

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERİN HARCAMA BİRİMLERİNİN BİRBİRLERİ YERİNE 2 NO.LU KDV BEYANI VERMESİNİN SONUÇLARI

RESULTS OF SUBMISSION OF NUMBER 2 VAT RETURNS BY EXPENSING UNITS OF ADMINISTRATIONS WITH PRIVATE BUDGETS ON BEHALF OF EACH OTHER



Niyazi Koray GÜRHAHTA*

ÖZ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 9'uncu maddesinde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan Özel Bütçeli İdareler bazı kısmi tevkifata tabi işlemler için kesinti yapmak zorunda olan alıcılar arasında sayılmıştır. Makalenin izleyen bölümlerinde detaylıca açıklandığı üzere Özel Bütçeli İdarelerin alt birimlerinin hizmet alımlarına ilişkin 2 No'lu KDV beyannameleri hizmeti alan harcama birimi yerine aynı kurumun başka bir harcama birimi tarafından verilebilmektedir. Bu çalışmada; Özel Bütçeli İdarelerin hizmet alan harcama birimi (alt birim) tarafından alınan hizmete ilişkin tevkif edilen KDV için 2 No'lu KDV beyannamesi (beyanı) verilmemesi ve buna karşın ilgili hizmet alımına

ABSTRACT

As is defined under Article 9 of Value Added Tax Law, 3065, in order to ensure taxes, the Ministry of Treasury and Finance can hold responsible those who are parties to processes that are subject to tax. Administrations with private budgets in lists annexed to the Law no. 5018 are defined as institutions that must follow partial tax withholding procedures. As is clarified in the study in detailed, number 2 VAT returns can that are normally submitted by sub-units of administrations with private budgets that have received services can also be submitted by other expensing units of the same administration. This article studies what happens when a sub-unit of and administration with private budget that have received services and withheld tax do not submit number 2 VAT return. In that case, whether the service provider can receive its VAT repayment

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, n.koray.gurhayta@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4318-006X.

Gürhayta, N. K. (Ekim 2021). Özel Bütçeli İdarelerin Harcama Birimlerinin Birbirleri Yerine 2 No.lu Kdv Beyanı Vermesinin Sonuçları, *Vergi Raporu*, 265, (88-96).

ilişkin 2 No'lu KDV beyanının aynı Özel Bütçeli İdarenin başka bir alt birimi tarafından verilmesi durumunda KDV iadesi talep eden satıcının (hizmet verenin) vergi iadesi alıp alamayacağı veya hut alınan iadenin haksız iade olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu KDVK, ikincil mevzuatlar ve Gelir İdaresi Başkanlığının görüşleri ışığında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özel Bütçeli İdarelerin Harcama Birimleri, Kısmi Tevkifat, KDV İadesi, Haksız İade,

JEL Sınıflandırma Kodları: K30, K34.

GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun¹ (KDVK) 9'uncu maddesinde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı (Bakanlık), vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Bakanlık bu yetkisini kullanmış olup Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin² (KDV Tebliği) "C/2" bölümünde yer verilen hizmetlerin bedeli üzerinden hesaplanan verginin bu işlemlere muhatap olan alıcılar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi hususunda belirlemeler yapılmıştır.

KDV Tebliğinin "C/2.1.3.1." bölümünde 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların KDV Tebliğinde belirtilen teslim³ veya hizmet alışları üzerinden vergi kesintisi yapması gerektiği belirtilmiştir.

Çalışmamız özelinde açıklama yapmak gere-

if number 2 VAT return is submitted by other expensing units of the same administration. The study also questions the unlawfulness of a VAT repayment in in this case from VAT Law, the secondary law and the tax rulings of Revenue Administration perspectives.

Keywords: Expensing units of administrations with private budgets, partial withholding, VAT repayment, unlawful tax repayment

JEL Classification Codes: K30, K34

kirse 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan Özel Bütçeli İdareler kısmi tevkifata tabi işlemler için kesinti yapmak zorunda olan alıcılar arasında sayılmıştır.

Makalenin izleyen bölümlerinde hahsedildiği üzere Özel Bütçeli İdarelerin alt birimlerinin hizmet alımlarına ilişkin 2 No'lu KDV beyannameleri hizmeti alan birim yerine Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları tarafından verilebilmektedir.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanununa (KMYKK) ekli cetvellerde yer alan Özel Bütçeli İdarelerin hizmeti alan harcama birimi⁵ (alt birimi) tarafından 2 No'lu KDV beyannamesi (beyanı) verilmemesi ve ilgili hizmet alımına ilişkin 2 No'lu KDV beyanının aynı Özel Bütçeli İdarenin başka bir alt birimi tarafından verilmesi durumunda KDV iadesi talep eden satıcının (hizmet verenin) vergi iadesi alıp alamayacağı hususu KDVK, ikincil mevzuatlar ve Gelir İdaresi Başkanlığının görüşlerine yer verilerek ortaya konulmaya çalışılmıştır.

¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

² 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

³ Kural olarak kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" mahiyetindeki işlemler kısmi tevkifat kapsamına girmemektedir. Buna karşın KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3) bölümü kapsamındaki mal teslimlerinin kısmi tevkifat kapsamında olması nedeniyle bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde sayılacak olup kısmi tevkifat uygulamasına konu olacaktır.

⁴ Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim, harcama birimidir. (KMYKK madde 3)

1- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

1.1- Katma Değer Vergisi Kanunu ve Tebliği

3065 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde hüküm altına alındığı üzere Bakanlık, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir. Aynı Kanunun 40/2'nci maddesinde, KDVK'nın 9'uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyanın vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılacağı amir hükmüne yer verilmiştir.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler (belirlenmiş alıcılar) arasında "5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar..." denilmek suretiyle KDV tebliğinin 2.1.3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlığı altında belirleme yapılmıştır.

Dolayısıyla 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan Özel Bütçeli İdareler (2 sayılı cetvelde tadadi olarak belirtilen idareler) belirlenmiş alıcılar arasına alınmıştır.

"C/2.1.1.KDV Tevkifatının Niteliği" başlığı altında "2.1.1.1. Beyan" alt başlığında ; **"Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. ...**

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan ederler. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel değildir. ...

Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef siciline kayıtlı olanlar),

tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında 1015B Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar (Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları dahil) ise söz konusu verginin beyanında 9015 Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini kullanırlar.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. ..." denilmektedir.

"2.1.5. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi" başlığı altında "2.1.5.1. Genel Açıklamalar" alt başlığında; **"Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No'lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.**

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz.⁵" hükmü yer almaktadır.

1.2- Gelir İdaresi Başkanlığının Görüşleri

1.2.1- Gelir İdaresi Başkanlığının Özelgesi

Gelir İdaresinin konu hakkındaki görüşü⁶ aşağıdaki gibidir.

"İlgide kayıtlı özelge talebinizde, üniversite-nize bağlı 38 harcama birimi bulunduğu ve her harcama biriminin bütçeleri ayrı olduğundan

⁵ Yürürlük tarihi 01.03.2021 olmak üzere 35 Seri No.lu KDV Tebliği ile "İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şarttır." şeklinde mevzuat değişikliğine gidilmiştir.

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 29.06.2015 tarih ve 75497510-105[8-2015-22]-25 sayılı özelgesi

vergi numaralarının da ayrı olduğu, ancak üniversiteye bağlı harcama birimlerinin vergi beyannamelerinin, muhasebe biriminizin... vergi numarasından verildiği, bu durumun 2 No'lu KDV beyannamesi yönünden sıkıntı yarattığı hususu vergi dairesince tarafınıza bildirildiği belirtilerek, söz konusu işlemlerinizin aynı vergi numarasından devam ettirilip ettirilemeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4108 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle değişik 8'inci maddesinde;

"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun;

9'uncu maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verildiği,

40/2'nci maddesinde, bu Kanunun 9'uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyanın vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (9/1) inci maddesine gö-

re, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir."

(I/C-2.1.1.) bölümünde, "KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir."

(I/C-2.1.1.1.) bölümünde,

"Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumluları-na ait 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen hüküm ve yapılan açıklamalar çerçevesinde, üniversitenize bağlı fakülte, yüksekokul, enstitü, meslek yüksek okulu, konservatuar, hastane ve rektörlüğe bağlı **harcama birimlerinin, kendilerine yapılan teslim ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlusu olarak kendilerine ait vergi kimlik numaraları üzerinden 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir."**

1.2.2- Gelir İdaresi Başkanlığının 10.09.2020 Tarih ve E.101215 Sayılı Yazısı

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) "KDV tevkifatı" konulu Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben düzenlenen 10.09.2020 tarih ve E.101215

sayılı yazısında “ Tic. Ltd. Şti.nin Başkanlığı-mıza verdiği dilekçe ile ilgili alınan ilgi (b) kayıtlı yazı ve eklerinin incelenmesinden;

