

**DENET DUYURU**  
Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.08.2022  
Duyuru No : 2022/082  
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -  
AĞUSTOS 2022 - SAYI : 356

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

**2 NO.LU KDV BEYANNAMESİ İLE KDV SORUMLULUĞUNUN  
VEYA TEVKİFATININ YERİNE GETİRİLMEMESİ HALİNDE ORTAYA  
ÇIKABİLECEK VERGİ, CEZA VE GECİKME FAİZİ****I. GİRİŞ:**

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi kapsamında, yurt dışından hizmet ithal edildiğinde (bu hizmet KDV kapsamına giriyorsa ve KDV istisnasına konu değilse), hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması, bu KDV'nin 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmekte, ödenen bu KDV'nin KDV mükelleflerince aynı ay itibariyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Aynı madde Maliye Bakanlığına, gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, KDV'nin kısmen veya tamamen satıcıya ödenmeyerek 2 no.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi şeklinde sorumluluk (KDV TEVKİFATI) ihdas etme yetkisi vermektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini çeşitli Tebliğlerle kullanmış bulunmaktadır.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Gerek hizmet ithaline ilişkin KDV sorumluluğu, gerekse tam ve kı konusunda güncel ve detaylı bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 9 ilişkin bölümüne bakınız. ([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitapları](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitapları))  
DENET DUYURU  
Sayı : 2022/082

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

2 no.lu KDV beyannamesinin hiç verilmemesi veya eksik beyanda bulunulması hallerinde sorumluluğa konu KDV aslının, vergi ziyayı cezasının ve gecikme faizinin KDV sorumlusundan aranması esastır.

Ancak;

- Bizim anlayışımıza göre, hizmet ithallerinde sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'nin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim olarak dikkate alınabilme hakkı nedeniyle, bu KDV sorumluluğunu aksatan hakkında işlem yapılırken 1 no.lu KDV beyannamesindeki durum dikkate alınmalı ve HAZINE ZARARI YOKSA, KDV sorumlusu aleyhine işlem yapılmamalı veya usulsüzlük cezası ile yetinilmelidir. (Ne var ki Maliye İdaresi bu görüşü kabul etmemektedir. Danıştay Kararlarının ekseriyeti ise bizim görüşümüze paraleldir.)
- KDV tevkifatı gerekliliği yerine getirilmemiş olmakla beraber satıcı tevkif edilmeyen KDV'yi beyan etmişse bize göre vergi ziyayı cezası aranmamalıdır. Satıcı bu KDV'yi ödemişse vergi aslı da aranmamalı, gecikme faizi hesabı söz konusu ödeme gününde durdurulmalıdır. (Bu görüşümüzü Maliye İdaresi büyük ölçüde benimsemektedir.)

Yerine getirilmemiş olan KDV sorumluluğu veya tevkifat gereği irdelenirken, alıcının veya satıcının 1 no.lu KDV beyanlarının göz önünde tutulması konusunda yasa hükmü bulunmaması ciddi bir eksikliklerdir. Tebliğ hükümleri açısından da eksiklik ve düzeltme gereği hissedilmektedir. Bu nedenlerle Maliye İdaresi ve Danıştay'ın farklı görüşlerine rastlanmaktadır.

## II. KDV SORUMLULUĞUNUN YERİNE GETİRİLMEMESİYLE İLGİLİ HÜKÜMLER:

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinde, KDV sorumluluğunu yerine getirmeyenler hakkında ne işlem yapılacağına yönelik hüküm yoktur.

KDV sorumluluğu ve KDV tevkifatı beyan yoluyla tahakkuk gerektirdiği için 2 no.lu KDV beyannamesinin verilmemesi veya eksik beyan hallerinde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Bu konuda yapılacak işlemlerle ilgili tebliğ hükmü KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.4.3.1. no.lu bölümünde yer almakta olup aşağıdaki paragraflardan oluşmaktadır:

***“3065 sayılı Kanununun (9/1) inci maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyayı cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.*”**

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş ve Hazineye ödenmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmaz. Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen ve Hazineye ödenen bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi alıcıdan aranır.

