

"İçtihat Metni"

T.C.

DANIŞTAY

DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2021/2647

Karar No : 2022/6427

DAVACI : ... Group İthalat İhracat Sanayi ve Ticaret Anonim

Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

DAVALI : ... Bakanlığı

VEKİLİ : Av. ... - Av. ...

DAVANIN KONUSU : 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz." kuralını değiştiren 16/02/2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in (Seri No:35) 15. maddesinde yer alan "Aynı Tebliğin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "şartı aranmaz" ibaresi "şarttır" olarak değiştirilmiştir." ifadesinin iptali istenilmektedir.

DAVACININ İDDİALARI : Davacı tarafından, 2021/Şubat dönemine ilişkin tevkifata konu işlemleri nedeniyle Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi kapsamında hak kazandığı iadenin gerçekleştirilmesi için YMM Raporu tanzim ettirilerek bağlı olunan Viranşehir Vergi Dairesine başvurulduğu ve anılan Vergi Dairesinin ... tarih ve ... sayılı yazısı ile, 16/02/2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 Seri Nolu Tebliğin 15. maddesi ile tevkifata tabi KDV iadelerinde iade işlemlerinin yapılabilmesi için 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı getirildiğinden, mal ve hizmet satışı yapılmış olan firmaların 2 No.lu KDV beyannamelerinde beyan ettikleri KDV tutarlarını ödemeleri halinde iadenin yapılacağı belirtilerek başvurusunun reddedildiği, söz konusu Tebliğ maddesinde öngörülen değişikliğin bir mükellefin vergi yasalarına muhalefet içeren davranışlarından başka bir mükellefin müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olduğu, yasaların kendisine yüklediği ödevleri yerine getiren iyiniyetli vergi mükelleflerinin mal ve hizmet satışı yaptıkları kişilerin beyan ettikleri vergileri ödeyip ödemediklerini takip etmelerinin ve onları bu yönde zorlamalarının mümkün olmadığı, vergi yasalarına aykırılık teşkil eden mükellef hareketleri nedeniyle başka mükelleflerin sorumlu tutulmalarına sebebiyet vereceğinden davaya konu Tebliğ maddesinin hukuka aykırı olduğu ve iptali gerektiği ileri sürülmektedir.

DAVALININ SAVUNMASI : Davalı idare tarafından, usul yönünden; dava konusu Tebliğ düzenlemesi ile Hazinesin zararına sebebiyet verilmemesi amacıyla satıcı mükelleflerin kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartının getirildiği, davacı aleyhine tesis edilen bir işlem bulunmamasına rağmen davacının bu durumu iade hakkının ihlali gibi algılayarak dava konusu ettiği, oysa ki, tevkif edilen KDV'nin alıcı tarafından ödendiğinin tespiti halinde herhangi bir hak ve menfaat ihlali olmaksızın mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirileceği, bu haliyle, davacının menfaat ihlali bulunduğu söz edilemeyeceği ve davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği, öte yandan, davada süre aşımı da bulunduğu; işin esası yönünden ise, tevkifat uygulamasının, katma değer vergisi mevzuatında bir vergi güvenlik müessesesi niteliği taşıdığı, bu kapsamda alıcı tarafından tevkif edilen verginin, nakden veya mahsuben ödeme ile Hazineye intikal ettirilmemesi halinde satıcıya iade yapılmamasının da mükellefler arasındaki ilişkiler üzerinden otokontrol olarak vergi güvenliğini sağlamayı amaçladığı, dava konusu düzenlemenin Anayasa ve vergi kanunlarına aykırı yeni bir düzenleme getirmediği, Katma Değer Vergisi Kanununun 9/1, 29/5 ve 36. maddeleri ile Vergi Usul Kanununun 120. maddesinde yer verilen yetkiler esas alınarak yapıldığı, dolayısıyla yetki aşımının bulunmadığı, maddenin iptal edilmesinin haksız katma değer vergisi iadesi alınmak suretiyle Hazine aleyhine sonuçlar doğmasına sebebiyet verebileceği belirtilerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCEİ : Dava konusu Tebliğ maddesinin iptal edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

DANIŞTAY SAVCISI : ...

