

Sirküler Tarihi : 07.05.2009  
Sirküler No : 2009/074

## DEVREDEN YATIRIM İNDİRİMİ HAKLARI NEDENİYLE GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMELERİNİ İHTİRAZİ KAYITLA VERMENİN ANLAMI YOKTUR

Bilindiği gibi 5478 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimine ilişkin düzenlemeleri 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak, yatırım indirimi uygulamasına son verilmiştir. Aynı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69'uncu madde ile, kazanılmış haklar kısmen korunarak, eskiden başlamış yatırımlar için,

- 2005 yılı sonuna kadar yapılmış olan harcamalar ile,
- 2008 yılı sonuna kadar yapılacak harcamalar,

nedeniyle hak kazanılan yatırım indirimi tutarlarının 2006,2007 ve 2008 yıllarında indirimine devam edileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu geçici madde ile yatırım indiriminden yararlanma hakkının son olarak 2008 yılı kazançları ile sınırlandırılmış olması nedeniyle, 2008 yılı itibariyle mevcut olduğu halde, kazancın yetersiz olması nedeniyle kullanılamayan yatırım indirimi haklarının 2009 ve müteakip yıllarda uygulanması imkanı yasal olarak ortadan kalkmıştır.

2008/32 sayılı Duyurumuzda da bilgilerinize sunulduğu üzere, geçici 69'uncu madde ile, hak kazanılan yatırım indirimi tutarlarının kullanımının üç yıllık süre ile sınırlandırılmış olması, kazanılmış hakların kullanımını engellediği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Ana muhalefet partisi CHP tarafından Anayasa Mahkemesinde açılan davada, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69'uncu maddenin 1'inci fıkrasının sonunda yer alan "...sadece 2006,2007 ve 2008 yıllarına ait..." ibaresinin iptali ve yürürlüğünün durdurulması talep edilmiştir. Yüksek Mahkeme, yürütmenin durdurulması talebini reddetmiştir. Ancak esas hakkında karar henüz verilmemiş bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümediği için, bu konuda Anayasa Mahkemesince bir iptal kararı verilmesi durumunda, dava açmamış olan mükelleflerin olumlu yargı kararından yararlanmaları ve ödemiş oldukları vergileri geri alabilmeleri mümkün olmayacaktır. Bu nedenle 2008 yılı sonu itibariyle devreden yatırım indirimi hakları bulunan mükelleflerin, şayet beyannamelerini verdikleri tarihe kadar Anayasa Mahkemesi bu konuda karar vermemiş ise, hak kaybına uğramamaları bakımından, 2009 yılı gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazî kayıtla vermeleri ve tahakkuk ettirilen vergileri 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava konusu etmelerinde yarar vardır.

Yatırım indirimi hakları, geçici vergi beyannamelerinde de uygulanabildiğinden, geçici vergi beyannamelerinin de bu açıdan ihtirazî kayıtla verilebileceği tabiidir. Ancak ihtirazî kayıtla açılan davalarda tahsilat durmayıp, tahakkuk ettirilen vergilerin normal süresinde ödenmesi gereği devam ettiğinden, geçici vergi beyannamelerini ihtirazî kayıtla verip çok sayıda gereksiz dava açmanın anlamlı olmadığını düşünüyoruz.

Çünkü yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde sadece ödenen geçici vergiler mahsup edilebilmekte, dolayısıyla gelir veya kurumlar vergileri mahsup edilen tutar kadar eksik ödenmektedir. İhtirazî kayıtla dava konusu edilen geçici verginin, çok iyimser bir varsayımla, yıllık gelir veya kurumlar vergisini ödeme süresinden önce, alınan yürütmenin durdurulması veya esas hakkındaki karara istinaden geri alınması halinde, söz konusu geçici vergi yıllık beyanname üzerinde mahsup edilemeyeceği için gelir veya kurumlar vergisinin tam olarak ödenmesi söz konusu olacaktır. Başka bir ifade ile geçici vergi, geçici bir süre ile varlığını sürdüren bir tahakkuk olduğundan aslolan yıllık gelir veya kurumlar vergisinin ihtirazî kayıtla beyanı ve dava konusu edilmesidir.