Söz konusu vergi satıcı tarafından beyan edilmiş olmakla birlikte, tahakkuk eden verginin ödenmemesi veya ödenecek KDV çıkmaması nedenleriyle Hazineye ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcıdan aranır. “

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi KDV sorumluluğu ile ilgili eksikliklerde;

- Sorumlunun 1 no.lu KDV beyannamesindeki indirim hakkı faktörü dikkate alınmaksızın işlem yapılmasını öngörmekte,
- KDV tevkifatının aksatıldığı hallerde ise sorumlu aleyhine işlem yapılırken, aksamaya konu KDV'nin satıcı tarafından beyan edilmesi ve ödenmesi faktörünün göz önünde tutulmasını istemektedir. <sup>2</sup>

### III. EKSİK KALAN KDV SORUMLULUĞU, SORUMLUNUN 1 NO.LU KDV BEYANNAMESİ İLE VEYA SATICININ KDV BEYANIYLA TELAFİ EDİLMİŞSE VERGİ ASLI VE VERGİ ZİYAI CEZASI ALINMAMASI GEREKTİĞİ, GECİKME FAİZİ HESABININ İŞE TELAFİ ÖDEMESİNİN YAPILDIĞI GÜN İTİBARIYLA DURDURULMASI GEREKTİĞİ GÖRÜŞÜNDEYİZ :

#### A. Hizmet İthallerinde KDV Sorumlusunun 1 no.lu KDV Beyannamesinin Göz Önünde Tutulması Gerekliği Görüşünderiz :

Hizmet ithallerinde KDV sorumluluğunun yerine getirilmiş olduğu durumda, sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV, aynı mükellefin aynı döneme ait 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bu KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesi KDV indiriminin de yapılmamış olması anlamına gelmektedir.

<sup>2</sup> Eskiden böyle bir tarhiyatta eksik tevkif edilen KDV tutarı satıcının kendi KDV beyannamesine dahil edilmişse (ödeme çıkmamış veya ödeme yapılmamış olsa bile) alıcıdan KDV aslı aranmıyordu.

Bu etkileşim hakkındaki hüküm 21 no.lu KDV Tebliği ile değiştirilmiş ve yukarıdaki hale getirilmiştir. Bu yeni metne göre tevkif edilmeyen KDV aslının alıcıdan aranmaması için satıcının bu KDV'yi hem beyan etmiş olması hem de satıcıda devrolan KDV durumunun bulunmaması ve beyana konu KDV'nin satıcı tarafından vergi dairesine fiilen ödenmiş olması şart koşulmaktadır.

Şayet hizmet ithali ile ilgili KDV sorumluluğunu yerine getirmeyen mükellef, 1 no.lu KDV beyannamesi ile bu eksikliği telafi edecek tutarda KDV ödemiş ise, HAZİNEYE ZARAR VERMEMİŞTİR. Çünkü KDV sorumluluğunu yerine getirseydi, bu yoldan ödeyeceği KDV, 1 no.lu KDV beyannamesiyle yapacağı ödeme tutarını azaltacağı için Hazineye intikal edecek toplam para tutarı değişmeyecekti.

Böyle bir durumda, KDV sorumluluğunu yerine getirmeyenden, sorumluluğa konu vergi aslı aranmayacağı gibi vergi cezası ve gecikme faizi de aranmaması gerekir. Zira fiili anlamda **vergi ziyayı yoktur**. Sorumlu sıfatıyla (2 no.lu beyanname ile) ödenmesi gereken KDV'nin 1 no.lu beyanname ile ödenmesi şeklinde telafi edici bir durum vardır.

Başka bir anlatımla KDV sorumlusu 2 no.lu KDV beyannamesindeki eksikliğini 1 no.lu KDV beyannamesine indirim yapmamak suretiyle telafi etmiş, böylelikle Hazine kaybına sebebiyet vermemiştir.

Ancak Maliye İdaresi, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin yukarıdaki bölümünde

*“Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.”*

İfadesine yer vererek bu telafi durumunu gözardı eden bir yorumda bulunmuştur.

Söz konusu indirim hakkının kullanılabilmesi için 2 no.lu KDV beyannamesinin verilmiş olması gereği ve dolayısıyla indirim hakkının doğmadığı yaklaşımıyla oluşan bu görüş bize göre isabetli değildir.