DÜŞÜNCEİ : Davacı tarafından, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz." kuralını değiştiren 16/02/2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in (Seri No:35) 15. maddesinde yer alan "Aynı Tebliğin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "şartı aranmaz" ibaresi "şarttır" olarak değiştirilmiştir." ifadesinin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle dava açılmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmıştır; dördüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği belirtilmiştir.

Cumhurbaşkanına devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen bütün yükümlülüklerin, kanunla düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk, verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmakta olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir. Bununla birlikte vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilemeyeceği, şu kadar ki, 28. madde uyarınca Cumhurbaşkanını tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin, 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 ödeneceği, ancak mahsuben iade edilmeyen verginin, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebileceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilebileceği; Cumhurbaşkanının, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya;

Maliye Bakanlığının ise bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

29/04/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (3) numaralı fıkrasından sonra gelmek üzere (4) numaralı fıkra eklenmiş ve mevcut (4) numaralı fıkra buna göre teselsül ettirilerek (5) numaralı fıkra olarak Kanun'da yerini almıştır. 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesiyle, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetkili kılınmıştır.

26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında "İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz." hükmüne; 16/02/2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in (Seri No:35) 15. maddesinde ise, "Aynı Tebliğin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "şartı aranmaz" ibaresi "şarttır" olarak değiştirilmiştir." hükmüne yer verilmiştir.

Katma değer vergisi uygulamasında; vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlere ilişkin yüklenen katma değer vergisi indirilmekte, hesaplanan vergi indirilecek katma değer vergisiyle karşılaştırılmakta, hesaplanan katma değer vergisinin toplamı indirilecek katma değer vergisinden fazla ise aradaki fark beyan edilerek vergi dairesine yatırılmakta, tersi durumda ise indirilemeyen vergi, bir sonraki döneme devretmektedir. Bu şekilde nihai tüketicie kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınmakta ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşürülerek bakiye verginin Hazineye intikal ettirilmesi sağlanmakta, böylece fiilen sadece o aşamada eklenen katma değer vergiye tabi tutulmakta, vergi yükü de verginin konusuna giren mal veya hizmetin nihai tüketicisinin üzerinde kalmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerinde, teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu yapılacak verginin, satıcı tarafından ödenmesi gerektiğine yönelik herhangi bir şart getirilmemiştir. Yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için verginin mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunan tarafından ödenmiş olması zorunlu değildir.

Katma değer vergisinde tevkifat uygulamasında ise; bir takım işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, belirli oranlara isabet eden kısmı, alıcılar tarafından tevkif edilmek suretiyle 2 No.lu beyannameyle beyan edilmektedir. Böylece satıcılar tahsil etmesi gereken katma değer vergisinin tamamını alamadıkları için yükledikleri verginin tamamını indirim konusu yapamayabilmektedirler. Beyannamelerinde ödenmesi gereken katma değer vergisinin bulunmaması durumunda satıcıların devreden katma değer vergisi alıcılar tarafından tevkif edilen vergi tutarı kadar artmaktadır. Bu nedenle satıcının üzerinde kalan ve tevkif nedeniyle indirilemeyen katma değer vergisinin Bakanlıkça satıcıya iadesi yapılmaktadır.

Davalı idarece, dava konusu düzenleyici işlemin; 3065 sayılı Kanun'un 9. ve 36. maddeleri ile 29. maddesinin (5) numaralı fıkrası ve 213 sayılı Kanun'un 120. maddesinde yer verilen yetkiye istinaden tesis edildiğini iddia etmekte ise de, tevkifat işlemlerinden doğan vergilerin iadesinin yasal dayanağının 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (5) numaralı fıkrası olduğu anlaşılmakta, bu fıkra da vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak giderme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verildiği görülmektedir.

Kanun koyucu indirim mekanizmasında verginin ödenip ödenmediğine ilişkin bir şart getirmemiş olup, kanun koyucunun düzenlemediği bir hususun, daha önce yapılan düzenlemenin tersine, katma değer vergisi tevkifatından doğan vergi iadesinin yerine getirilebilmesi için tevkif edilen verginin ödenmesini bir şart olarak getirilmesinin, 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (5) numaralı fıkrasında öngörülen yetkinin dışında kaldığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle dava konusu edilen düzenleme hukuka uygun görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davanın kabul edilerek dava konusu düzenlemenin iptali gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince , Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

İLGİLİ MEVZUAT:

Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmıştır; maddenin 21/01/2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle değişik dördüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği belirtilmiştir.

