

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2020/10

Karar No : 2020/10

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

I-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : Konya Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II-İSTEMİN ÖZETİ

: Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 06/02/2019 tarih ve E:2018/1207, K:2019/258 sayılı kararı ile Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 11/09/2019 tarih ve E:2019/274, K:2019/871 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Konya Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 19/06/2020 tarih ve E:2019/71, K:2020/7 sayılı kararıyla istenmiştir.

III-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

**A-Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2018/1207 sayılı
dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: 6736 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanarak katma değer vergisi yönünden matrah artırımında bulunan mükellef adına, matrah artırımında bulunduğu dönemlere ilişkin olarak verdiği katma değer vergisi beyanlarının bazılarında hesaplanan katma değer vergisi bulunmadığı, dolayısıyla 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendine göre matrah artırımında bulunulması gerekirken, Kanun'un anılan maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendine göre matrah artırımında bulunulduğundan bahisle tahakkuk ettirilen verginin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Mersin 1. Vergi Mahkemesinin 30/03/2018 tarih ve E:2017/748, K:2018/544 sayılı kararı:

Uyuşmazlığın çözümü davacının, katma değer vergisi beyan durumuna uyan "matrah artırım formunun" belirlenmesine bağlıdır.

6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinde yıl boyunca tüm katma değer vergisi beyannamelerini vermiş mükelleflerin matrah artırımı talebinde bulunmaları halinde nasıl bir yol izleneceği belirtildikten sonra anılan maddenin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (1) numaralı alt bendinde, yıl boyunca her ay beyanname vermesi gereken mükellefin diğer beyannamelerini vermese dahi bu yıl içinde en az üç dönem beyanname vermiş olması halinde bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalamasının bir yıla iblağ

edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarının bulunacağı ve bu tutar üzerinden fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlara göre artırım tutarının hesaplanacağı belirtilmiştir. Yani her ay beyanname vermesi gereken mükellefin en az üç dönem beyanname vermesi durumunda Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendine göre matrah artırımını yapılacağı açıkça düzenlenmiştir.

Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendinde ise yine yıl boyunca her ay beyanname vermesi gereken mükellefin, ilgili takvim yılı içindeki işlemlerinin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması (yani yıl boyunca beyanname vermiş olmasına rağmen istisna benzeri nedenlerle bir dönem dahi hesaplanan KDV'si bulunmaması) ile faaliyetlerinin tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hâlinde ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanılacağı belirtilmiş; ancak belirtilen bu durumların yanı sıra ilgili takvim yılı içinde vergiye tabi diğer işlemlerinin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarının yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamayacağı açıklanmıştır.

Buradan hareketle, belirtilen üç duruma ilişkin olarak (istisna, diğer nedenler, tecil-terkin) herhangi bir faaliyeti olmayan ancak, vergiye tabi ticari kazancı nedeniyle beyanname veren ve bazı dönemlerde hesaplanan katma değer vergisi çıkan, bazı dönemlerde ise çıkmayan davacının bu bent kapsamında artırımda bulunması gerektiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Kaldı ki, 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca bir aylık vergilendirme dönemine tabi mükellefin, ilgili yıl içinde en az üç dönem beyanname vermiş olması halinde bile maddede belirtilen yöntemle katma değer vergisi tutarının bulunacağı ve bu tutar üzerinden fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlara göre artırım tutarının hesaplanacağı belirtildiğinden, Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendindeki durumun sadece, ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki veya tecil-terkin kapsamındaki teslimlerden oluşması durumlarıyla birlikte vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti halinde uygulanabileceği net bir şekilde anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, 1 Seri Nolu 6736 sayılı Kanun Genel Tebliğinin "V-Matrah Ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler" başlıklı bölümün "D-Katma Değer Vergisinde Artırım" başlığını taşıyan kısmının (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (2) ve (3) numaralı alt bendlerinde; "Buna göre, mükelleflerin KDV artırımından yararlanmak istedikleri yıl içindeki bazı dönemlere ait beyannamelerinde, tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimler dışındaki işlemleri dolayısıyla "Hesaplanan Katma Değer Vergisi" yer alması durumunda,