Kanunda 2 no.lu KDV beyanındaki eksiklikler hakkında işlem yapılırken sorumlunun 1 no.lu KDV beyannamesindeki durumunun dikkate alınacağı yönünde hüküm bulunmaması Maliye İdaresi'nin hakkaniyet gözetmeyen bu tavrını haklı kılmamaktadır. Çünkü Maliye İdaresi'nin bu hüküm eksikliğini giderecek düzenleme yapma yetkisi vardır. ( KDV Kanunu'nun 29/5 inci maddesi)

Nitekim, Maliye İdaresi Kanunda hüküm bulunmadığı halde tevkifi gereken ve tevkif edilmeyen KDV'nin satıcı tarafından beyan edilip ödenmiş olması durumunu gözetmiş bulunmaktadır. (Bu husus aşağıdaki bölümde dile getirilmiştir)

#### ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi yabancı firmadan aldığı danışmanlık hizmetinden Türkiye'de faydalanmış olduğu halde buna ilişkin 2 no.lu KDV beyannamesini vermemiştir.

Aynı mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesi ile aynı ay için beyan edip ödediği KDV, sorumlu sıfatıyla beyan etmediği KDV tutarını karşılayabilmektedir.

Örneğimizdeki mükellef 2 no.lu KDV beyannamesini vermiş olsaydı ödeyeceği KDV'yi 1 no.lu beyannamesinde indirim konusu yapabilecekti.

Yani 2 no.lu KDV beyannamesinin verilmemesi ile meydana gelen eksiklik 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim yapılmamak suretiyle meydana gelen ödeme fazlalığıyla telafi edilmiş ve sonuçta HAZİNE KAYBI OLUŞMAMIŞTIR.

Bu nedenle örneğimizdeki mükelleften vergi aslı, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi aranmamalıdır.

KDV sorumluluğunun yerine getirildiği durumda KDV iade tutarının arttığı hallerde, iadenin eksik istenmiş olması da bir telafi şeklidir.

Örneğimizdeki mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesinde devrolan KDV bulunduğu için ödeme çıkmadığında sorumlu sıfatıyla ödenmeyen KDV aslının aranması gerekir. Ancak daha sonra KDV ödemesi yapılmışsa gecikme faizi hesabı bu ödeme gününde durdurulmalıdır.

Yukarıdaki görüşlerimiz, KDV'nin satıcıya ödenmediği tam tevkifat türleri açısından da geçerlidir.

**B. KDV Tevkifatı Eksikliği Satıcının 1 No.lu KDV Beyannamesi İle Telafi Edilmişse Tevkifat Aslı, Vergi Zıyaı Cezası Aranmamalı, Gecikme Faizi İse Satıcının Ödeme Yaptığı Tarihte Durdurulmalıdır :**

Alıcı, gerekli olan KDV tevkifatını uygulamayıp KDV'nin tamamını satıcıya ödemiş veya borçlanmış olmakla beraber satıcı bu KDV'yi beyan edip ödemişse, KDV tevkifatının yapılmamış olmasından dolayı HAZİNE KAYBI OLUŞMAMAKTADIR.

Bu konuda Kanun hükmü bulunmamakla beraber Maliye İdaresi yetki kullanarak böyle bir durumda KDV sorumlusundan vergi aslının aranmayacağı, gecikme faizinin ise satıcının ödeme yaptığı günde durdurulacağı görüşünü benimsemiştir.

Bu görüşü yansıtan Tebliğ hükmünü aşağıda tekrarlıyoruz (KDVGUT I/C 2.1.3.4.3.1.) :

*“Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş ve Hazineye ödenmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmaz. Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen ve*

Hazineye ödenen bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi alıcıdan aranır.

Söz konusu vergi satıcı tarafından beyan edilmiş olmakla birlikte, tahakkuk eden verginin ödenmemesi veya ödenecek KDV çıkmaması nedenleriyle Hazineye ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcıdan aranır. “

Hakkaniyet gözetilen bu idari anlayış isabetlidir.

#### ÖRNEK :

Mart 2022 ayında KDV tevkifatına tabi alımda bulunan bir mükellef, buna ilişkin 2 no.lu beyanname vermemiş, KDV'nin tamamını satıcıya ödemiş veya borçlanmıştır.

Satıcı ise bu işleme ait KDV'nin tamamını aynı aya ait 1 no.lu KDV beyannamesine dahil edip ödemiştir.

Tebliğe göre böyle bir durumda KDV sorumluluğunu yerine getirmemiş olan mükelleften tevkifata konu olması gereken KDV aslı istenemez.

