden, davacının bu tarihten önce yani 28/02/2009 tarihindeki kanuni düzenlemeyle davacının anılan tarihlere kadar iade talebinde bulunması gerektiğini Resmi Gazete'de yayımlanan kanun maddesiyle öğrenmiş olmasıdır.

Kanaatimizce, "ignorantia juris non excusat" yani kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesinden hareketle bu sonucu ulaşılabilecek olsa da, Kanun'a 2009 yılında getirilen bu sınırlayıcı hükmün 2009

sonra 28/02/2009 tarihinde yürürlüğe girdiği dolayısıyla söz konusu yasal düzenlemenin, 2007 yılına ilişkin indirimli orana tabi işlemler ile ilgili iade taleplerine uygulanmasının mümkün bulunmadığı; bu nedenle nakden iade talebinin, beş yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceği, nitekim davacı tarafından söz konusu nakden iade talebinin beş yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde yapıldığı görüldüğünden; davacı şirketin 2007 yılında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenmiş olduğu ve indirim yoluyla gideremediği vergilerin nakden iadesi talebinin, süresinden sonra iade talebinde bulunduğu gerekçesiyle reddedilmesine ilişkin dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı, yasal faiz isteminin ise; hukuken öngörülmeven bir verginin tahsili sonrası doğan zararın tazmini hususunun da bir hukuk devletinde, Anayasanın 125. maddesinin "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür." hükmünde tanımını bulan "İdarenin Sorumluluğu" ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği, bu haliyle ihtilafta, iadesi gereken tarihten işbu karara göre iadesi tarihine kadar geçen süre içinde kullanımından mahrum kalan tutarın bu husustaki genel hükümleri içeren 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanmak suretiyle davacıya iadesi gerektiği" gerekçesiyle kabul eden mahkeme kararı, oyçokluğuyla onanmıştır. Kararda yer alan karşı oyda ise; söz konusu değişiklik ile tebliğ hükmünün aynı doğrultuda olduğu gerekçesiyle süresinde iade-mahsup hakkını kullanmayan davacı şirketin, daha sonraki düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunmasının hukuki dayanağı bulunmadığından temyize konu Mahkeme kararının bu gerekçe ile bozulması gerektiği ifadelerine yer verilmiştir.

dönemi ve sonraki dönemler için uygulama alanı bulacağı yolunda bir yorum getirilmesi de tabiidir.

4. 2. 2009 Yılından Sonraki Dönemlerde Doğan İade Alacakları Açısından Süre Sınırlaması Konusunda Verilen Kararlar

Danıştay 4. Dairesi'nin 23/03/2015 tarihinde verilen kararında; davacı tarafından 2010 ve 2011 yıllarında yaptığı indirimli orana tabi teslimleri nedeniyle yüklendiği katma değer vergisinin 19/02/2013 tarihli 2012/12. dönemine ilişkin katma değer vergisi iadesi tasdik raporuna istinaden iadesi talebiyle yaptığı başvurunun, 119 seri No'lu Katma Değer Vergisi Tebliğinin 5. maddesine istinaden iade talebinin süresi içinde yapılmadığından bahisle reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı 119 seri No'lu Katma Değer Vergisi Tebliği hükümleri uyarınca indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilmeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek katma değer vergisi beyannameleri ile yapılabileceği, bu süre geçirildikten sonra Aralık dönemine ait olup Ocak ayı içinde verilen katma değer vergisi beyannamesi ile yapılan iade talebinin reddine dair işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden mahkeme kararı "*3065 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 29. maddesinin 2. fıkrasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, söz konusu yetkinin, iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işlemi yapılırken hangi belgelerin aranılacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olduğunun kabulünün zorunlu olduğu, hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılmasının söz konusu olmadığı, kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesinin kuvvetler ayrılığı prensibine ters düştiği, Kanunda iade talebi konusunda bir süre sınırlaması öngörülmediği, bu nedenle, bu tür taleplerin genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceğinin kabulü gerektiğinden, kanunda öngörülmeyen bir süre sınırlaması getiren tebliğ hükümlerine istinaden davacının talebinin reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı*" gerekçesiyle kararın bozulmasına karar verilmiştir.²⁴ Ancak karar düzeltme aşamasında mahkeme kararı onanmıştır.²⁵

²⁴ Danıştay 4. Daire, T:23/03/2015, E:2014/5785, K:2015/976.

²⁵ Danıştay 4. Daire, T:01/06/2016, E:2015/7663, K:2016/2695.

Karar düzeltme safhasında mahkemenin ret kararının onanmasıyla ulaşılan sonuç göstermektedir ki; 2009 döneminden sonra doğan iade alacaklarında talep süresi bakımından artık tartışmaya açık bir husus kalmamıştır. Zira kanun koyucunun iradesiyle, bu dönemler için, yılı içinde mahsuben iade edilmeyen tutarın izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak en geç Kasım dönemine ait olup Aralık dönemi içinde verilecek katma değer vergisi beyannameleri ile yapılabileceği çok açık bir biçimde düzenlenmiştir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi iadesinin talep süresiyle ilgili olarak kanun maddelerine, özelgelere, tebliğlere ve bir sistematik içerisinde yargı kararlarına yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yukarıda ayrıntısıyla yer verilen ve karar tarihleri doğrultusunda sıralanan yargı kararlarında; 2009 döneminden önce doğan vergi alacağının iadesinde yapılacak taleplerin genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceği, 2009 döneminden sonra doğan vergi alacağının iadesinde yapılacak taleplerin ise en son tarihli karar ve çoğunluk görüşü dikkate alındığında, bu hususta 2009 yılından itibaren kanuni düzenleme bulunması nedeniyle yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi alacağının doğduğu vergilendirme dönemini izleyen yıl içinde talep edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Kanaatimizce, Kanun koyucunun 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesine; "*Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir*" düzenlemesini eklemekteki niyeti kanundaki bu boşluk nedeniyle mükellefler ve idare arasında yaşanan uyuşmazlıklara son verilmesidir. Dolayısıyla düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla artık iade talebinin genel zamanaşımı süresinde yapılabileceği sonucuna ulaşamayacaktır.

Uygulamada tereddüde düşülen hususların aydınlatılmasına olan katkısı ve uygulayıcıların vergi hukukunun diğer kaynaklarına erişimlerine nazaran yargı kararlarına erişimlerinin, kararların henüz istenilen oranda

yayımlanamaması sebebiyle güç olduğu dikkate alındığında, konuyla ilgili yargı kararlarının bu çalışma içerisindeki yeri büyük bir önemi haizdir.

Ancak yargı kararlarının, içtihadı birleştirme kararları hariç olmak üzere, vergi hukukunun tali kaynakları içerisinde yer alıyor olması yani sadece ilgisine etki eden, vergi idaresinin ve hatta mahkemelerin bile aynı durumdaki olay ve kişilerde bu kararlara uyma zorunluluğunun olmaması sebebiyle, her zaman için farklı bir yargısal yoruma açık olduğu ve aynı konuya ilişkin kararların sonucunun farklılaşabileceği hususu da dikkatlerden kaçmamalıdır.

KAYNAKÇA

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

119 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

Danıştay Kararları

ÖZBALCI, Yılmaz, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

ÖZYER, Mehmet Ali, 2002 Yılında Gerçekleştirilen İndirimli Orana Tabi İşlemler Nedeniyle 2003 Yılında İade Edilecek Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, Sayı 258, Şubat 2003.

VURAL, Mahmut, İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetlerde KDV İadesi, Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 94, s.21, Ekim 2000.

GÜNEŞ, Şibli, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı 254, s.155, Haziran 2009.