vergi artırımını nedeniyle ödemeleri gereken verginin tespiti için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında buldukları tutarın %18'i ile karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Artırım talebi nedeniyle ödenmesi gereken vergi, önce mükellefin beyanname verme durumuna göre bu Tebliğin (V/D-1) veya (V/D-2) bölümlerine, daha sonra bu bölüme göre hesaplanacaktır. Bu tutarlardan büyük olanı, artırım nedeniyle ödenmesi gereken vergi olarak kabul edilecektir.

Bu çerçevede, yıl içindeki beyannamelerinin tamamını vermekle birlikte, beyannamelerin sadece bir veya birkaçında hesaplanan vergisi bulunup diğer dönemlerde bulunmayan mükelleflerin artırım talebinde bulunmaları hâlinde, hesaplanan vergi bulunan beyannamelerindeki hesaplanan vergiler toplanacak ve bu toplama, ilgili yıl için öngörülen artırım oranı uygulanarak artırım tutarı hesaplanacaktır. Ancak bu tutar, mükellefin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımına %18 oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutardan küçük olursa büyük olan tutar dikkate alınacaktır." hükmüne yer verilmiştir.

Davalı idarece dava konusu ek tahakkukun Genel Tebliğin "V-Matrah Ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler" başlıklı bölümün "D-Katma Değer Vergisinde Artırım" başlığını taşıyan kısmının (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca yapıldığı belirtilmiş ise de; tebliğle getirilen hüküm bütün olarak incelendiğinde, söz konusu hükmün mükelleflerin beyannamelerinde tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimler dışındaki işlemleri dolayısıyla "Hesaplanan Katma Değer Vergisi" yer alması durumuna ilişkin düzenleme olduğu anlaşılacaktır. Nitekim bendin sadece (3) numaralı alt bendindeki hüküm dikkate alınarak yapılacak yorum, yukarıda ayrıntılarıyla açıklandığı üzere kanunla düzenlenmeyen yeni bir durum ortaya çıkaracaktır ki kanunun açıkça düzenlemediği, çerçevesini belirlemekle birlikte uygulama kısmına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini idareye bıraktığı hususları açıklamak ve yasanın uygulanmasını göstermek maksadıyla çıkarılan genel tebliğlerin kanunda açıkça düzenlenmiş ve uygulaması gösterilmiş bir konuyla ilgili farklı bir uygulama öngörmesi yasal düzenlemeyi ihmal etme anlamına geleceğinden, böyle bir durumda yasal düzenlemeye itibar edilmesi gerektiği de yargı içtihatlarıyla ortaya konmuştur.

Bu durumda, matrah artırımına konu ilgili yılların tüm dönemlerinde katma değer vergisi beyannamelerini veren, her yıl bir kaç dönem olsa bile hesaplanacak katma değer vergisi çıkan, tecil-terkin ya da istisna kapsamında herhangi bir faaliyeti bulunmayan davacı adına, ilgili yılların bazı dönemlerinde hesaplanan katma değer vergisi çıkmadığından bahisle Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendine göre kurumlar vergisi yönünden yapmış olduğu matrah artırımını beyanı esas alınarak bulunan matrah üzerinden ek tahakkuk yapılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 06/02/2019 tarih ve E:2018/1207, K:2019/258 sayılı kararı:

Daire, davalı tarafından istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların kararın kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir.

B-Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2019/274 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: 6736 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanarak katma değer vergisi yönünden matrah artırımında bulunan mükellef adına, matrah artırımında bulunduğu dönemlere ilişkin olarak verdiği katma değer vergisi beyanlarının bazılarında hesaplanan katma değer vergisi bulunmadığı, dolayısıyla 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendine göre matrah artırımında bulunulması gerekirken, Kanun'un anılan maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendine göre matrah artırımında bulunulduğundan bahisle tahakkuk ettirilen verginin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Mersin 1. Vergi Mahkemesinin 30/11/2018 tarih ve E:2018/353, K:2018/1334 sayılı kararı:

Vergi Mahkemesinin anılan kararı yukarıda belirtilen kararıyla aynı hukuksal nedenler ve gerekçeye dayanmaktadır.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 11/09/2019 tarih ve E:2019/274, K:2019/871 sayılı kararı:

6736 sayılı Kanun'un ve Kanun'un verdiği yetkiye istinaden yayımlanan tebliğin ilgili hükümleri ile ilgili yıla ilişkin tüm beyannamelerini veren mükellefler yönünden her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilen beyannamelerin her birinde hesaplanan katma değer vergisi olup olmadığına göre bir ayırım yapılmıştır. Buna göre her bir vergilendirme döneminde hesaplanan katma değer vergisi tutarı beyan eden mükellefler için hesaplanan katma değer vergilerine Kanun'da öngörülen oranların uygulanmasıyla bulunacak vergi, herhangi bir dönemde hesaplanan katma değer vergisi beyan etmeyen mükellefler yönünden ise gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranının uygulanmasıyla bulunacak vergi beyan edilecektir.

Bu durumda, katma değer vergisi matrah artırımı talebinde bulunan davacı şirketin 2011 ilâ 2015 yıllarına ilişkin olarak verdiği katma değer vergisi beyannamelerinden bazı dönemlere ilişkin beyannamelerinde hesaplanan katma değer vergisi bulunmadığı taraflar arasında tartışmasız olup davalı idarece 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi kapsamında yapılan ek tahakkukta kanuna aykırılık bulunmadığı sonucuna varıldığından, davanın kabulü yolundaki mahkeme kararında yasal isabet bulunmamıştır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle Vergi Mahkemesi kararını kaldırarak davanın reddine karar vermiştir.

IV-KONYA BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

Başkanlar Kurulu tarafından aykırılığın giderilmesi isteminin kabulüne oybirliğiyle; aykırılığın Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 06/02/2019 tarih ve E:2018/1207, K:2019/258 sayılı kararı doğrultusunda giderilmesine oyçokluğuyla karar verilmiştir.

V-İNCELEME VE GEREKÇE

MADDİ OLAY:

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu olaylarda, 6736 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanarak katma değer vergisi yönünden matrah artırımında bulunan mükellefler adına, matrah artırımında bulunulan dönemlere ilişkin olarak verdikleri katma değer vergisi beyanlarının bazılarında hesaplanan katma değer vergisi bulunmadığı, dolayısıyla 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendine göre matrah artırımında bulunulması gerekirken, Kanun'un anılan maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendine göre matrah artırımında bulunulduğundan bahisle ek tahakkuk yapılmış ve bu tahakkukların kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT

1- 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası:

"Mükellefler, bu fıkroda belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.

a) Katma değer vergisi mükellefleri, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerindeki (ihtirazi kayıtlı verilenler dâhil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden 2011 yılı için %3,5, 2012 yılı için %3, 2013 yılı için %2,5, 2014 yılı için %2 ve 2015 yılı için %1,5 oranından az olmamak üzere belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımı olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan ederler. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ve geçici 17 nci maddesine göre tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde, tecil edilen vergiler hesaplanan vergiden düşülür.

b) Bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerince, artırımda bulunulmak istenilen yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak;

1) Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait beyannamenin verilmiş olması hâlinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı bulunur ve bu tutar üzerinden bu fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlara göre artırım tutarı hesaplanır.

2) Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Bu durumda olan adi ortaklık, kolektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmaları şarttır.

3) İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları hâlinde bu fıkra hükmünden yararlanamaz.

c) Vergilendirme dönemi üç aylık olan katma değer vergisi mükelleflerinin, yıllık asgari artırım tutarı, hiç beyanname vermemiş olmaları hâlinde bu fıkranın (b) bendinin (2) numaralı alt bendinde belirtilen esaslar çerçevesinde, en az bir dönem için beyanname vermiş olmaları hâlinde ise aynı bendin (1) numaralı alt bendinde belirtilen esaslar çerçevesinde belirlenir.

ç) Katma değer vergisi mükelleflerinin, artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunmaları zorunludur. Şu kadar ki, mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları hâlinde, faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için bu fıkarda belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulur.

d) Mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içindeki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce yapıp kesinleşen tarhiyatlar, ilgili dönem beyanı ile birlikte dikkate alınır.

e) Artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden ve artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır. Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez.

f) Bu fıkra hükmüne göre ödenen katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınmaz, ödenmesi gereken katma değer vergilerinden indirilmez veya herhangi bir şekilde iade konusu yapılmaz."

2- 1 Seri Nolu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun Genel Tebliği'nin V/D bölümünün (3) numaralı fıkrası:

"a) İlgili takvim yılı içindeki işlemlerinin tamamı;

- İstisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşan veya diğer nedenlerle hesaplanan KDV beyanı bulunmayan mükellefler ile

- Tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşan mükellefler

ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olmaları şartıyla KDV artırımından faydalanabileceklerdir.

Buna göre, ilgili yıl içinde en az üç dönemde 1 No.lu KDV beyannamesi veren ve hiçbir dönemde hesaplanan vergisi çıkmayan veya sadece tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi beyanı bulunan mükelleflerin artırım taleplerinde, bu Tebliğin bu bölümüne göre işlem yapılacaktır.

Bu mükelleflerin, KDV artırım talepleri nedeniyle ödeyecekleri vergi, gelir veya kurumlar vergisi bakımından artırılan matrahlara %18 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

b) 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b-3) bendinde, "...Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları hâlinde bu fıkra hükmünden yararlanamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, mükelleflerin KDV artırımından yararlanmak istedikleri yıl içindeki bazı dönemlere ait beyannamelerinde, tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimler dışındaki işlemleri dolayısıyla "Hesaplanan Katma Değer Vergisi" yer alması durumunda, vergi artırımını nedeniyle ödemeleri gereken verginin tespiti için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında buldukları tutarın %18'i ile karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Artırım talebi nedeniyle ödenmesi gereken vergi, önce mükellefin beyanname verme durumuna göre bu Tebliğin (V/D-1) veya (V/D-2) bölümlerine, daha sonra bu bölüme göre hesaplanacaktır. Bu tutarlardan büyük olanı, artırım nedeniyle ödenmesi gereken vergi olarak kabul edilecektir.

Bu çerçevede, yıl içindeki beyannamelerinin tamamını vermekle birlikte, beyannamelerin sadece bir veya birkaçında hesaplanan vergisi bulunup diğer dönemlerde bulunmayan mükelleflerin artırım talebinde bulunmaları hâlinde, hesaplanan vergi bulunan

beyannamelerindeki hesaplanan vergiler toplanacak ve bu toplama, ilgili yıl için öngörülen artırım oranı uygulanarak artırım tutarı hesaplanacaktır. Ancak bu tutar, mükellefin gelir/kurumlar vergisi matrah artırımına %18 oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutardan küçük olursa büyük olan tutar dikkate alınacaktır.

Bu kapsama giren mükelleflerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmaları zorunludur.

c) Tebliğin bu bölümü kapsamında olan mükellefler, KDV artırım taleplerinde bu Tebliğ ekinde (Ek:17) yer alan bildirim kullanacaklardır. Ancak, bu Tebliğin (V/B-2) bölümünde yapılan açıklamaların da göz önünde bulundurulması gerektiği tabiidir."

HUKUKİ DEĞERLENDİRME

Bölge idare mahkemesi vergi dava dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, ilgili takvim yılına ait tüm dönemler için katma değer vergisi beyannamelerini veren fakat, dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükelleflerin 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendi uyarınca matrah artırımında bulunmalarının akabinde idarece bu mükelleflerce aynı fıkranın (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca matrah artırımında bulunmaları gerektiğinden bahisle yapılan ek tahakkukun hukuka uygun olup olmadığına ilişkindir.

6736 sayılı Kanun'un katma değer vergisinde vergi artırımına ilişkin hükümleri "Matrah ve vergi artırım" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler, bu fıkrada belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.

Kanun koyucu bu şekilde katma değer vergisinde vergi artırımında bulunulmasının mükellefler bakımından sonucunu belirledikten sonra aynı fıkra içerisinde mükelleflerin hangi şartlar dahilinde vergi artırımında bulunabileceklerini düzenlemiştir.

Fıkranın (a) işaretli bendinde, katma değer vergisi mükelleflerinin her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerdeki (ihtirazi kayıtlı verilenler dahil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden ilgili yıllar için belirtilen oranlarda belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırım olarak Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan edecekleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi ile geçici 17. maddesine göre tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde tecil edilen vergilerin hesaplanan vergiden düşüleceği belirtilmiştir.

Kanun'un 5. maddesinin anılan fıkrasının (b) işaretli bendinde ise bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerince artırımda bulunulması halinde artırımda bulunulmak istenen yıl içindeki vergilendirme dönemlerinin arz ettiği bazı

özellikler dolayısıyla farklı hesaplama yöntemleri öngörülmüştür. Buna göre bir aylık vergilendirme dönemine tabi katma değer vergisi mükelleflerince artırımda bulunulmak istenen yıl içinde en az üç döneme ait beyanname verilmiş ise (1) numaralı alt bent uyarınca; hiç beyanname verilmemişse veya bir ya da iki döneme ilişkin beyanname verilmiş ise (2) numaralı alt bent uyarınca; ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hallerinde ise (3) numaralı alt bent uyarınca yapılacak hesaplama göre vergi tahakkuk ettirilecektir.

Bu düzenlemelere göre bir aylık veya üç aylık vergilendirme dönemine tabi olup olmaması farklılık arz etmeksizin vergilendirme dönemlerine ilişkin tüm beyannamelerini veren ve (Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinde tüm dönemlerde hesaplanan katma değer vergisinin bulunması gerektiği yönünde bir zorunluluk öngörülmediğinden) bu beyannamelerin asgari birinde hesaplanan katma değer vergisi bulunan mükellefler Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendi uyarınca vergi artırımında bulunacaklar ve bu suretle hesaplanan katma değer vergisini ödemekle yükümlü olacaklardır.

Bir aylık vergilendirme dönemine tabi olmakla birlikte (3) numaralı fıkranın (b) işaretli bendinde üç alt bent halinde düzenlenen ayrıksı hallere uyan durumları bulunan mükellefler ise bu alt bentlerde belirlenen usul gereğince vergi artırımında bulunacak ve bu suretle hesaplanan katma değer vergisini ödemekle yükümlü olacaklardır.

Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi, ilgili takvim yılı içindeki işlemlerinin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler ile ilgili takvim yılı içindeki işlemlerinin tamamı tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşan mükellefleri kapsamaktadır.

Öte yandan Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendinin *şu kadar ki* ifadesi ile başlayan kısmında, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükellefler için ayrı bir hesaplama yöntemi öngörülmüş ve bu mükelleflerin Kanun'un matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerinden faydalanabilmesi ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuş olma şartına bağlanmıştır.

Söz konusu düzenlemenin, gerek Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinin lafzına aykırı olması, gerekse Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendinin anlam bütünlüğünü bozması nedeniyle tüm dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamesi veren ancak bu beyannamelerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler

bakımından uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer bir ifadeyle, Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendinde belirtilen mükelleflerin herhangi bir vergilendirme döneminde tecil-terkin kapsamına girmeyen hesaplanan katma değer vergisi beyan etmeleri halinde anılan alt bent kapsamında işlem yapılamayacaktır.

Bu durumda, aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlardaki somut olaylarda olduğu gibi tüm dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamesini veren ancak, katma değer vergisi beyannamesi verilen dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler adına 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi ve 1 Seri Nolu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun Genel Tebliği'nin ilgili kısmı uyarınca yapılan ek tahakkukta hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

VI-SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, tüm dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamesini veren ancak, katma değer vergisi beyannamesi verilen dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler adına 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca yapılan ek tahakkukta hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde giderilmesine, 23/09/2020 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2020/10

Karar No : 2020/10

KARŞI OY:

6736 sayılı Kanun'un katma değer vergisinde vergi artırımına ilişkin hükümleri "Matrah ve vergi artırımını" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler, bu fıkra da belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.

Kanun koyucu bu şekilde katma değer vergisinde vergi artırımında bulunulmasının mükellefler bakımından sonucunu belirledikten sonra aynı fıkra içerisinde mükelleflerin hangi şartlar dahilinde vergi artırımında bulunabileceklerini düzenlemiştir.

Fıkranın (a) işaretli bendinde, katma değer vergisi mükelleflerinin her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerdeki (ihtirazi kayıtla verilenler dahil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden ilgili yıllar için belirtilen oranlarda belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımını olarak Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan edecekleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi ile geçici 17. maddesine göre tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde tecil edilen vergilerin hesaplanan vergiden düşüleceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki ifadede de anlaşılacağı üzere anılan bent kapsamına bir aylık veya üç aylık vergilendirme dönemine tabi olup olmaması farklılık arz etmeksizin vergilendirme dönemlerine ilişkin tüm beyannamelerini veren ve bu beyannamelerin tamamında hesaplanan katma değer vergisi çıkan mükellefler girmektedir.

Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinde ise bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükellefler bakımından özellik arz eden durumlar öngörülmüştür. Buna göre Kanun'dan yararlanmak suretiyle tahakkuk edecek verginin hesaplanmasında Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinden ayrılmayı gerektiren durumlar (b) işaretli bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde beyanname verme durumuna göre, (3) numaralı alt bent de ise beyanname verme durumuna göre değil verilen beyannamelerde hesaplanan katma değer vergisi bulunup bulunmadığına veya hesaplanan katma değer vergisinin tecil-terkin uygulaması kapsamında bulunup bulunmadığına göre farklılaştırılmıştır.

Anılan fıkranın (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hallerinde bu alt bent uyarınca yapılacak hesaplama göre vergi tahakkuk ettirilecektir. Anılan alt bendin, *şu kadar ki* ifadesi ile başlayan kısmında, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle

hesaplanan vergisi çıkan mükellefler için ayrı bir hesaplama yöntemi öngörölmüştür.

Kanun koyucu bu alt bent uyarınca hesaplama yapılabilmesini iki sebebe bağlamıştır. Birincisi herhangi bir nedenle hesaplanan katma değer vergisinin bulunmamasıdır. Zira kanun koyucu ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması halini örnek kabilinden saymış ve devamında diğer nedenlerle demek suretiyle hesaplanan katma değer vergisinin bulunmamasının herhangi bir sebebe dayanabileceğini ifade etmiştir. İkincisi ise ilgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşmasıdır.

Diğer taraftan yukarıda belirtilen iki durum yanında vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi çıkmış ise yine bu alt bent uyarınca yapılacak hesaplama üzerinden vergi tahakkuk ettirilecektir.

Bu durumda bir aylık vergilendirme dönemine tabi olup tüm dönemlere ilişkin beyannamelerini vermekle birlikte sadece bir dönem dahi hesaplanan katma değer vergisi bulunan mükellefler Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca yapılacak hesaplama göre tahakkuk edecek vergiyi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Açıklanan nedenlerle, aykırılığın, bir aylık vergilendirme dönemine tabi olup tüm dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamesini veren ancak, katma değer vergisi beyannamesi verilen dönemlerin bir kısmında hesaplanan katma değer vergisi bulunmayan mükellefler adına 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinin (3) numaralı alt bendi uyarınca yapılan ek tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.