Bu nedenle, 2009 yılı geçici vergi beyannamelerinin ihtirazî kayıtla verilmesini önermiyoruz. Bu durum bir hak kaybına sebebiyet vermeyecek ve yıllık gelir veya kurumlar vergilerinin ihtirazî kayıtla verilmesi imkanını önlemeyecektir. Böylece geçici vergilerin dava açma külfetinden ve dava karmaşasından kurtulmak mümkün olacaktır.

GVK'nun geçici 69'uncu maddesinde, yatırım indiriminden 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) göre yararlanılabileceği hükme bağlanmış olduğundan, Maliye Bakanlığı, yatırım indiriminden yararlanıp yararlanmama konusunda mükelleflerin tercih haklarının bulunduğunu ve yatırım indirimi uygulama tercihinin birinci geçici vergi dönem sonuna kadar mükellefler tarafından bildirilmesi gerektiğini açıklamıştır.<sup>1</sup>

2009 yılı içinde Anayasa Mahkemesi tarafından bir iptal kararı verilmesi halinde, ayrıca bir düzenleme yapılmasına gerek kalmadan, 2009 yılına devreden yatırım indirimi haklarının uygulanması imkanı doğacaktır. Bu durumda, 2009 yılı birinci geçici vergi dönemi sonuna kadar yatırım indiriminden yararlanılacağına ilişkin tercih beyanında bulunulmadığı gerekçesiyle bu haktan yararlanılamayacağı söylenemez. Çünkü hakkın kullanımı yasal olarak 2008 yılında sona ermiş olup, iptal kararı verildiği takdirde yatırım indirimi uygulama hakkı bu iptal kararı ile birlikte yeniden doğacaktır. Bu bakımdan birinci geçici vergi dönemi sonuna kadar tercih beyanında bulunmamanın veya geçici vergi beyannamesini ihtirazî kayıtla vermemenin herhangi bir hak kaybına sebebiyet vermesi söz konusu değildir.

İhtirazî kayıtla dava açıldığı takdirde, yukarıda belirtildiği üzere, tahsilat durmayacağından, tahakkuk eden geçici vergilerin süresinde ödenmesi gerekir. Dava, yürütmenin durdurulması talepli olarak açılabilir. Bu takdirde, eğer karar tarihine kadar tahakkuk ettirilen geçici vergiler ödenmemişse, bunların ödenmesi gereği ortadan kalkacaktır. Ancak yürütmenin durdurulması kararı çıksa bile, daha önce ödenmiş olan vergilerin iadesini Maliye Bakanlığı yapmamaktadır. Bakanlığın anlayışına göre, yürütmenin durdurulması kararları, olayı kararın verildiği an itibarıyla durdurmakta, başlangıç durumuna dönüşe imkan vermemektedir. Böyle olunca da, ödenmiş olan vergilerin geri alınması ancak esas hakkındaki kararın olumlu olması halinde mümkün olabilmektedir.

Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, tahakkuk ettirilen geçici vergiler ödenmemiş ise, bu geçici vergilere, terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanacağı tabiidir. Diğer taraftan VUK'nun 112/5'inci maddesi gereğince, ihtirazî kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip, yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Bu kapsamda açılacak davaların, Anayasa Mahkemesince bir karar verilinceye kadar vergi mahkemelerince bekletileceğini düşünüyoruz.

Bu konuda son olarak hatırlatmak istediğimiz bir husus da, yatırım indiriminden yararlananlara 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli vergi oranları uygulandığından, açılacak davalar kazanıldığı takdirde, daha önce hesaplanan gelir veya kurumlar vergilerinin de düzeltilmesi gereğinin doğacağıdır. Ayrıca GVK'nun mülga Ek 1-6'ncı maddelerine istinaden eski hükümlere göre yararlanılan yatırım indirimi hakları üzerinden, GVK'nun Geçici 61 ve 69'uncu maddelerine göre % 19,8 oranında stopaj yapılması gerekmektedir.

Saygılarımızla.

<sup>1</sup> 3 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri uyarınca tercihler, geçici vergi beyannamesi üzerinde yatırım indirimi uygulanmak suretiyle bildirilmekte, ayrıca yazılı olarak bir bildirimde bulunulmamaktadır.