29/03/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (3) numaralı fıkrasından sonra gelmek üzere (4) numaralı fıkra eklenmiş ve mevcut (4) numaralı fıkra buna göre teselsül ettirilerek (5) numaralı fıkra olarak Kanun'da yerini almıştır. 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesiyle, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetkili kılınmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Katma değer vergisi indirim esasına dayanan bir vergidir. Bu kapsamda vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlere ilişkin yüklenen katma değer vergisinin indirilmesi mümkündür. Diğer taraftan, Kanun'un 29 ve 34. maddelerinde, teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu yapılacak verginin, satıcı tarafından ödenmesi gerektiğine yönelik herhangi bir şart öngörülmemiştir. Başka bir anlatımla, dahildeki işlemlerden dolayı yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için verginin mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunan tarafından ödenip ödenmediği hususu indirim müessesesinin işletilmesi bağlamında herhangi bir öneme sahip değildir.

Mükellefler tarafından hesaplanan vergi indirilecek katma değer vergisiyle karşılaştırılarak ödenecek nihai vergi tutarına ulaşılacaktır. Kanun'un öngördüğü müessese prensip olarak bu şekilde olmakla birlikte tevkifat uygulamasında durum özellikli bir hal almaktadır.

3065 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden Bakanlık vergiye tabi bir kısım işlemlere özgü olarak tam ve kısmi tevkifat uygulamasını içeren düzenlemelerle değişen yetkisini kullanmıştır.

Kısmi tevkifat uygulamasında, bir takım işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, düzenleyici işlemlerle belirlenen oranlara isabet eden kısmı, alıcılar tarafından tevkif edilmek suretiyle 2 No.lu beyannameyle beyan edilmektedir.

Kısmi tevkifat uygulamasında satıcılar yüklediği vergiyi tevkifat nedeniyle tam olarak telafi edememektedir. Beyannamelerinde ödenmesi gereken katma değer vergisinin bulunmaması durumunda satıcıların devreden katma değer vergisi alıcılar tarafından tevkif edilen vergi tutarı kadar artmaktadır. Bu nedenle satıcının finansman yükünü gidermek için, Bakanlıkça, tevkif edilen verginin satıcıya iadesi öngörülmüştür.

Davalı idarece, dava konusu düzenleyici işlemin, 3065 sayılı Kanun'un 9. maddesi, 29. maddesinin (5) numaralı fıkrası, 36. maddesi ve 213 sayılı Kanun'un 120. maddesinde yer verilen yetkiye istinaden tesis edildiği açıklanmıştır.

Ancak tevkifat işlemlerinden doğan vergilerin iadesinin yasal dayanağının dayanak olarak gösterilen diğer kanun maddelerinin konu ile ilgili olmadığı

dikkate alındığında, 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (5) numaralı fıkrası olduğu anlaşılmaktadır. Değinen fıkrada vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak giderme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Dava konusu düzenleyici işlemle alıcılar tarafından tevkif edilen verginin satıcılar tarafından iade alınabilmesi için, önceki düzenleyici işlemlerden farklı olarak, alıcılar tarafından verginin ödenmesi gerektiğine yönelik şart getirilmiştir.

Kanun koyucu, indirim mekanizmasında verginin ödenip ödenmediğine herhangi bir önem atfetmemiştir. Kanun koyucunun düzenlemediği bir hususun, tevkifattan doğan vergi iadesinin yerine getirilebilmesi için idarenin düzenleyici işlemiyle aranmasının 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (5) numaralı fıkrasında öngörülen yetkinin kapsamı içerisinde değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Bu itibarla, Kanun'da açıkça yetki verilmeyen hususlara yönelik düzenleme içeren dava konusu düzenleyici işlemde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Öte yandan, dava konusu düzenleyici işlemde önceki düzenleyici işlemlerde, tevkifat işlemlerinden doğan verginin iadesinde, tevkifata konu verginin alıcılar tarafından ödenmesinin gerektiği hususunda herhangi bir şart öngörülmemiş dolayısıyla alıcılar tarafından tevkif edilen verginin Hazineye ödenip ödenmediğine bakılmaksızın satıcılar tarafından değinen işlemde doğan verginin diğer koşulların bulunması halinde iadesine imkân tanınmıştır.