- Şirketin 2018 yılında Genel Müdürlüğü-ne 2019 yılında verdiği hizmete ilişkin düzenlediği hakediş faturalarında tevkif edilen katma değer vergisinin (KDV) mahsuben iadesi talebinin yerine getirilerek incelemeye sevk edildiği,

- İnceleme sonucunda düzenlenen raporda, hakediş faturalarında hesaplanan ve Genel Müdürlükçe tevkif edilen 9/10 oranında KDV'nin sözü konusu hizmetin alıcısı olarak Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekirken hizmet alıcısı olmayan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından beyan edildiğinin tespit edildiği ve bu beyanın ilgili mevzuat açısından bir geçerliliğinin bulunmadığı belirtilerek Şirketin mahsuben iade almış olduğu KDV tutarlarının haksız iade olduğu ve 1 kat vergi ziyaı cezasıyla birlikte geri alınması gerektiğinin belirtildiği, anlaşılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C/2.1.5.1) bölümünde;

“Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No'lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Tic. Ltd. Şti. tarafından Genel Müdürlüğü Destek Hizmetleri Daire Başkanlığına verilen hizmete ilişkin tevkif edilen

KDV'nin, aynı Genel Müdürlüğün Strateji Geliştirme Daire Başkanlığınca beyan edilmiş olmasının, başkaca bir olumsuzluk bulunmaması kaydıyla Şirketin kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklı iade talebinin yerine getirilmesine engel teşkil etmeyeceği değerlendirilmektedir.

Öte yandan, bu işleme ilişkin tevkif edilen KDV'nin, hizmetin verildiği Genel Müdürlüğü Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından beyan edilmesinin sağlanmasının gerektiği tabiidir.”

1.3- Vergi Usul Kanunu ve İkincil Mevzuatı

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun⁷ (VUK) “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3'üncü maddesinde belirtildiği üzere vergi kanunları lafzı ile hüküm ifade eder.

213 sayılı VUK'un 8'inci maddesinde tanımlandığı üzere; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. VUK'un müteakip maddelerinde geçen «mükellef» tabiri vergi sorumlularına da şâmindir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzelkişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzelkişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.⁸

Vergi Kanunlarının Uygulanması hakkında 143 seri No.lu VUK Genel Tebliğinde ise kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerektiğine yer verilmiştir.

⁷ 10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

⁸ Bakanlık bu yetkisini kullanmış olup harcama birimlerinde vergi kimlik numarası alınmasını zorunlu tutmuştur. Harcama Birimlerinde Yeni Vergi Kimlik Numarası (VKN) Alınması Veya Mevcut Vergi Kimlik Numarasının (VKN) Değiştirilmesi, (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/12_nolu_duyuru_ek1.pdf) Erişim Tarihi: 16.08.2021

Aynı kanunun 140/5'inci maddesinde; Vergi incelemesi yapanların vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri açıklanmıştır.

425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde *"Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır."* denilmektedir.

2- DEĞERLENDİRME

KDV mevzuatınca kısmi tevkifat kapsamına alınan işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur.

Kendisine tevkifat uygulanan satıcıların talep ettiği KDV iadesinin yerine getirilebilmesinin ana koşulu kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlar (alıcılar) tarafından tevkifatla ilgili 2 No'lu KDV Beyannamesinin vergi dairesine vermiş olmasıdır.

01.03.2021 tarihinden önce iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmazken 01.03.2021 tarihinden itibaren alıcı tarafından 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması da şarttır.

Yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri dikkate alındığında kısmi tevkifata tabi işleme taraf olan alıcı tarafından 2 No'lu KDV Beyannamesinin verilmemiş olması halinde satıcının iade talebinin yerine getirilemeyeceği tabidir.

Alıcı konumundaki kamu idareleri ile ilgili olarak KDV tebliğinde;

- Genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde tevkif edilen verginin vergi sorumlularına ait 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edileceği
- Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumlularının tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No'lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği ve bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No'lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel olmadığı
- Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları dahil kesilen verginin beyanında 9015 Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini kullanılacağı

belirtilmek suretiyle genel bütçeli idareler dışında kalan kamu kurum ve kuruluşların alıcı konumunda olduğu tevkifata tabi işlemleri için tevkifat yapmalarının ve 2 No'lu KDV Beyannamesi beyan etmelerinin zorunlu olduğu anlatılmıştır.

