

**DENET DUYURU**  
Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



**Duyuru Tarihi** : 12.12.2022  
**Duyuru No** : 2022/118  
**Yayımlandığı Yer** : YAKLAŞIM DERGİSİ - Aralık 2022 - Sayı : 360

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

**SONRADAN YÜKLENİLEN KDV'nin İNDİRİLEYEMEYECEĞİ  
YÖNÜNDEKİ KATILMADIĞIMIZ YENİ YARGI KARARI****I. GİRİŞ:**

Bu yazımızda ele aldığımız karar, bir Türk ithalatçısının gümrük kıymetini düşük göstererek ithalatta eksik KDV tahakkukuna sebebiyet vermesi ve bu düşüklüğün sonradan tespiti sonucunda ithalatçı mükelleften alınan tamamlayıcı KDV'nin indirilmesinin mümkün olup olmadığı ile ilgilidir.

Mükellef bu ek KDV tarhiyatına karşı dava açmış, dava devam ederken çıkan af yasasından (6111 sayılı Kanun'dan) yararlanarak ek KDV tutarını ödemiştir.

Mükellef KDV beyannamesini ihtirazi kayıt ile vererek bu ek ödemenin KDV indirimi olarak dikkate alınması gerektiği savı ile vergi mahkemesinde dava açmıştır.

Davayı kaybeden mükellefin temyiz talebi de Danıştay tarafından reddedilmiştir.

**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  
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 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza 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.*

Bunun üzerine mükellef konuyu Anayasa Mahkemesine taşımış ve bu mahkemenin mükellef aleyhine verdiği karar Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.<sup>1</sup>

Bizim anlayışımıza göre, bu olayda mükellefin sonradan yüklendiği KDV'nin indirilmesi mümkündür.

Bu indirim mümkün olmadığı yönündeki kararlara katılmıyoruz.

Aşağıdaki bölümlerde bahsi geçen katılmadığımız Anayasa Mahkemesi kararında belirtilen gerekçeler ve bu gerekçeler hakkındaki görüşlerimiz açıklanmıştır.

## II. ANAYASA MAHKEMESİ KARARINDA BELİRTİLEN RED GEREKÇELERİ ve BU GEREKÇELERİN İSABETLİ OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞLERİMİZ:

### A. EK TARHIYATA KONU KDV'nin ALIŞ BELGELERİNDE GÖSTERİLMEDİĞİ GEREKÇESİ:

Kararın 31. bölümünde;

*“..... ek tarhiyata konu katma değer vergisinin alış belgelerinde gösterilmediği ..... tartışmasıdır.”*

denilmek suretiyle bu hususun KDV indiriminin kabul edilmemesinin kanuni dayanağı olduğu ifadesine yer verilmiştir.

Halbuki sonradan tarh edilen ve 6111 sayılı Kanun uyarınca ödenen KDV'yi belgeleyen resmi vesikalar mevcuttur.

Re'sen tarh yoluyla alınan ek KDV'nin alış belgesinde (ithalat esnasında düzenlenen gümrük makbuzunda) gösterilmesinin mümkün olmadığı açıktır.

Burada önemli olan KDV mükellefiyeti ile ilgili olarak sonradan yüklenen KDV'nin Hazineye intikalini tevsik eden belgenin varlığıdır.

Belge türü esasa ilişkin bir husus değildir. KDV Kanunu'nun 34 üncü maddesinde yer alan *“benzeri vesikalar”* tabiri KDV indiriminin dayanağının sadece fatura ve gümrük makbuzundan ibaret olmadığını göstermektedir.

Kaldı ki re'sen tarhiyata ilişkin belgeler mükellefin iradesi dışında idare tarafından düzenlenmektedir.

Uygulamada resmi kuruluşlara ödenen KDV bu ödemeye ilişkin olarak düzenlenmiş herhangi bir belgeye dayanılarak indirilebilmektedir.

<sup>1</sup> 4 Kasım 2022 tarih ve 32003 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 6 Ekim 2022 tarih ve 2019/9692 başvuru numaralı Anayasa Mahkemesi kararı.

## B. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GERÇEKLEŞTİĞİ TAKVİM YILINDA İNDİRİM YAPILMADIĞI GEREKÇESİ:

Yine Kararın 31. Bölümünde;

“..... tarhiyata konu katma değer vergisinin ..... vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı içinde indirim konusuna edilmemiş .....”

indirim red gerekçelerinden biri olarak gösterilmiştir.

Vergiyi doğuran olaydan (ithalattan) çok sonra re'sen tarh yoluyla tahakkuk ettirilen ek KDV'nin ithal yılında indirilmesinin mümkün olmadığı açıktır.

Bu ek KDV hangi yılda yüklenilmişse, indirimin de bu yüklenime bağlı olarak o yılda yapılabilmesi gerekir.

