

T.C.

DA NI Ő T A Y

Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No :2015/223

Karar No :2015/269

Anahtar Kelimeler: İndirimli Oran, Katma Değer Vergisi İade, 99 Seri No'lu KDV Tebliği
Özeti :

1- 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5'inci bölümünün "indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir." kısmının iptali istemiyle açılan dava;

2- Kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak kanunlarla yapılabileceği, böyle bir düzenlemenin tebliğ ile yapılmasının olanaklı olmadığı hakkında.

Temyiz Eden : Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)

Karşı Taraf : ... Su İçecek Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi Vekili : Av. ...

İstemın Özeti:11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5'inci bölümünün "indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir" kısmının iptali istemiyle açılmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesi, 11.11.2014 gün ve E:2011/6002, K:2014/6689 sayılı kararıyla; her ne kadar dava konusu Genel Tebliğ, 26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış ise de sözkonusu Genel Tebliğin yürürlükte olduğu dönemlerde uygulandığı ve bireysel işlemlere dayanak alındığı gözönünde bulundurulduğunda, Tebliğin hukuka uygunluğunun bu aşamada incelenmesinin Hukuk Devleti ilkesinin bir gereği olduğu, nitekim, dosya içeriğinden, anılan Genel Tebliğin davacı hakkında tesis edilen bireysel işleme dayanak olarak gösterildiğinin anlaşıldığı, davacının 2007 ve 2008 yıllarında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan iade alacağına yönelik yaptığı başvurusunun Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve 57578 sayılı işleminde, uyuşmazlık konusu Genel Tebliğ esas alınarak reddi üzerine, işlemin tesis tarihine göre 05.07.2011 tarihinde açılan davanın süresinde olduğu anlaşıldığından, davalı idarenin süre def'inin yerinde görülmediği, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle değişik 29'uncu maddesinin, davacının iadesini talep

ettiği katma değer vergisinin ait olduğu dönemde yürürlükte olan 2'nci fıkrasında, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, şu kadar ki 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, 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 veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği, Bakanlar Kurulunun, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığının ise bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmünün yer aldığı, her ne kadar, 3065 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, 18.12.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle yapılan değişiklikle, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği hükmü getirilmiş ise de bu değişikliğin, yürürlüğe girdiği 18.12.2009 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergisel işlemlerde uygulanma olanağı bulunmadığı, 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1.5. bölümünde 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 verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek katma değer vergisi beyannameleri ile yapılabileceği düzenlemesine yer verildiği, 3065 sayılı Kanunun uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan haliyle, 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkinin, iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranacağı 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 süre sınırlandırması getiren 99 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5. bölümünde yer alan düzenlemenin kanuni dayanağı olmadığı gerekçesiyle dava konusu düzenlemeyi iptal etmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından, davacının katma değer vergisi iadesini 99 sayılı KDV Genel Tebliğinde öngörülen sürelerde istemediği, bunun iade hakkının rızaen kullanılmayacağı anlamına geldiği, iade

talep hakkını kullanmayan davacının indirim hakkının devam ettiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi : Mevlüt AKPINAR Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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.

KARŞI OY

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle değişik 29'uncu maddesinin, davacının iadesini talep ettiği katma değer vergisinin ait olduğu dönemde yürürlükte olan 2'nci fıkrasında, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin ise 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 veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği, Bakanlar Kurulunun, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığının ise bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kuralına yer verilmiştir. 5615 ve 5838 sayılı Kanunlarla 3065 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinde indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili iadeler konusunda bazı düzenlemeler yapılmış ve anılan fıkra ile yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin maddede sayılan borçlarına mahsuben iade edilebileceği belirtilmiş, Maliye Bakanlığının, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi korunmuştur. Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 2006 ve izleyen yıllarda gerçekleştirilecek indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu kapsamda, KDV Kanununun

