

**KDV iade alacağının geç
ödenmesi halinde, 3095 sayılı
Kanuna göre kanuni faiz
hesaplanacağı; mükellefin,
ilgili mevzuat uyarınca
kendisinden istenilecek bilgi
ve belgeleri iadeyi yapacak
idareye tesliminden itibaren
üç aylık normal bir iade
sürecinin başlayacağı,
ilgîlinin kusuru olmaksızın
gecikme yaratılarak aradan üç
yıldan daha fazla bir zaman
geçtikten sonra iade
isteminin yerine getirilmesi
idarenin kendi kusurundan
kaynaklanmakta olup dava
konusu işlemin iadeye ilişkin**

kısmının gecikme faizi ile talebi

Danıştay 4. Dairesi

Tarih : 08.02.2017

Esas No : 2016/2126

Karar No : 2017/1061

KDV iade alacağıının geç ödenmesi halinde, 3095 sayılı Kanuna göre kanuni faiz hesaplanacağı; mükellefin, ilgili mevzuat uyarınca kendisinden istenilecek bilgi ve belgeleri iadeyi yapacak idareye tesliminden itibaren üç aylık normal bir iade sürecinin başlayacağı, ilgilinin kusuru olmaksızın gecikme yaratılarak aradan üç yıldan daha fazla bir zaman geçtikten sonra iade isteminin yerine getirilmesi idarenin kendi kusurundan kaynaklanmakta olup dava konusu işlemin iadeye ilişkin kısmının gecikme faizi ile talebinin reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı hk.

İstemin Özeti: Davacı şirketin; 2008/07 dönemine ilişkin 92.990,45 TL tutarlı katma değer vergisi iade alacağıının geç ödendiğinden bahisle söz konusu tutar üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin banka hesabına yatırılması istemiyle yapmış olduğu başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır, Vergi Mahkemesi'nin kararıyla; ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadelerin kural olarak 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin Genel Esaslara ilişkin kısmı uyarınca yapılacağı, ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan şahıs ya da şirketlerin iade taleplerinin Özel Esaslar bölümündeki açıklamalara göre yerine getirileceği, davacı şirket hakkında alt firma incelemelerine ilişkin olarak olumsuzluklar bulunduğu davalı idarenin incelemeye sevk

yazısında belirtilmesi üzerine davacı şirketin iade talebinin, anılan Tebliğ'de yer alan açıklamalar doğrultusunda tarh zamanaşımı süresi içerisinde hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirildiğinin görüldüğü, dolayısıyla davalı idarece yapılan söz konusu işlemlerin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Karar: Davacının, 2008/07 dönemine ilişkin 92.990,45 TL tutarlı katma değer vergisi iade alacağıının geç ödendiğinden bahisle söz konusu tutar üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin banka hesabına yatırılması istemiyle yapmış olduğu başvurusunun reddi işleminin iptaline ilişkin mahkeme kararı temyiz edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Mal ve Hizmet İhracatı" başlıklı 11/1-a maddesinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu, 32. maddesinde de; "Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur. Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile

sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir." hükmü yer almaktadır.

23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Genel Esaslar" Bölümü'nün "1. İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade", kısmında; mahsup yoluyla iade talepleri, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri, yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri ile kamuya ait kuruluşların iade taleplerinin inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirileceği; "3. Vergi İnceleme Raporu İle İade" kısmında ise, Mükelleflerin; iadelerini Vergi İnceleme Raporu sonucunda almak istemeleri, iadesini talep ettikleri katma değer vergisinin iade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş sınırı aştığı hallerde (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri ile Tebliğin ilgili bölümüne göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması hallerinde iade taleplerinin Maliye Bakanlığının vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirileceği belirtilerek mükelleflerin vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yapabilecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde; vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183

sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Bu madde ile kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amaçlanmıştır. Buna göre, mükellefin, ilgili mevzuat uyarınca kendisinden istenilecek bilgi ve belgeleri iadeyi yapacak idareye tesliminden itibaren üç aylık normal bir iade süreci başlayacaktır. Bu süre içinde iadenin yapılamaması durumunda, üç ayı aşan süreler için faiz hesaplanacak ve bu faiz, iadesi gereken miktarlarla birlikte mükellefe ödenecektir. Üç aylık normal iade sürecinin, mükellefin eksik bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihten itibaren başlayacağı kuşkusuzdur.

Olayda, davacı şirket tarafından süresi içerisinde 2008/07 dönemine ilişkin KDV beyannamesinin verildiği, 3065 sayılı Kanun'un 11/1-a maddesi kapsamında yapılan işlemlerden dolayı yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen 92.990,45 TL iade alacağı olduğunun beyan edildiği, YMM tarafından hazırlanan Katma Değer Vergisi İade Tasdik Raporuyla 01.09.2008 tarihinde (...) Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne başvurarak söz konusu iade alacağının tarafına iadesinin istendiği, Raporun incelenmesi neticesinde idarece tespit edilen eksikliklerin tamamlanılmasının 07.11.2008 tarih ve 35189 sayılı yazıyla istendiği, YMM tarafından 07.11.2008 tarihli dilekçe ile cevap verildiği, 18.11.2008 ve 27.11.2008 tarihli dilekçeler ile tespit edilen eksikliklere ilişkin ek açıklamalar yapıldığı, ancak şirket hakkında alt firma incelemelerine ilişkin olarak yapılan yazışma ve tespitler ile şirketin katma değer vergisi iade işlemleri açısından özel esaslara tabi olması nedeniyle hazine zararının oluşmaması ve haksız yere katma değer vergisi iadesi yapılmasına engel olunması amacıyla davalı idare tarafından şirketin 2008/07 döneminde doğan katma değer

vergisi iade işlemlerinin yapılıp yapılamayacağı hususunda Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'ne görüş bildirilmesi ve uygun görülmesi halinde incelemeye sevk edilmesi talebini içerir 30.01.2009 tarih ve 4399 sayılı yazı yazıldığı, yazılan yazıya istinaden verilen cevabı yazıda şirketin ilgili dönem hesaplarının YMM'nin sorumluluğu da dikkate alınarak incelenmek üzere 03.03.2009 tarih ve 1958 sayılı yazı ile Denetim Grup Müdürlüğü'ne intikal ettirildiğinin bildirildiği, davacı şirketin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmesi ile şirket hakkında 13.03.2011 tarihli Tutanak tutulduğu, daha sonra 2008/7 dönemi katma değer vergisi iade alacağından davacı tarafından verilen 27.12.2011 tarihli dilekçede dökümü yapılan vergi ve cezalara ait borçlarına mahsubunun yapılması talebinde bulunulduğu, Vergi Müfettişi (...) tarafından düzenlenen 15.03.2012 tarihli ve 2012-A-1491/2 sayılı Vergi İnceleme Raporu ile davacının 2008 yılına ait defter ve belgeleri üzerinden ihracat teslimlerine yönelik katma değer vergisi iadesi yönünden sınırlı incelemenin yapıldığı ve 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanun'u Genel Tebliği'nin "Özel Esaslar" başlıklı kısmında yer alan düzenlemeler çerçevesinde iadesi talep edilen tutarın nakden/mahsuben iadesinde bir sakınca olmadığının ancak iadenin yerine getirilmesinden önce vergi dairesine olan mevcut borçların mahsubunun yapılarak iade edilmesi gerektiğinin belirtildiği, bunun üzerine 28.05.2012 tarihli düzeltme fişi ile iade alacağının bir kısmının davacı şirketin 27.12.2011 tarih ve 76308 sayılı dilekçesinde dökümünü yaptığı borçlarına mahsup edildiği, kalanının ise şirkete iade edildiği, ancak davacı şirket tarafından KDV iadesi alacağının geç ödendiğinden bahisle 92.990,45 TL tutarındaki KDV iade alacağı üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin iadesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne başvurulduğu, davalı idarece vergi inceleme raporuna istinaden yasal süresi içerisinde iade işleminin gerçekleştirdiği gerekçesiyle 18.09.2012 tarihli ve 22158 sayılı yazı ile başvurunun reddedildiği anlaşılmıştır.

Davacı şirket iade istemine ilişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunu (...) Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne 01.09.2008 tarihinde ibraz etmiş olmasına karşın, ilgilinin kusuru olmaksızın gecikme yaratılarak aradan üç yıldan daha fazla bir zaman geçtikten sonra iade istemi yerine getirilmiş olup, davacının iade isteminin inceleme raporuyla yerine getirilmesi için idareye tanınabilecek makul süre aşılmıştır. Üstelik ortada iadenin yapılmamasını öngören bir vergi inceleme raporu da bulunmadığından, vergi idaresince davacının iade isteminin geç yerine getirilmesi idarenin kendi kusurundan kaynaklanmakta olup dava konusu işlemin iadeye ilişkin kısmının gecikme faizi ile talebinin reddinde de hukuka uygunluk görülmemiştir.