Bizim anlayışımıza göre örneğimizdeki mükelleften vergi ziyai cezası da istenmemelidir. Çünkü KDV tevkifatındaki eksiklik satıcının KDV beyanı ile telafi edilmek suretiyle VERGİ ZİYAI OLUŞMAMIŞTIR. Zaten yukarıdaki tebliğ bölümünün ilk paragrafında cezadan söz edilmemektedir.

Satıcı Mart 2022 KDV beyannamesinde devrolan KDV çıktığı için ödeme yapmamışsa ve Nisan 2022 beyannamesinde bunu karşılayacak tutarda ödeme yapmışsa alıcıdan alınacak gecikme faizi hesabı Tebliğ uyarınca satıcının KDV ödemesini yaptığı gün itibarıyla durdurulacak, örneğimize göre bir aylık gecikme faizi alıcıdan aranacaktır.

Satıcı KDV'yi ödememiş veya devrolan KDV nedeniyle ödemesi çıkmamışsa, tevkif edilmeyen KDV aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi alıcıdan aranmaktadır.

Şayet KDV tevkifatı yapılmakla beraber alıcı tevkif ettiği KDV'yi beyan etmemişse, buna mukabil aynı ayda alıcının 1 no.lu KDV beyannamesi ile ödediği KDV, beyan edilmeyen KDV tevkifatını karşılıyorsa (ve tevkif edilen KDV indirilmemişse) yine HAZİNE ZARARI (yani vergi ziyai) YOKTUR. Dolayısıyla böyle durumlarda alıcıdan KDV aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi aranmamalıdır.

Ancak Maliye İdaresi KDV sorumlusunun 1 no.lu KDV beyanı ile oluşan telafi faktörünü dikkate almadığı için, böyle bir durumda tevkifata konu KDV'yi beyan etmeyenden tevkifat aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi aranmaktadır.

### C. Hazine Zararının Gözetildiği Emsal Uygulamalar:

Bazı vergi uygulamalarında beyandaki eksiklik, bileşik kap etkisi ile veya sair faktörlerle Hazine zararına yol açmayabilmektedir.

Bu gibi durumlarda vergi aslının ve/veya cezanın aranmadığı, gecikme faizinin telafi edici ödemenin yapıldığı güne kadar hesaplanması gerektiği şeklinde yasa hükümlerine rastlanmaktadır.

Örnek vermek gerekirse,

- Emsale aykırı fiyat uygulanmış olsa dahi, Hazine zararı bulunmayan hallerde örtülü kazanç hükümlerinin tatbik edilmeyeceği yönündeki;

*“..... Kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır.”*

hükmü bu konuda emsal teşkil etmektedir. (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/7 inci maddesi)

- İthalde ödenmesi gereken KDV'nin ödenmemesi veya eksik olması halinde gümrük idaresi tarafından işlem yapılırken ithalatçının 1 no.lu KDV beyannamesi ile yaptığı ödemenin bu eksikliği telafi edip etmediğine dikkat edilmesi de konumuza ilişkin bir emsaldir.

KDV Kanunu'nun 48 inci maddesinde, ithalde ödenmesi gereken KDV'nin eksikliği halinde yapılacak işlem belirtildikten sonra;

*“..... vergi dairesine ..... ödenen katma değer vergisi ..... ithalde ..... tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.”*

denilmek suretiyle bu iki ödeme arasındaki bağlantı gözetilmiştir.

- Bilindiği üzere geçmişte haksız yatırım indirimi uygulayan şirketler kurumlar vergisini eksik ödemelerine mukabil, yatırım indirimi stopajını da gereksiz şekilde ödemekteydiler. Fuzulen ödenen yatırım indirimi stopajı eksik ödenen kurumlar vergisiyle mahsuplanmak suretiyle hakkaniyet sağlanmaktaydı.

### IV. DANIŞTAY KARARLARININ EKSERİYETİ BİZİM GÖRÜŞÜMÜZE PARALELDİR :

- Danıştay 11.Dairesi, tarafından verilen 15.10.1998 tarih ve E:1998/218 - K:1998/3507 sayılı kararda “2 no.lu beyannamede bildirilip ödenmesi gereken bu KDV aynı dönemde verilmiş olan 1 no.lu beyannamede indirim konusu yapılacağından, idare aleyhine bir durum meydana gelmemektedir. Bu itibarla, tarhiyatın bu bölümüne ilişkin kısmı

yasalara uygun görülmediğinden, cezalı tarhiyatın bu bölümünün terkinin gerekir.”

