

İNDİRİMLİ ORAN KDV İADESİNDE DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİLMESİNDE SÜRE SINIRI VE DANIŞTAY DAVA DAİRELERİ KURULU KARARLARININ YORUMLANMASI

I-GİRİŞ

İndirimli oran katma değer vergisi iade uygulaması mevzuatın karışık hale gelmiş konularından biri durumundadır. Son düzenlemeler ile 15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 23 seri numaralı Tebliğ ile KDV Uygulama Genel Tebliğinde değişikliğe gidilmiştir. KDV uygulama Genel Tebliğinde yapılan son değişiklik sonrası katma değer vergisini talep etmede var olan süre sınırına ayrıca bu sürede ve en geç 31.12. tarihinde kadar listeleri elektronik ortamda sisteme yükleme ve eğer verilerde yine bu süre sonuna kadar düzeltme gerekli ise düzeltme beyannamesi verilmesi gerektiği eklenmiştir.

Gerekli listelerin sisteme geç yüklenmesi ve düzeltme beyannamesinin izleyen yılsonuna kadar verilmemesi hali 23 seri numaralı tebliğ ile hak düşürücü süre olarak açıklanmış bulunmaktadır.

Mevzuattaki son durum yazımızda ele alınan 4 adet soru ile yorumlanmaya çalışılmıştır. Sorulara yanıt aranırken KDV iadesi sistemi ile ilgili 3065 sayılı Kanununun 29/2 maddesi ve KDV Uygulama Tebliği yanında iki adet Danıştay Dava Dairesi kararı ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu düzeltme hükümlerinin konu ile ilgili uygulanma imkânı da değerlendirilmiştir. Konu platform toplantısında görüşülmüş ve sonuç bölümünde görüşlere yer verilmiştir.

II-KDV MEVZUATINDA DURUM

İndirimli orana tabi işlemlerde Katma Değer Vergisi İadesi Kanununun 29/2'nci maddesi düzenlenmiştir. Buna göre;

“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 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. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi,

Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir.

Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Maliye Bakanlığı bu maddeden gelen yetkisini kullanmış ve KDV Uygulama Genel Tebliğinde yaptığı düzenleme sonucu sistem aylık veya yıllık KDV iadesi talep edecek şekilde işletilmektedir. İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler iade taleplerini dilerse aylık (sadece konut teslimleri için yıl içinde nakit iade sistemi çalışmaktadır), dilerse yıllık olarak yapabilmektedir. 15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 23 seri no.lu tebliğde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

“Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.”

“Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur.”

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1:(Y) Gıda A.Ş., 2019 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15/11/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebine ilişkin yüklenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yüklenilen KDV listesini 15/7/2021 tarihinde sisteme girmiştir.

Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebini süresinde beyan etmekle birlikte, yüklenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmedikten mükellefin iade talebi reddedilecektir.

Görüldüğü üzere gerekli listelerin sisteme geç yüklenmesi hak düşürücü olarak ele alınmaktadır. Tebliğde devam eden örnekte ise düzeltme beyannamesinin de geç verilmesi halinde hakkın kullanılamayacağı açıklanmış durumdadır.

III-DANIŞTAY DAVA DAİRESİ KARARLARI

İndirimli oran KDV iadesinde iade talep ve düzeltme beyannamesi verme süresi öteden beri tartışma konusu olmuştur. Aşağıda belirtilen iki ayrı Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararı zaman içinde tebliğlerin uygulanması için davalar açılmış olsa da özü itibariyle yasa maddesinde süre sınırlaması olmadığı için Vergi Usul Kanunu düzeltme zaman aşımı süresi içinde her zaman iade talebinin mümkün olduğunu karar altına almışlardır.

Daha sonra şu anki uygulamaya yön veren 29/2'nci maddesini izleyen yıl ibaresi eklenmiş ve Danıştay kararlarında eksik bulunan ve kanuna dayanmadan sınır konulamaz şeklindeki boşluk giderilmiştir.

Danıştay kararları idarenin usul ve esas belirleme yetkisini yorumlarken hukuk güvenliği, verginin kanuniliği, geçmişe yürümezlik ilkesi, kuvvetler ayrılığı yönünden fonksiyon gaspı ilkelerinden hareket etmiştir.