Dolayısıyla, davacı şirket tarafından süresi içerisinde verilen 2008/07 dönemine ilişkin KDV beyannamesinde 3065 sayılı Kanun'un 11/1-a maddesi kapsamında yapılan işlemlerden dolayı yüklenilen 92.990,45 TL iade alacağına kendilerine iade edilmesi için verilen dilekçe ve ekinde YMM tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ile başvuruda bulunulduğu, raporun incelenmesi neticesinde idarece tespit edilen eksikliklerin tamamlanmasının istendiği, bunun üzerine istenilen bilgi ve belgelerin YMM tarafından tamamlanmasına rağmen esası etkileyici nitelikte olmayan eksiklikler ile iade alacağı sürüncemede bırakılmıştır.

Davalı idarenin kusurundan dolayı meydana gelen zararın tazmini amacıyla talep edilen faiz, davacının nakdinden bir süre için yoksun kalması nedeniyle, zarara uğramamak amacıyla karşı taraftan istemeye hakkı olduğu karşılık olup 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'a göre hesaplanacak faizin ilgisine ödenmesi gerekmektedir.

Bu durumda yukarıda yer verilen 213 sayılı Kanun'un 112. maddesi uyarınca; davacı şirket YMM'si tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı 07.11.2008 tarihini takip eden üç ay içinde davacı şirketin KDV iade talebi yerine getirilmediğinden, davacı şirketin KDV iade alacağı tutarı

olan 92.990,45 TL'nin, 27.12.2011 tarih ve 76308 sayılı dilekçede dökümü yapılan borçlara mahsubu sonrası kalan kısmına üç aylık sürenin sonundan itibaren Danıştay'ın yerleşik hale gelen içtihatlarıyla kabul edilen ve bu husustaki genel hükümleri içeren 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanarak ilgisine ödenmesi, mahsup edilen kısım bakımından faiz isteminin ise reddi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi'nin kararının bozulmasına, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın adı geçen Mahkemeye gönderilmesine, 2577 sayılı Kanununun 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş (15) gün içinde Danıştay'da kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, oyçokluğuyla karar verildi(*)

(*) **KARŞI OY:** Davacı şirket tarafından; 2008/07 dönemine ilişkin 92.990,45 TL tutarlı katma değer vergisi iade alacağıının geç ödendiğinden bahisle söz konusu tutar üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin iadesi istemiyle yapmış olduğu başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden İstanbul 3. Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin 2. fıkrasında, 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 Bakanlığı'nca belirleneceği ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 1. fıkrasında, bu Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri

vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

İncelenen dosyada, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve müteakip maddeleri uyarınca ihracattan doğan katma değer vergisi iade alacağı bulunduğu ileri süren davacı şirket tarafından 01.09.2008 günlü idareye ibraz ettiği Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuyla 2008/7. vergilendirme döneminde yüklenilen ancak indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi talebinin; davalı idarece oluşan bazı tereddütler nedeniyle hazine zararının oluşmaması ve haksız yere iade yapılmasına engel olunması amacıyla davacı şirketin iade isteminin vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilmesi nedeniyle başvurunun reddine ilişkin dava konusu idari işlemin tesis edildiği görülmüştür.

Katma değer vergisi sisteminde iadelerin yapılması için mükellefler tarafından beyan edilmesi tek başına yeterli değildir. İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır. Bunun tespiti de belirlenen usul ve esaslara uygun olarak nakden veya mahsuben iade talebinde bulunulması ve nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla tebliğde sayılan belgelerin de vergi dairesine ibrazı sonrası incelemeye sevk edildiği durumlarda inceleme sonucunun beklenmesi gerekmektedir. Bu koşullara uyulmaması veya gerektiğinde incelemeye sevk edilen inceleme raporunun henüz hazırlanmaması halinde iadesi mümkün alacağın kesinleştiğinden yani mahsubu ya da iadesi mümkün bir alacak haline geldiğinden söz etmek hukuken olanaksızdır.

Dolayısıyla, uyuşmazlıkta davacı şirket tarafından 01.09.2008

günlü idareye ibraz ettiği raporuyla iade talebinde bulunulmuş ise de, davalı idarece incelemeye sevk işlemi yapıldığından inceleme sonuçlanıncaya kadar kesinleşmiş yani miktar ve nevi olarak talep edilebilir hale gelmiş iadesi mümkün bir alacak bulunmadığından, idarece tesis olunan davacı başvurusunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık görmeyen Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.