Özel bütçeli idarelerin **ayrı ayrı vergi kimlik numaralarına sahip harcama birimleri** itibarıyla 2 No'lu KDV Beyannamesini verme yükümlülüğüne ilişkin tebliğde bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Konuyla ilgili Gelir İdaresince verilen özelge ile uygulamaya yön verilmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu II Sayılı Cetvelinde yer alan Özel Bütçeli idareler arasında yer alan bir Üniversite hakkında verilen özelge⁹ ile Üniversitenin **hizmet alımı yapan harcama birimlerinin kendi vergi**

⁹ GİB'in ilgili görüşüne çalışmanın "1.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığının Özelgesi" başlığı altında değinilmiştir.

kimlik numarası ile 2 No'lu KDV beyannamesini vermesi gerektiği yani tevkifata ilişkin 2 No'lu KDV beyannamesinin Özel Bütçeli İdarenin hizmet alan harcama birimi yerine aynı Özel Bütçeli İdarenin başka bir harcama birimi olan muhasebe birimi tarafından verilemeyeceği belirtilmiştir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilen yasal mevzuat hükümleri ve özelge dikkate alındığında iade talep eden mükellef tarafından verilen kısmi tevkifata tabi hizmetin, hizmetin alıcısı olmayan bir harcama birimi tarafından kendi vergi kimlik numarası üzerinden 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edilip hizmetin asıl alıcısı olup kesintiyi yapan harcama birimince beyan edilmemesi halinde satıcı tarafından talep edilen iadenin gerçekleştirilmesine engel olabileceği sonucu çıkmaktadır.

Çünkü yukarıda açıklanan hususlar dikkate alındığında kısmi tevkifat kaynaklı KDV iadelerinin yerine getirilebilmesi için hizmeti alan harcama birimi tarafından kendi vergi kimlik numarası üzerinden 2 No'lu KDV beyannamesini vermiş olması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) "KDV tevkifatı" konulu Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben düzenlenen 10.09.2020 tarih ve E.101215 sayılı yazı içeriğinde; İnceleme sonucunda düzenlenen raporda, hakediş faturalarında hesaplanan ve tevkif edilen 9/10 oranında KDV'nin söz konusu hizmetin alıcısı olarak Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekirken aynı idarenin alt birimi olan ancak hizmet alıcısı olmayan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından beyan edildiğinden hareketle mükellefin mahsuben iade almış olduğu KDV tutarlarının haksız iade olarak değerlendirildiği ve 1 kat vergi ziyai

cezası ile geri istenildiğinden bahsedilmektedir.

GİB, 10.09.2020 tarih ve E.101215 sayılı yazısında konuya ilişkin görüşünü; bir şirket tarafından kısmi tevkifat kapsamında hizmet verilen bir Özel Bütçeli İdarenin Destek Hizmetleri Daire Başkanlığının aldığı hizmet için kesinti yaptığı ancak bu işleme dair 2 No'lu KDV beyannamesi vermediği, bu kesintiye ilişkin 2 No'lu KDV beyanının aynı kurumun diğer bir harcama birimi olan Strateji Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından verilmesinin şirketin iade talebinin yerine getirilmesine engel teşkil etmeyeceği, öte yandan bu işleme ilişkin tevkif edilen KDV'nin, hizmetin verildiği Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesinin sağlanması gerektiği şeklinde belirtmiştir.

GİB'in anılan yazı ile kesintiyi yapan harcama birimince 2 No'lu KDV beyannamesi vermediği buna karşın bu kesintiye ilişkin 2 No'lu KDV beyannamesinin başka bir vergi numaralı harcama birimince verildiği halde iadenin yerine getirilebileceği görüşü 29/06/2015 tarih ve 75497510-105[8-2015-22]-25 sayılı özelgesinde belirttiği hususa ve çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan mevzuat hükümlerine uygun olmasa da aynı idarenin alt birimleri olan harcama birimlerinin birbirleri yerine verdiği 2 No'lu KDV beyannamesinin GİB tarafından kabul etmesi görüşüne idarenin bütünlüğü ilkesi¹⁰ uyarınca bizde katılıyoruz.

Bununla birlikte yine GİB'in zikredilen yazısında tevkif edilen KDV'nin hizmeti alan idari birim tarafından beyan edilmesinin sağlanması gerektiği belirtilerek çalışmamızda anılan özelgeye göre hareket edilmesi de istenilmektedir. Bununla birlikte bu açıklamaya aykırılık teşkil

¹⁰ İdareyi oluşturan örgütler, birbirinden bağımsız görünse de, Anayasanın 123. maddesinde yer alan "idare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür" düzenlemesine paralel olarak birbirleriyle çeşitli araçlar vasıtasıyla ilişkilidir. İdarenin bütünlüğü, aynı tüzel kişilik içerisinde hiyerarşi ve iki ayrı tüzel kişi arasında idari vesayet ile sağlanmaktadır. (<https://hukukiblog.com/kamu-hukuku/idarenin-butunlugu-ilkesi/>) Erişim Tarihi: 16 Ağustos 2021.

edecek şekilde talep edilen iadenin de yerine getirilebileceği belirtilerek aynı yazıda çelişkili durumlara yer verilmiş olunmaktadır.