Örnek olarak;

- Doğduğu yılda beyan edilmeyen damga vergisi izleyen yıllarda tahakkuk ettirilirse, tahakkuk yılının gideri olarak kabul edilmektedir. <sup>2</sup>
- Satıcının sonradan yüklendiği KDV için alıcıya rücu ettiği durumda, alıcı satıcıya ödediği ek KDV'yi ödeme yılında indirebilmektedir. <sup>3</sup>
- Alıcı tarafından dava edildiği için doğduğu yılda indirilemeyen KDV, davanın sonuçlandığı yılda yasal deftere kaydedilip indirilebilmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. nolu bölümü)
- Satıcının faturayı geç düzenlemesi nedeniyle vergiyi doğuran olaydan sonraki yılda ortaya çıkan KDV, faturanın kayda alındığı ayda indirilebilmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. nolu bölümü)
- KDV sorumluluğunun sonraki bir yılda gecikmeli olarak yerine getirilmesi veya bu nedenle tarhiyata uğranılması halinde vergiyi doğuran olaydan sonra yüklenen bu KDV ödendiği yılda indirilebilmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. nolu bölümü)

<sup>2</sup> Lebib Yalkın Dergisinin Mart 2012 sayısında yayımlanan “SONRADAN TAHAKKUK ETTİREN VEYA TARH EDİLEN DAMGA VERGİSİNİN HANGİ DÖNEMDE GİDER KAYDEDİLECEĞİ” başlıklı yazımız. ([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2012](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2012))

<sup>3</sup> Lebib Yalkın Dergisinin Haziran 2009 sayısında yayımlanan “EKSİK OLDUĞU SONRADAN ANLAŞILAN VE SATICI TARAFINDAN TAMAMLANAN SATIŞ KDV'Sİ İÇİN ALICIYA RÜCU EDİLMESİ VE ALICININ BU KDV'Yİ SATICIYA ÖDEYİP İNDİRMESİ İMKÂNI” başlıklı yazımız. ([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2009](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2009))

- Kararın 32. bölümünde yer alan;

*“..... indirim hakkının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılında kullanılması hakkın kullanılabilceği zaman sınırını göstermektedir.”*

ifadesine katılmıyoruz.

Yıl geçtikten sonra yüklenen KDV’ler açısından geçmiş yılın süre sınırı olarak kabulü düşünülemez.

Görüldüğü gibi ithal yılında tahakkuk etmemiş olan KDV’nin ithal yılında indirilmesi mümkün olmadığı için, indirim hakkı daha sonra ek KDV tahakkukunun gerçekleştiği (veya idari anlayışa göre ödendiği) yılda deftere kaydedilerek indirilebilmektedir.

#### **C. KDV’nin HAZİNEYE İNTİKAL ETTİĞİNİN İSPATLANAMADIĞI GEREKÇESİ:**

Kararın 33. bölümünde;

*“..... Hazineye intikal ettiği ispatlanamayan bir verginin indirim konusu edilmesinin kabul edilmemesinde kamu yararı olduğu tartışmasızdır.”*

denilmiştir.

Halbuki sonradan da olsa re’sen tahakkuk ettirilmiş ve Hazineye intikal etmiş bir KDV söz konusudur. Tarhiyata ve ödemeye ilişkin belgeler KDV’nin Hazineye intikalini ispatlamaktadır.

#### **D. RE’SEN TARH EDİLEN KDV’nin YÜKLENİLEN KDV OLMADIĞI GEREKÇESİ:**

Kararın 42. bölümünde;

*“..... re’sen tarh edilen bu tutar, indirim mekanizması bağlamında yüklenen katma değer vergisi değildir.”*

denilmiştir.

KDV ne zaman ve ne şekilde tahakkuk etmiş olursa olsun yüklenen KDV’dir.

Mükellefe sonradan da olsa KDV yükleyip, *“Sen bu KDV’yi yüklenmedin.”* demek mümkün değildir.

Kararın aynı bölümündeki;

“..... Başvurucunun eksik beyan ettiği katma değer vergisi Devlete ödenilmediğinden indirim konusu edilebilecek katma değer vergisinin varlığından söz edilemez.”

ifadesine de katılmamız mümkün değildir.

İthalat sırasında ödenmedi diye sonradan da olsa Hazineye intikal etmiş olan bu KDV’yi ödenmemiş saymak vergi mükerrerliği ve dolayısıyla Anayasaya aykırılık oluşturmuştur.

#### E. YÜKLENİLEN EK KDV’nin SONRAKİ SAFHALARA YANSITILMADIĞI GEREKÇESİ:

Kararın 43. bölümünde;

“..... Kuşkusuz başvuru kendi beyanı ile olmasa bile ..... katma değer vergisi ödemek durumunda kalmıştır. Ancak başvuru ödediği bu tutar ithal edilen emtianın fiyatına eklenmemiş dolayısıyla ticari işlemler zincirinin sonraki aşamalarına yansıtılmamıştır.”

Gerekli şartlar oluştuğunda ve süresi içinde, sonraki safhalarla ilgilenilmeksizin KDV indirimi yapılması yasa gereğidir.

Sonradan yüklenen KDV’yi telafi edecek hesaplanan KDV olamayacağı, KDV indirim reddinin gerekçesi değildir.

Değerli bir meslektaşımın bu kararı ele aldığı yazısındaki <sup>4</sup>

“..... yüklenen KDV’lerin toplandığı “İndirim KDV” hesabı ile satışlarda oluşan KDV’nin toplandığı “Hesaplanan KDV” hesapları birer torba hesaptır. Karşılaştırma bu hesaplardaki herbir işlem bazında değil, hesapların kümülatif tutarları dikkate alınarak yapılır. Bizim KDV Kanunumuzun 29/2. maddesi de bu yöndedir. Özetle, bir alışta yüklenen KDV’nin indirimini, o tekil alışın yansıtılmasına bağlamak KDV’nin indirim mekanizmasına aykırıdır.”

şeklindeki açıklamasına aynen katılıyoruz.

KDV indirimi, bu indirim ile ilgili hesaplanan KDV olması şartına bağlanmış bir hak değildir. (Kanunda böyle bir şart yoktur.)

Nitekim;

- İlgili işlemden çok sonra yüklenen Yeminli Mali Müşavir KDV iadesi tasdik raporu ücretine ilişkin KDV indirilebilmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/A-1.4. nolu bölümü)

<sup>4</sup> Sayın Numan Emre ERGİN’in 7 Kasım 2022 tarihli Dünya Gazete’sinde yayımlanan “ANAYASA MAHKEMESİNİN TARTIŞMALI MAHKEME KARARI” başlıklı yazısı.

- Eşantiyon olarak dağıtılmak üzere alınan mal için KDV hesaplanmayacağı peşinen belli olmasına rağmen, eşantiyon alım belgesine istinaden KDV indirimi yapılabilmektedir. <sup>5</sup>
- Garanti kapsamında bedelsiz olarak verilen KDV hesaplanmayan malın alımında veya imalinde yüklenilmiş olan KDV indirimler arasında kalabilmektedir. <sup>6</sup>
- Gümrük İdaresince fazladan alınan KDV'yi telafi eden hesaplanan KDV olup olmadığına bakılmaksızın bu KDV fazlalığı indirilebilmektedir. <sup>7</sup>

#### F. KDV'nin GEÇ TAHAKKUKUNUN MÜKELLEFİN KENDİ FİİLİNİN SEBEP OLDUĞU GEREKÇESİ:

Kararın 44. bölümünde;

*“..... bu vergiye nihai olarak katlanmasında başvurusunun kendi fiili sebep olmuştur.”*

denilmiştir.

İthalde gümrük kıymetinin düşük gösterilmesinin, mükellefin kendi fiili olduğu doğrudur.

Ancak eksik beyanda bulunan bu mükellefe re'sen tarhiyat yapılmak suretiyle söz konusu fiilin gerektirdiği yasal işlem yapılmıştır.

Re'sen tarh yoluyla da olsa mükellefe yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesine izin verilmemesi, indirim hakkını ihlal etmiştir.

---

<sup>5</sup> KDV 6 isimli E-kitabımızın 3 üncü maddeye ilişkin 9.2. nolu bölümü.  
([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplarimiz/KDV6](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/kitaplarimiz/KDV6))

<sup>6</sup> Diyalog Dergisinin Kasım 2006 sayısında yayımlanan “GARANTİ KAPSAMINDAKİ BEDELSİZ TAMİR HİZMETLERİNİN VE BUNA İLİŞKİN TAZMİNATLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU” başlıklı yazımız. ([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2006](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2006))

<sup>7</sup> Lebib Yalkın Dergisi'nin Mayıs 2016 sayısında yayımlanan “İTHALATTA FAZLADAN ALINAN KDV'NİN TABİ TUTULACAĞI İŞLEM” başlıklı yazımız.  
([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2016](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2016))

Nitekim, ithal ettiği hizmet ile ilgili KDV sorumluluğunu kendi fiili ile yerine getirmeyen mükellefe sonradan tarhiyat yapılması suretiyle yüklenen KDV indirilebilmektedir.<sup>8</sup>

### III. SONUÇ:

İthalde gümrük kıymetinin eksik gösterilmesi nedeniyle alınmayan fark KDV'nin sonradan re'sen tarh yoluyla alınması durumunda, bu KDV'nin indirilemeyeceği yönünde görüş içeren Anayasa Mahkemesi kararına katılmıyoruz.

Bu kararda ileri sürülen ve indirimin engellenmesine gerekçe olarak gösterilen hususların mevzuata uygun olmadığını düşünıyoruz.

KDV Kanunu'na aykırı düşen bu karardaki katılmadığımız içtihadın bir an önce düzeltilmesi gerektiği açıktır.

Maliye İdaresi'nin sonradan yüklenen KDV'lerin indirim şartlarını belirgin şekilde açıklayan bir düzenleme yapmasında yarar görüyoruz.

---

<sup>8</sup> Yaklaşım Dergisi'nin Ağustos 2022 sayısında yayımlanan "2 NO.LU KDV BEYANNAMESİ İLE KDV SORUMLULUĞUNUN VEYA TEVKİFATININ YERİNE GETİRİLMEMESİ HALİNDE ORTAYA ÇIKABİLECEK VERĐİ, CEZA VE GECİKME FAİZİ" başlıklı yazımız.

([www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2022](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2022))

DENET DUYURU

Sayı : 2022/118