şeklinde görüş belirtilmiştir.

- Yine Danıştay 9. Dairesi 24.05.1993 tarih ve E. 1992/4079, K 93/2285 sayılı kararında, 1 no.lu beyannamesinde, yerine getirilmeyen KDV sorumluluğuna ait vergi tutarını kapsayacak kadar **KDV ödemesi çıkmış olan firmada KDV sorumluluğu aranmayacağı** hükme bağlanmıştır.
- Danıştay 9. Dairesinin 13.11.2002 tarih ve E.2000/4985, K.2002/4592 sayılı kararında sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermemiş bir mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesinde bu eksikliği karşılayacak miktarda **ödenen KDV'sinin bulunduğu durumda sorumlu sıfatıyla KDV tahakkuku yapılamayacağını** kabul edilmiş ve 1 no.lu beyannamedeki ödenen KDV rakamının, beyan edilmemiş KDV sorumluluğu tutarının altında kalması durumunda sadece aradaki fark için sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılabileceği görüşünü benimsemiştir.
- Danıştay 9. Dairesinin 22.9.2004 tarih ve E:2002/4250, K:2004/4663 sayılı kararında, 2 no.lu KDV beyannamesini vermeyen fakat o ayda 1 no.lu KDV beyannamesinde KDV ödemesi çıkmayan bir mükellef aleyhine yürütülecek **gecikme faizinin, daha sonra 1. no.lu KDV beyannamesi ile yapılan ödeme tarihinde durması gerektiği** görüşü benimsenmiştir. Bu kararın konuya ilişkin bölümü şöyledir :

*“..... olayda davalı idarece tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren İstanbul 5. Vergi Mahkemesi kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplandığı, halbuki şirketin 1998/Nisan-Aralık dönemlerinde toplam 18.815.980.767.902.- lira katma değer vergisi ödediğinin görüldüğü, bu durumda 1 ve 2 no'lu katma değer vergisi beyannameleri ile ödemelere peyderpey devam edildiğinden her ay için ödenen tutarların kalan borçtan indirilmesi suretiyle gecikme faizi hesaplanması ve bu şekilde bulunan gecikme faizi tutarından fazlasının 213 sayılı Kanunun 112. maddesine göre terkinin icap ettiğinden, davalı idarece bu ödemeler dikkate alınmaksızın gecikme faizi hesaplanmasında isabet bulunmadığı...”*

- Danıştay 4. Dairesi'nin 20.01.2021 tarih ve E.2016/20965; K.2021/383 sayılı Kararına konu olayda mükellef **tevkif ettiği KDV tutarını 1 ay gecikmeli olarak beyan etmiş**, 1 no.lu KDV beyanı ile yapılan ödemenin bu gecikmeyi telafi ettiği görülerek, mükellef lehine olan vergi mahkemesi kararı onanmıştır.

Yukarıdaki 5 kararda, KDV sorumluluğunu yerine getirmeyen mükelleflerin bu eksikliği 1 no.lu KDV beyannamesi ile telafi etmeleri hususunun gözetilmesi gerektiği esas benimsenmiştir.



- Danıştay 9'uncu Dairesi tarafından verilen 28.11.2002 tarih ve E:2000/2314, K:2002/4960 sayılı kararda, hurda metal alımı dolayısıyla ortaya çıkan KDV'nin tamamını satıcıya ödendiği (KDV kesintisi yapma ödevinin yerine getirilmediği) gerekçesiyle alıcı firma aleyhine yapılan tarhiyat, alıcı firmanın bu KDV'nin tamamını satıcıya ödendiği, satıcının aldığı bu KDV'yi beyan etmediği yolunda bir tespit bulunmadığı, bu nedenle vergi ziyayı olduğunun kesin şekilde ortaya konmadığı gerekçesiyle terkin edilmiştir.