28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmının, bu Tebliğın (1.2.) bölümünde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsup edileceği belirtildikten sonra, anılan tebliğın "Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi"ne ilişkin durumu düzenleyen ve dava konusu edilen 1.5. Kısmında ise indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağıın 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 verilecek, 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 açıklanmıştır. Katma değer vergisi her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergidir. Verginin bu özelliği, alış ve giderler üzerinden ödenen verginin, teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiden mahsup edilerek kalan tutarın vergi dairelerine yatırılması suretiyle gerçekleşir. Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri için belli şartlar dahilinde iade imkanı bulunmaktadır. Bu iadeler nakden veya mahsuben alınabilmektedir. Nakden iadelerde aranan şartlar mahsuben iadelere göre daha ağırdır. Genellikle mahsuben iadeler teminat veya inceleme raporu aranmadan yerine getirilir. Bu durum, mahsuben iadeleri nakden iadeye göre daha cazip hale getirmektedir. Katma Değer Vergisi iadelerinin tabi olduğu esaslar 3065 sayılı Kanun'da detaylı olarak belirlenmemiş, uygulama usul ve esaslarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilerek esnek bir yapı oluşturulmasına imkan tanınmıştır. Anılan Kanun'un 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak 74, 76, 85 ve 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliğleriyle indirimli orana tabi mal ve hizmet satışları nedeniyle iade hakkını kullanacak mükelleflerin tabi oldukları usul ve esaslar duyurulmuştur. Bu belirlemede katma değer vergisinin sahip olduğu indirim mekanizması dikkate alınmış ve özellikle Kanun hükmündeki "...teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ..." ibaresi kural olarak iade hakkının da dönemsel olarak kullanılması zorunluluğunu ortaya koymuştur. KDV iade alacağıın nakden veya mahsuben iade olarak talep edilmesi zorunlu değildir. Bu tutarın indirim yoluyla telafi edilmek üzere sonraki dönemlere devredilmesi de mümkündür. Mükelleflerin iade yerine indirimi tercih etmelerinin pek çok sebebi olabilir. Bazen indirim yolunu tercih etmek iadenin daha hızlı alınmasını sağlayabilir. Zira, iade alacağıın indirim yoluyla alınması iade prosedürüne tabi değildir. Bu nedenle, mükellefin, iade alacağıın indirim yoluyla elde etme potansiyeli varsa iade ile uğraşmak yerine indirim yoluyla telafi etme yöntemini seçmesi söz konusu olabilir. Tercihini bu şekilde indirim yönünde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV beyannamesinde beyan edilecek, ancak "Yüklenilen KDV" veya "iadeye konu olan KDV" sütunlarına "0"(sıfır) yazılacaktır. Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için aranan belgeleri ibraz etmeleri de gerekmemektedir. Tercihlerini bu şekilde kullanan mükelleflerin sonradan bundan vazgeçerek iade yolunu seçmeleri ise mümkün değildir. Zira, Türk Vergi Sisteminde mükellefin beyanının bağlayıcılığı ilkesi esastır. 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin dava konusu edilen kısmında ise indirimli orana tabi

işlemlerden doğan iade alacağıın yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebileceği belirtilmek suretiyle mükellefin beyanının bağlayıcılığı ve dönemsellik ilkeleri çerçevesinde düzenleme yapılmıştır. 3065 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte olan şekliyle yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği hükme bağlanmakla birlikte iade başvurularının hangi süre için yapılacağı belirtilmemiştir. Bu durumda mükellefler hiç bir süre ile bağlı kalmaksızın istedikleri zaman iade başvurusu yapabileceklerdir. Bu nedenle, yılı içinde mahsup edilemeyen vergilerin iadesi ilişkin süre, Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında "izleyen yıl içinde" mükellefin isteğine bağlı olarak sınırlandırılmıştır. Bu sınırlama, mükelleflerin bu süre zarfında iade haklarını kullanmadıkları takdirde, iade haklarını kaybedecekleri anlamına gelmemekte; iade hakkını kullanmayı tercih etmeyen mükelleflerin alacaklarını indirim yoluyla telafi imkanı baki kalmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin tercihine bağlı olan iade haklarının kullanımında her hangi bir hak kaybı getirmeyen ve dayanağı Yasa hükmüyle öngörölmüş bir hakkın kullanımını sınırlandırıcı bir nitelik de taşımadığı sonuç ve kanaatine varılan dava konusu düzenleyici işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından, anılan düzenlemenin iptaline karar veren Danıştay Dördüncü Daire kararının bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyoruz.