

# HAKSIZ ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN PİŞMANLIK HÜKÜMLERİNE GÖRE ÖDENMESİ<sup>1</sup>

## I-GİRİŞ

İade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan katma değer vergisi iadelerinin çeşitli nedenlerle fazla talep edildiğinin iade alacağı tahsil edildikten sonra fark edilmesi halinde mükelleflerin haksız olarak tahsil ettikleri vergi iadesini Vergi Usul Kanununun (VUK) pişmanlık hükümlerinden yararlanarak kendiliğinden vergi dairesine cezasız olarak geri ödeyip ödeyemeyecekleri konusunda vergi daireleri arasında uygulama birliği bulunmadığı, bu durumda düzenlenecek vergi beyannamelerinde teknik olarak vergi dairesine ödenecek vergi tutarının gösterilemediği, sadece iadesi talep edilen tutarın azaltıldığı gerekçesiyle bazı vergi dairelerinin, düzeltme beyannamesi veren mükellef hakkında vergi ziyayı cezası kestiği görülmektedir. Bu şekilde işlem yapan vergi daireleri, gerekçe olarak hatalı şekilde yorumladıkları 280 nolu VUK Genel Tebliğinin 1.1.2nci maddesindeki açıklamaları göstermektedir.

Haksız veya fazla talep edilen vergi iadesinin gerek mükellefin vergi ve SGK prim borçlarına mahsup edilmiş olması gerekse iade tutarının mükellefe nakden iade edilmiş olması, VUK'nun 341nci maddesinin ikinci fıkrasına göre “verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi” anlamına geldiğinden vergi ziyayı hükmündedir. Ancak, hasız veya fazla talep edilen vergi iadesi, mükellefin vergi borçlarına henüz mahsup edilmemiş veya mükellefe nakden ödenmemiş ise vergi ziyasının doğumundan söz edilemeyeceğinden, beyannamenin düzeltilmesi yeterli olacaktır.

KDV Kanununda İade hakkı doğuran işlemler KDV Kanunu'nun 32nci maddesinde belirtilen istisna kapsamındaki işlemler ile 29/2nci maddesindeki indirimli orana tabi işlemlerden ve 9ncu maddesi kapsamındaki bazı mal ve hizmetlere ilişkin KDV tevkifatından doğan işlemlerden kaynaklanmaktadır.

Haksız vergi iadesi genellikle dört nedenden kaynaklanmaktadır.

1-Yüklenilen KDV tutarının yüksek/fazla hesaplanması, (maddi hatalar dahil)

2-Hesaplanan KDV tutarının beyannamede eksik gösterilmesi veya iade hakkı doğuran mal veya hizmete düşük KDV oranı uygulanması, (Örneğin, %8 veya %18 oranında KDV uygulanması gereken mal veya hizmete sehven %1 oranının uygulanması gibi)

3-Sahte veya muhteviyatı itibarıyla belge düzenleyen veya kullanan satıcılardan mal veya hizmet satın alınması,

4-İade hakkı doğurmeyen işlemler nedeniyle sehven iade talep edilmesi, (Örneğin, ihracat kapsamında bulunmayan bir işlemin ihracat işlemi kabulü ile iade talep edilmesi gibi)

---

<sup>1</sup> Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

## II-PİŞMANLIK HÜKÜMLERİNDEN YARARLANMANIN KOŞULLARI

### A-Kanun Hükümü

VUK'nun "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371nci maddesinin birinci fıkrasında," Beyana dayanan vergilerde **vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri** işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini **ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde**, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla **vergi ziyai cezası** kesilmez. " denilmektedir. Kanun hükmüne göre vergi ziyaya neden olanlar durumu vergi dairesine kendiliklerinden bildirdikten sonra aşağıdaki koşulları da yerine getirdikleri takdirde haklarında vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır.

*"1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).*

*2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.*

*3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.*

*4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.*

*5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.<sup>2</sup>*

*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz."*

Haksız veya fazla alınan her türlü vergi, kural olarak "vergi ziyai cezasını" gerektirir. Ancak, VUK'nun 371nci maddesi emlak vergileri hariç, diğer bütün vergilerden kaynaklanan haksız vergi iadelerini pişmanlık kapsamına almıştır. Kanunda haksız alınan KDV iadelerinin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmayacağına ilişkin bir kanun hükmü bulunmamaktadır. Pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın tek koşulu verilen beyanname üzerinde ödenecek

<sup>2</sup> Maliye Bakanlığı pişmanlık zammının yalnızca oran olarak gecikme zammına bağlandığı, pişmanlık zammının günlük değil her ay ve kesri için hesaplanacağı görüşündedir. (8.3.2005 tarih ve GEL.0.30/3044-371-749/11230 sayılı özelge. Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özelgeler. Cilt:8 ;Sy:981)

**NOT: Danıştay 7.Dairesinin 03.03.2010 tarih ve E:2007/802; K:2010/1128 sayılı sayılı Kararında, VUK'nun 371.maddesinde ay kesirlerine isabet eden gecikme zammının hangi kriterlere göre hesaplanacağı konusunda herhangi bir belirleme yapılmadığından 6183 sayılı Kanunun 51.maddesindeki ay kesirlerine isabet eden zammın günlük olarak dikkate alınması icap ettiğinden, ay kesirlerinin ay olarak gözönüne alınması suretiyle tesis edilen işlemde hukuka uyarlık görmeyen (.....) Mahkemesi Kararının temyiz istemi reddedilmiştir. (Lebib Yalkın Temmuz-2011 Sayı:91 Sy:317)**

vergi gösterilmesidir. KDV beyannamelerinde beyannamenin şekli ve tahakkuk fişinin düzenlenişi itibarıyla tahakkuk fişi üzerinde geri ödenecek verginin tutarı gösterilmemekte, düzeltme işlemi beyanname üzerinde daha önce talep edilen iade tutarının azaltılması şeklinde gösterilmektedir. Bu durum tamamı ile Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tahakkuk fişi ve beyanname dizaynından kaynaklanmaktadır. İstendiği takdirde tahakkuk fişi üzerinde hem iadesi gereken vergi tutarı hem de devreden katma değer vergisi tutarı gösterilebilir.

## **B-Kendiliğinden Verilen Beyannameler ile Pişmanlıkla Verilen Beyannameler Arasındaki Fark**

Vergi ziyai cezasının düzenlendiği 344 üncü maddenin birinci fıkrasında vergi ziyai cezasının ziya uğratılan verginin **bir katı** olduğu, ikinci fıkrasında vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin 359ncü maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde **üç kat** kesilmesi, üçüncü fıkrasında ise, vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için vergi ziyai cezasının **yüzde elli** oranında uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

280 nolu VUK Genel Tebliğinin 1.1.2nci maddesinde ise, ” Kanuni süresinde verilmeyen beyannameler, kanuni süresinde verilmekle beraber noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen ek beyannameler ile kanuni süresinde verilen beyannameye istinaden **haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen düzeltme beyannamelerinin** 344ncü maddenin dördüncü<sup>3</sup> fıkrası kapsamında değerlendirileceği” belirtilmiştir.

VUK’nun 30ncü maddesinin dördüncü fıkrasında vergi beyannamesinin kanuni süre geçtikten sonra vermiş olanlara beyanname gösterdikleri matrah üzerinden re’sen gerekli tarhiyatın yapılacağı ve bu beyannamelerin re’sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. 238 nolu VUK Genel Tebliğinde ise, zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde pişmanlık talebiyle beyanname verilemeyeceği, yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Süresinden sonra verilen veya ek olarak verilen beyanname üzerinde ödenecek vergi doğmadığından vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren bir durum da söz konusu edilmeyeceğinden bu tür beyannamelerin pişmanlıkla verilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Danıştay’ın görüşü ise, vergi beyannamesinin süresinden sonra verilmesi halinde anılan Kanun’un 352nci maddesine göre bir kat usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği şeklindedir.<sup>4</sup> Beyanname süresinden sonra mükellefçe kendiliğinden verildiği durumlarda anılan Kanun’un 30ncü maddesine göre re’sen takdir işlemi için beyanname takdir komisyonuna

<sup>3</sup> Kanun maddesinde yapılan değişiklik nedeniyle dördüncü fıkra ibaresinin “üçüncü” fıkrası şeklinde olması gerekmektedir.

<sup>4</sup> Dn. 7. Dairesinin 13.6.1991 tarih ve E:1987/3559;K:1991/2006 sayılı kararı (Ş.KIZILOT, Age.Cilt:2. Sy:2783) Maliye Bakanlığınca verilen bir özalgede ise pişmanlık talebiyle verilen ek beyannameler için usulsüzlük cezası kesilmemesi gerektiği, süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannameler için birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. (15.10.1990 tarih ve 3-24466-371-558/093383 sayılı özalg. Ş.KIZILOT. Cilt:2. Sy:2786)

gönderilmeyeceğine göre, beyannamenin geç verilmiş olması nedeniyle usulsüzlük cezası iki kat olarak değil bir kat olarak kesilmelidir. Kendiliğinden verilen beyannameler üzerine mükellefe usulsüzlük cezası dahil hiçbir ceza kesilmemelidir. Vergi Usul Kanunu'nun yeni yazımında bu husus da dikkate alınmalıdır.

Öte yandan, 2007/8 nolu Uygulama İç Genelgesinde (VEDOP) , iade tutarını azaltan bir düzeltme beyannamesi verilmiş ise, bu beyannameye ait damga vergisi için tahakkuk fişi düzenleneceği, düzeltme beyannamesi verilmeden önce iade yapılmış ise haksız yere iade edilen verginin mükellefin beyanı esas alınarak ihbarname kuralına göre tarh edileceği ve vergi ziyat cezası kesileceği belirtilmiştir. Bu genelgede yapılan açıklamalar pişmanlık beyannamesi ile beyan edilmeyen düzeltme beyannamelerine ilişkin olduğu halde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 13.05 2008 tarih ve 475 sayılı özelgesinde söz konusu İç Genelge gerekçe gösterilerek; "... nakden ve mahsuben haksız yere alınan KDV iadesiyle ilgili olarak yapılacak geri ödemelerin VUK'nun 371nci maddesi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı" belirtilmiştir.<sup>5</sup>

Danıştay ise, haksız yere KDV iadesi alındığı kanısına vararak kusurlu davranışını vergi dairesine yazılı olarak kendiliğinden bildiren ve aynı gün gecikme zammı ile birlikte ödemede bulunan yükümlü hakkında VUK'nun 371nci maddesi uyarınca ceza kesilemeyeceği gerekçesiyle kaçakçılık cezasını kusur cezasına çeviren vergi mahkemesi kararını oy çokluğu ile bozmuştur.<sup>6</sup>

Maliye Bakanlığınca verilen bir özelgede ise, "YMM tasdik raporundan önce teminat karşılığı alınan iadenin, raporda tespit edilen iade tutarından daha fazla olması halinde, düzeltme beyannamesine ilişkin pişmanlık dilekçesinin raporun vergi dairesine verilmesinden önce verilebileceği" belirtilmiştir.<sup>7</sup>

VUK'nun 341nci maddesinin üçüncü fıkrasındaki "... haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına mani teşkil etmez" hükmü genel bir hükümdür. Bunun anlamı mükellefin pişmanlık hükümlerinden faydalanmadığı takdirde verginin ödenmesi veya daha sonra tamamlanmasının ceza kesmeye mani olmadığıdır. Ortada bir vergi kaybı varsa ve ödeme süresi geçmiş ise 371nci madde hükmünde faydalanılmak istenmediği takdirde ceza uygulanmasını gerektirir. 371nci madde hükmü özel hüküm, 341nci madde hükmü ise genel hüküm niteliğinde olup, kanun hükümlerinin yorumlanmasında özel hüküm genel hükmün önünde yer alır.

Vergi ziyat cezasının indirimli uygulanabilmesi için beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmesinden önce verilmiş olmasının yanında, pişmanlık hükümlerinden yararlanılacağına ilişkin dilekçenin de verilmiş olması gerekmektedir.

<sup>5</sup> Hüseyin ERDEM,"Haksız Yere KDV İadesi Alanların Pişmanlık Hükümleri Karşısındaki Durumu" (Vergi Sorunları Dergisi, Eylül-2008; Sayı:240; Sayfa 34-36)

<sup>6</sup> Dn. 11. Dairesinin 15.01.1998 tarih ve E:1996/7067;K:1998/193 sayılı kararı

<sup>7</sup> 13.5.2005 tarih ve GEL:0.30/3025-353-261/19855 sayılı özelge. (Ş.KIZIOT, Age. Cilt:8. Sy:980) Ayrıca bakınız: Mehmet TAN-Erdal SAVRANOĞLU," Yasa Mı, Bilgisayar Programı Mı?" (<http://www.dunyagazetesi.com.tr/haber.asp?id=32455> Erişim:12.4.2010)

Vergi ziyana neden olanların pişmanlık hükümlerinden yararlanması zorunlu bir işlem olmamakla birlikte, normal koşullarda hiç kimse kendisine ceza kesilmesini istemeyeceğinden kanuni süreden sonra kendiliğinden verilen bütün beyannamelerin pişmanlıkla verildiğinin kabulü gerekir. Ceza uygulanmaması için beyannameden ayrı olarak veya beyanname üzerindeki ilgili yeri işaretlemek suretiyle bir “özür dilekçesine” veya “özür beyanına” bağlanması gereksiz olup, mükellefin düzeltme, ek beyanname veya kanuni süreden sonra beyanname vermiş olması zaten özür niteliği taşımaktadır. Uygulamada pek çok mükellef bu şekilde verdiği beyannameye “pişmanlık” kelimesini yazmadığı gerekçesiyle %50 oranında cezaya muhatap olmaktadır. Bu nedenle pişmanlık hükümlerinden faydalanmak için beyannamenin vergi incelemesine başlanmasından önce verilmiş olması ve ziya uğratılan verginin 15 gün içinde ödenmiş olması yeterli sayılmalıdır.

### **III-Maliye Bakanlığının Son Görüşü**

KDV Kanunu'nun 29/2nci maddesi uyarınca indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle katma değer vergisi iadesi alan bir mükellef, bazı mal satışlarına %8 oranında KDV uygulaması gerektiği halde sehven %1 oranında KDV uygulaması nedeniyle haksız yere fazla KDV iadesi aldığı ve söz konusu iadenin vergi borçlarına mahsup edildiğinden bahisle, fazla alınan iade tutarının vergi dairesine geri ödenmesi amacıyla ilgili dönemlere ait katma değer vergisi beyannamelerini düzeltmiş ve pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmasını bir dilekçe ile vergi dairesinden talep etmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü haksız alınan iadeler için pişmanlık talebini yerine getirmeyerek, ziya uğratılan vergiler için bir kat vergi ziyai cezası keserek vergi ve vergi ziyai cezasını ihbarname kuralına göre mükellefe tebliğ etmiştir. Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına şikayet yoluyla yapılan başvuru üzerine verilen özalgede;

*“Vergi Usul Kanununun 341nci maddesinde “vergi ziyai”nın mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlandığı, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya **haksız yere geri verilmesine** sebebiyet vermenin de vergi ziyai hükmünde olduğu, bu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceğinin hükme bağlandığı, aynı kanunun “pişmanlık ve ıslah” başlıklı 371nci maddesinde ise beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri halinde, maddede yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınarak, pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmesi için gereken şartların beş bent halinde sayıldığı belirtildikten sonra şu ifadelere yer verilmiştir.*

*Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere “pişmanlık” esas itibarıyla temelinde vergi ziyai yatan ve vergi idaresinin bilgisine girmemiş bir olayın kendiliğinden haber vermesi ve maddede belirtilen şartlara uyulması koşuluyla vergi ziyai cezası kesilmesini önleyen bir müessesedir.*

*Yukarıdaki hükümler ve açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, (...)%8 KDV hesaplanması gerekirken %1 KDV hesaplanarak haksız yere verginin iadesine neden olunması suretiyle vergi ziyasına neden olan mükellefin pişmanlık talebinin pişmanlık şartlarına uyulması koşuluyla kabul edilmesi gerekmektedir.”<sup>8</sup>*

#### **IV-SONUÇ**

Gerek KDV iadelerinin (emlak vergisi hariç) diğer vergilerden kaynaklanan iadelerin haksız yere alınması durumunda, mükelleflerin konuyla ilgili olarak vergi incelemesine başlanmadan veya takdir komisyonuna sevk işleminden önce durumu vergi dairesine bildirmesi ve fazla alınan iade tutarını VUK'nun 371nci maddesi çerçevesinde 15 gün içinde ödemesi halinde vergi ziyai cezası kesilmemesi gerekmektedir. Bu konuyla ilgili farklı uygulamalar Gelir İdaresi Başkanlığının yukarıda belirtilen özelgesi ile çözüme kavuşmuş bulunmaktadır.

Öte yandan, kanuni süreden sonra kendiliğinden verilen bütün beyannamelerin pişmanlıkla verildiğinin kabulü gerekir. Ceza uygulanmaması için beyannameden ayrı olarak veya beyanname üzerinde ilgili yeri işaretlemek suretiyle mükelleften bir tür “özür dilekçesi” veya “özür beyanı” alınması gereksiz olup, mükellefin düzeltme, ek beyanname veya kanuni süreden sonra beyanname vermiş olması zaten özür niteliği taşımaktadır. Uygulamada pek çok mükellef bu şekilde verdiği beyannameye “pişmanlık” kelimesini yazmadığı gerekçesiyle %50 oranında vergi ziyai cezasına muhatap olmaktadır. Bu nedenle pişmanlık hükümlerinden faydalanmak için beyannamenin vergi incelemesine başlanmasından önce verilmiş olması ve ziya uğratılan verginin 15 gün içinde ödenmiş olması yeterli sayılmalıdır.

Ayrıca, süresinden sonra verilen veya ek olarak verilen düzeltme beyannameleri üzerinde ödenecek vergi doğmadığı durumlarda vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren bir durum bulunmamakla birlikte, uygulamada süresinden sonra verilen bu tür beyannameler için birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmektedir. Beyannamenin süresinden sonra mükellefçe kendiliğinden verildiği durumlarda anılan Kanun'un 30ncu maddesine göre re'sen takdir işlemi için beyanname takdir komisyonuna gönderilmeyeceğine göre, beyannamenin geç verilmiş olması nedeniyle usulsüzlük cezası iki kat olarak değil, bir kat olarak kesilmesi gerektiği görüşündeyiz. Danıştay'ın da görüşü bu yöndedir. Biz göre, kendiliğinden verilen beyannameler üzerine usulsüzlük cezası dahil hiçbir ceza kesilmemelidir.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının 21.01.2011 tarih ve 006311 sayılı özelgesi

<sup>9</sup> Konuyla ilgili diğer bir konu da pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulup konulamayacağına ilişkindir. Danıştay'ın pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere “ihtirazi kayıt şerhi” konulamayacağına ilişkin son kararlarının (Dn. 7. Dairesinin 11.10.2005 tarih ve E:2002/2135;K:2005/2362 sayılı ve 30.11.2005 tarih ve E:2003/2371;K:2005/3028 sayılı kararı (Ş.KIZIOT, Age. Cilt:8 Sy:978) yanında, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki bir engel bulunmadığına ilişkin daha eski tarihli kararları da bulunmaktadır. (Dn. 9. Dairesinin 14.5.1998 tarih ve E:1997/2708;K:1998/1990 Yaklaşım, Sayı:72. Aralık-1998. Dn.3. Dairesinin 6.5.1998 tarih ve E:1997/2273;K:1998/1603 sayılı kararı)

Mükellefin kanuni süre içerisinde verdiği beyannameye ihtirazi kayıt şerhi koyabildiği halde, ek beyannameye veya süresinden sonra verdiği beyannamelerde bu hakkın kullanılamaması bize göre bir mükellef hakkı ihlalidir.