Söz konusu kararın ilgili bölümü şöyledir :

*“...Hurda metal alım-satım işiyle uğraşan davacının 1996 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu hurda metal alımlarına ilişkin tevkifat yapmadığının tespiti üzerine düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak adına 1996/ Temmuz-Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen ağır kusur ve özel usulsüzlük cezalarının terkinin istemiyle açılan davayı; davalı idarenin usule ilişkin itirazlarının yerinde görülmemekle işin esasına geçildiği, olayda ihtilafli dönemlere ilişkin davanın kendisine yapılan ve vergi indirimine konu teşkil eden belgelerde gösterilen katma değer vergilerinin tamamını peşin olarak alım sırasında satıcıya ödendiği hususunun ihtilafsız olduğu, her ne kadar davacı tarafından hurda metal alımları sırasında hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ünün sorumlu sıfatıyla 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesiyle beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulması gerekmekte ise de sözkonusu katma değer vergisinin tamamının alım sırasında satıcıya ödendiği hususunun açık olduğu, bu nedenle vergi ziyayından söz edebilmek için davacı tarafından alım sırasında tamamı ödenen vergilerin satıcı tarafından beyandışı bırakılarak bu yönde yapılmış bir tespit olmadığı, ortada vergi ziyayı olduğu yönünde bir tespit olmadan bu vergilerin davacıdan sorumlu sıfatıyla yeniden istenilmesinde vergi mükerrerliğine neden olacağı...”*

- Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 09.02.2022 tarih ve E.2020/1103; K.2022/33 sayılı Kararına konu olay, dar mükellef kurumdan aldığı hizmet karşılığı tutar üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayarak 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan yükümlülüğünü yerine getirmeyen fakat bu eksikliğini 1 no.lu KDV beyannamesi ile yaptığı ödeme yoluyla telafi eden mükellefe tarhiyat yapılması hakkındadır.

Vergi Mahkemesi mükellefi haklı bularak vergi ve cezayı kaldırmıştır.

Davalı İdare'nin temyiz istemini inceleyen Danıştay 4. Dairesi, 28.03.2019 tarih ve E.2016/181; K.2019/2380 sayılı Kararında ;

*“.....Mahkemece sonraki aşama değerlendirilerek vergi kaybı oluşmayacağı gerekçesiyle davanın kabulü yolunda karar verilmiş ise de,*

*ödenecek vergi çıkmaması davacı şirketin sorumluluğunu kaldırmayacaktır. Bu nedenle Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”*

açıklaması ile vergi mahkemesi kararını bozmuştur.

Vergi Mahkemesi'nin kendi kararında ısrar etmesi üzerine olay Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na intikal etmiş ve kurul vergi mahkemesinin ısrar kararını uygun bulmamıştır.

**Görüldüğü gibi, bu Kararda 2 no.lu KDV beyannamesi eksikliğinin 1 no.lu KDV beyannamesindeki fazlalık ile telafi edileceği görüşü kabul edilmemiştir. Bu karara katılmıyoruz.**

Her ne kadar Danıştay kararlarının ekseriyeti bizim görüşümüze paralel ise de, son olarak belirttiğimiz bu karardaki olumsuz yaklaşım nedeniyle mükelleflerin gerek hizmet ithallerinde, gerekse tam ve kısmi KDV tevkifatı gerektiren mal ve hizmet alımlarında KDV sorumluluklarını mevzuata uygun şekilde yerine getirme konusunda ihmalde bulunmalarının yararlı olacağı anlaşılmaktadır.

**V. SAYIN NİHAT UZUNOĞLU'NUN GÖRÜŞLERİ de YUKARIDAKİ GÖRÜŞLERİMİZE ve EKSERİYETTE OLAN DANIŞTAY KARARLARINA PARALELDİR:**

Sayın YMM Nihat UZUNOĞLU “HERKES İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ YORUM VE AÇIKLAMALAR” isimli kitabının 1 inci cildindeki 2.3.4.3. nolu “KDV Tevkifatının Yapılmaması Veya Noksan Ya Da Hatalı Yapılması” başlıklı bölümde, KDV sorumluluğunun yerine getirilmediği durumda sorumlunun 1 no.lu KDV beyannamesinin, KDV tevkifatının yapılmadığı durumda ise satıcının 1 no.lu KDV beyannamesinin dikkate alınması suretiyle, vergi ziyayı olup olmadığına bakılması, gecikme faizi hesabının ise, telafi edici ödemenin yapıldığı gün itibariyle durdurulması gerektiği yönünde, bizim görüşlerimize ve ekseri Danıştay Kararlarına paralel görüşler ifade etmiş ve dayanaklar sunmuştur.

**VI. KDV SORUMLUĞUNUN PİŞMANLIK İLE YERİNE GETİRİLMESİ:**

Hizmet ithallerinde KDV sorumluluğunun yerine getirilmediği fark edildiğinde bu eksikliğin pişmanlık ile 2 no.lu KDV beyannamesi verilmek suretiyle giderilmesi mümkündür. Pişmanlık vergi ziyayı cezasını önleyecektir.

Bizim anlayışımıza göre böyle bir durumda pişmanlık zammı hesabının, 1 no.lu KDV beyannamesi ile telafi edici ödemenin yapıldığı gün itibariyle durdurulması gerekir.

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. no.lu bölümünde şu açıklamaya yer verilmiştir;

*“Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla*

*verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ÖDEMENİN GERÇEKLEŞTİĞİ takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin İNDİRİM KONUSU YAPILMASI MÜMKÜNDÜR.”<sup>3</sup>*

## **VII. 2 NO.LU KDV BEYANNAMESİ İLE BEYANI GEREKEN BİR DURUMUN BULUNMADIĞI AYLAR İÇİN BOŞ BEYANNAME VERİLMEZ:**

1 No.lu KDV beyannamesi, bu beyannamede beyanı gereken hiçbir hareket olmasa bile verilmesi mecburi olan bir beyanname türüdür.

Buna mukabil 2 no.lu KDV beyannamesi sadece bu beyanname ile beyanı gereken bir işlem var ise verilir. Yani KDV sorumluluğu veya KDV tevkifatı gerektiren işlem bulunmayan dönemler için boş olarak 2 no.lu KDV beyannamesi verme gerekliliği yoktur. Bu husus KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.1.1. ve V/B-2.1. no.lu bölümlerinde belirtilmektedir.

## **VIII. SONUÇ :**

KDV sorumluları tarafından verilmesi gereken 2 no.lu KDV beyannamelerinin hiç verilmemesi veya eksik beyanda bulunulması halleri sıklıkla görülmektedir.

Prensip olarak bu durumlarda Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca KDV sorumlusu hakkında işlem yapılması gerekir.

Ancak bu eksiklik;

- Hizmet ithallerinde (ve KDV'nin satıcıya ödenmediği tam tevkifat türlerinde) KDV sorumlusunun 1 no.lu KDV beyanlarında indirim yapılmamış olması yoluyla telafi edilmişse,
- KDV tevkifatına tabi olduğu halde tevkif edilmeyen KDV, satıcının 1 no.lu beyannamesiyle telafi edilmişse,

<sup>3</sup> Bu paragraf 2017 yılında 11 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Daha sonra KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile KDV indiriminin ilgili takvim yılı içinde yapılması mecburiyeti kaldırılarak, bu hakkın izleyen takvim yılının sonuna kadar kullanılması imkanı getirilmiştir. (7104 sayılı Kanun ile yapılan ve 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe giren hüküm.) Ancak bu imkan yukarıdaki Tebliğ hükmüne yansıtılmamıştır. Bizim anlayışımıza göre pişmanlık yoluyla, pişmanlık olmaksızın veya tarhiyata uğramak suretiyle, eksik kalan KDV sorumluluğunun veya tevkifatının yerine getirilmesi halinde vergi aslının indirilmesi hakkı, ödemeyi izleyen yılın sonuna kadar devam etmektedir.

KDV sorumlusundan KDV aslı ve gecikme faizi aranmamalı, telafiye konu KDV'nin geç ödenmesi halinde gecikme faizi hesabı ödeme tarihinde durdurulmalıdır.

Maliye İdaresinin KDV sorumlusunun 1 no.lu KDV beyanı ile telafi durumunu dikkate almayıp, satıcı beyanı ile telafi durumunu kabul etmesi çelişki oluşturmaktadır.

Danıştay kararlarının ekseriyeti, her iki durumda da telafi faktörünün gözetilmesi gerektiği yönündedir.

Ancak telafi durumunu gözetmeyen ve katılmadığımız bir Danıştay kararı da mevcuttur.

Bu nedenle KDV sorumluluğu ve tevkifatı konusunda özen gösterilmesini öneriyoruz.

KDV sorumluluğunun veya tevkifatının yerine getirilmemesi konusunda Hazine zararı faktörünün dikkate alınmasını öngören yasa değişikliği yapılmasına ihtiyaç bulunduğu görüşüdeyiz.