Tevkifat uygulamasından doğan iade işlemlerine ilişkin usul ve esasları düzenleyen dava konusu düzenleyici işlemde, önceki uygulamadan vazgeçilmesine dayanak alınabilecek herhangi bir hukuki sebep de gösterilmediğinden dava konusu işlemde bu yönüyle de uyarlık bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Dava konusu 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz." kuralını değiştiren 16/02/2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in (Seri No:35) 15. maddesinde yer alan "Aynı Tebliğin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "şartı aranmaz" ibaresi "şarttır" olarak değiştirilmiştir." ifadesinin İPTALİNE,
2. Ayrıntısı aşağıda gösterilen toplam ... TL yargılama gideri ile karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret tarafisi uyarınca belirlenen ... TL vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine,
3. Dava açılırken peşin olarak alınan ... TL karar harcının davacıya iadesine,
4. Posta avansından artan tutarların kararın kesinleşmesinden sonra taraflara iadesine,
5. Bu kararın tebliğ tarihini izleyen otuz (30) gün içinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 10/11/2022 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY :

Dava, 16/02/2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:35)'in, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz." hükmündeki "şartı aranmaz" ibaresinin "şarttır" olarak değiştirilmesine dair 15. maddesinin iptali ve öncelikle yürütmesinin durdurulması istemiyle açılmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin 1. fıkrasında, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları; bu sorumluluğun, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmayacağı; mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanların, hizmetten yararlananların ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacakları; müteselsil sorumluluğun şartlarının, sınırlarının ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirleneceği hükümlerine yer verilmiştir.

Yine 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 2. fıkrasında; bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, şu kadar ki, 28. madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek sınırı aşan verginin, 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 ödeneceği, ancak mahsuben iade edilmeyen verginin, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebileceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilebileceği; Cumhurbaşkanı'nın, 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 olmak üzere kaldırmaya, Maliye Bakanlığının ise, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu; 5. fıkrasında da, Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirime ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu kurala bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 36. maddesinin 2. fıkrasında, Maliye Bakanlığının; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu düzenlenmiştir.

Bununla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin 2. fıkrasında da, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği öngörülmüştür.

Yukarıda yer verilen yetkilere istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığınca dava konusu Genel Uygulama Tebliği dahil pek çok tebliğ ile tam veya kısmi tevkifat uygulaması getirilmiş, bunların 2 Nolu KDV beyannamesi ile bildirilmesi ve indirim yoluyla giderilemeyen tevkif edilen tutarların nasıl mahsup ve iade edileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin içeriğine bakıldığında nihai vergilemeye varan düzenlemelerin de bulunduğu, dolayısıyla tek başına KDV Kanununun 9 ve 29. maddelerinin ötesinde VUK'un 11 ve 20. maddeleri ile KDV Kanununun 36. maddesindeki yetkililerin de referans alındığı görülmektedir.

Diğer taraftan, dava konusu düzenlemenin esasına ilişkin olarak, ödeme şartının aranmayacağına ilişkin önceki düzenlemedeki yetki ve takdiri ne ise yeni düzenlemedeki yetki ve takdiri aynı hukuki gerekçelere dayanmaktadır. Yeni düzenlemede ilave olarak idarenin ödenmemiş verginin iadesine engel olmak, dolayısıyla KDV Kanununun felsefesine uymayan bir durumun engellenmesi gibi bir amacının olduğu da anlaşılmaktadır.

Bu durumda, dava konusu Tebliğ hükmünde, yetki aşımının söz konusu olmadığı ve getirilen düzenlemenin, Hazine tarafından henüz tahsil edilmemiş bir verginin iade edilmesini engellenmeyi amaçladığı dikkate alındığında, iptali istenilen düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varıldığından, davanın reddi gerektiği görüşüyle **Dairemiz** kararına katılmıyorum.