Aşağıda kararların ilgili bölümleri ele alınmıştır.

Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No :2015/223

Karar No :2015/269

Karar Tarihi: 27.05.2015

Maliye Bakanlığına verilen yetkinin, iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranılacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olduğu, kişilerin haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin, Anayasanın “vergi ödevi”ne ilişkin 73’üncü 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 sözkonusu olduğu, bu nedenle, kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören; hakkın özüne dokunabilecek düzenlemelerin tebliğ ile yapılmasının söz konusu olamayacağı, kanunda öngörülme bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesinin, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi fonksiyon gaspına da yol açacağı, bu durumda, 3065 sayılı Kanunda öngörülme bir süre sınırlandırması getiren 99 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5. bölümünde yer alan düzenlemenin kanuni dayanağı olmadığı gerekçesiyle dava konusu düzenlemeyi iptal etmiştir.

Karar metni aynen aşağıdaki gibidir;

"Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü: Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay 4. Dairesinin 11.11.2014 gün ve E:2011/6002, K:2014/6689 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, 27.05.2015 gününde oyçokluğuyla karar verildi".

Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No.: 2018/110

Karar No.: 2019/374

Karar Tarihi: 12.06.2019

Anayasa'nın 2. maddesinde yer verilen Hukuk Devletinin korumakla yükümlü olduğu evrensel ilkelere biri hukuk güvenliği ilkesidir. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de gerçekleştirdiği yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır. Hukuki güvenlik, kural olarak kanunların geriye yürütülmemesini de kapsamaktadır. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi

uyarınca kanunlar, kazanılmış hak, kamu düzeni, kamu yararı ve mali haklarda iyileştirme gibi ayrıksı durumlar dışında kural olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin gerçekleştiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade etmektedir. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe etkili olmaması, hukukun temel ilkelerindedir.

Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi, hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşımaktadır. Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de hukuki güvenliği sağlama amacına yönelik olup vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermediği gibi mükellefler açısından bir hakkın elde edilmesi anlamında sonradan ortaya çıkacak kısıtlamaların da kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylara uygulanmasını gerektirmektedir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği 2007 yılında yürürlükte bulunan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesinde düzenlenen iade talepleri konusunda herhangi bir süre sınırlandırması öngörülmemiştir. Kanunun, 5838 sayılı Kanunla değişik halinde yer alan "yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği" ne ilişkin düzenlemenin, verginin dönemselliği ilkesi de dikkate alınarak bu Kanun'un yürürlüğe girdiği 28/02/2009 tarihinden sonraki dönemlerde gerçekleşecek vergiyi doğuran olaylara ilişkin olarak uygulanabileceği tabiidir.

Bu durumda, davacının 2007 yılı indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade talebi, anılan yılda yürürlükte olan Kanun hükmü uyarınca, genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman gerçekleştirilebilecektir. Bu nedenle, 2007 yılını izleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinden birinde yapılmadığından bahisle iade talebinin reddedilmesine ilişkin uyuşmazlık konusu işlemlerde hukuka uyarlık bulunmadığının anlaşılması karşısında, ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Yukarıdaki iki kararda vurgulanan kanundaki madde eksikliği 3065 sayılı kanunun 29/2'nci maddesine 28.02.2009 tarihinden sonraki olayları kapsayacak şekilde giderilmiştir. Bu tarihten sonra KDV iadesinin iade talebinin izleyen yılsonuna kadar yapılması hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü üzere yasada sadece en geç izleyen yıl içinde talep edilmesi düzenlenmiş bulunmaktadır. Diğer deyişle süresinde iade talebinde bulunan mükellefin talep ettiği iadeyi

düzeltilici yönde beyanname vermesi hali yasada düzenlenmemiştir. Maliye Bakanlığının usul ve esas belirleme yetkisini düzeltme beyannamesini izleyen yıl içinde vermeyenler için hak düşürücü olarak sınırlaması anlamında kullanıldığı bir durum söz konusudur.

İndirimli orana tabi işlem gerçekleştirilip buna ait iade talebini izleyen yıl içinde yer alan vergi dönemlerinden birinde yapan mükellefin sonraki dönemde hesaplama eksikliği veya fazlası nedeniyle düzeltme beyannamesi vermesini engelleyen yasal düzenleme yoktur. Bu durumdaki mükelleflerin düzeltme beyanı ile zamanında iade talebinde bulunduğu beyannameyi mutlaka izleyen yıl kavramı ile sınırlamak doğrumu dur? Bu düşüncelerle platformda aşağıdaki 4 soruya yanıt aranmış ve katılımcıların eğilimleri yazımızın sonuç ve değerlendirme bölümünde yer almıştır.

IV-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Platform görüşmelerinde yasa, tebliğ ve yukarıda belirtilen Danıştay kararları ve gerekçeleri ele alınmış aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır.

1-İzleyen yıl içinde iade talep hakkını Ocak-Kasım dönemleri olarak sınıflandırmanın doğru olup olmadığı hususu

Platformda yer alan bir görüş; 29/2'nci maddede yer alan izleyen yıl tabirinin Ocak-Kasım arasındaki dönemi kapsamasının uygun olduğu, Aralık dönemi KDV beyannamesi verilme süresinin bir sonraki yıla sarkması nedeniyle Aralık döneminin uygulama dışında tutulmasının normal olduğu şeklindedir.

Diğer bir görüşe göre ise Aralık döneminde de beyanda ve talepte bulunulmasının yasaya aykırı olmadığı vurgulanmıştır.

2-Sürelere uygun olarak yapılan iade taleplerine ilişkin düzeltme beyanı Aralık dönemi sonuna kadar yapılmalıdır şeklinde tebliğ açıklamasının yasaya uygun bulunup bulunmadığı hususu

İkinci soru üzerine yapılan konuşmalarda yasanın sadece iade talep süresi ile ilgili sınırlama getirdiği düzeltme beyannamesi verilmesi ile ilgili yasanın düzenleme içermediği çoğunluk tarafından benimsendiği görülmüştür. Tebliğ ile bu konuda sınırlama getirmenin yukarıda bahsedilen 2 adet Danıştay Daireleri Kurulu kararındaki gerekçelerle mümkün olmaması gerektiği belirtilmiştir. Bu itibarla 23 no.lu Tebliğin 29/2'nci maddeyi genişlettiği ve uygun olmadığı çoğunluk görüşü olarak ifade edilmiştir. Listeleri sisteme geç girmek düzeltme

beyanının geç vermek gibi nedenlerle KDV iadesini ortadan kaldırmak doğru bulunmamıştır.

3-Yukarıdaki sorulara aranılacak yanıtın V.U.K.'nda yer alan düzeltme zaman aşımı hükmü kapsamında yapılan düzeltme beyanları ile mümkün olup olamayacağına ilişkin husus

İkinci şıkta yer alan sorunun devamı niteliğindeki bu soruya paralel olarak çoğunluk görüşü ile Vergi Usul Kanunu düzeltme hükümlerinin uygulanmasının mümkün olacağı şeklinde görüş verilmiştir. İndirimli oran KDV iadesi talebinin en geç izleyen yıl içinde yapılması kaydıyla daha sonra V.U.K. hükümlerine göre düzeltme beyanında bulunulmasının mümkün olduğu görülmüştür.

4-Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararında uygulanan iade talep sınırlamasının kanunla yapılması gerektiği ifade edilmesine rağmen 23 seri no.lu Tebliğ ile yapılan düzenlemenin yeniden konuyu tartışılabilir hale gelmesi hususu

Kanunda sadece iadenin ilgili yılı izleyen yıl içinde yapılması süreye bağlanmıştır. Bakanlığın usul ve esasları düzenleme yetkisi kapsamında listenin geç verilmesi nedeniyle iade talebini red eden düzenlemesi iki adet Danıştay kararındaki gerekçeler ile yeni uyuşmazlıklara yol açacaktır. Konu tartışılabilir hale gelmiştir. Platform çoğunlukla bu görüşü ifade etmiştir.

Platformda indirimli oran KDV iadesi ile kanunun 32'nci maddesine göre yapılan KDV iadelerinin aynı esaslara bağlanmasının daha uygun olacağı ve fark olmaması gerekliliği noktasında ortak bir görüş ortaya konulmuştur.