GİB'in 10.09.2020 tarih ve E.101215 sayılı yazısında tevkif edilen KDV'nin, hizmetin verildiği Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesinin sağlanması gerektiği belirtilerek; hizmeti alan birim tarafından tevkifata ilişkin beyanname verilmemesi nedeniyle hem hizmet verenin talep ettiği iadenin yerine getirilemeyeceği hem de sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyen harcama birimine bu yükümlülüğü yerine getirmesinin sağlanması için idari işlem yapılması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

GİB'in ilgili yazıda yer alan görüşü vergi incelemesi açısından bağlayıcı olmazken yine GİB tarafından aynı konu hakkında verilmiş olan bir özelge dolaylı yoldan¹¹ da olsa vergi incelemeleri açısından bağlayıcı olacaktır.

Özel bütçeli bir idarenin hizmet alan harcama biriminin tevkif ettiği KDV için aynı idarenin başka bir harcama birimi değil hizmeti alan harcama biriminin kendi vergi kimlik numarası ile 2 No'lu KDV beyanını kendisinin vermesi gerekmektedir. Aksi halde sorumlu sıfatıyla KDV beyanı vermeyen harcama birimi, beyan etmediği vergi ve bu vergiye müteallik ceza ile muhatap olabileceği gibi hizmet veren satıcının vergi iadesini almasına ve hatta iade alınmış ise satıcının haksız iade ve haksız iadeye ilişkin cezai işlemlere muhatap olmasına sebebiyet verebilecektir.

Kısmi tevkifata tabi hizmet alan bir idarenin vergi mevzuatındaki usul ve esaslara uygun davranmaması nedeniyle hizmet sağlayan mükelleflerin haksız iade ve vergi ziyai cezasıyla karşılaşması, sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyen idari biriminde beyan etmediği tutar nedeniyle cezai işleme muhatap olmaması için özel bütçeli

idarelerin harcama birimlerine hizmet veren mükellefler ve ilgili harcama birimlerinin çalışmamızda yer verilen mevzuat hükümlerine uyarak işlem tesis etmesi önem arz etmektedir.

GİB'in ise vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verme kastı bulunulmaması, hazineye intikal edecek/eden tutarda değişiklik olmaması ve idarenin bütünlüğü ilkesi hususlarını dikkate alarak aynı özel bütçeli idarenin alt birimlerince birbiri yerine verilen 2 No'lu KDV beyannamelerinin hizmet verenin talep ettiği iadenin alınmasına engel olmayacağına dair tebliğ düzenlemesi yapması iade işlemlerinde farklılığa neden olunmaması ve mükelleflerin geri alınacak vergi (haksız iade) nedeniyle cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından uygun olacaktır.

SONUÇ

Özel bütçeli bir idarenin hizmet alan harcama biriminin tevkif ettiği KDV için aynı idarenin başka bir harcama birimi değil hizmeti alan harcama biriminin kendi vergi kimlik numarası ile 2 No'lu KDV beyanını kendisinin vermesi gerekmektedir. Aksi halde sorumlu sıfatıyla KDV beyanı vermeyen harcama birimi, beyan etmediği vergi ve bu vergiye müteallik ceza ile muhatap olabileceği gibi hizmet veren satıcının vergi iadesini almasına ve hatta iade alınmış ise satıcının haksız iade ve haksız iadeye ilişkin cezai işlemlere muhatap olmasına sebebiyet verebilecektir.

GİB'in ise vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verme kastı bulunulmaması, hazineye intikal edecek/eden tutarda değişiklik olmaması ve idarenin bütünlüğü ilkesi hususlarını dikkate alarak aynı özel bütçeli idarenin alt birimlerince birbiri yerine verilen 2 No'lu KDV beyannamelerinin hizmet verenin (satıcının) talep ettiği iadenin alınmasına engel olmayacağına dair tebliğ düzenlemesi yapması iade işlemlerinde farklılığa neden

¹¹ Çalışmanın 1.3.başlığı altında bahsedilen 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ uyarınca

olunmaması ve mükelleflerin geri alınacak vergi (haksız iade) nedeniyle cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği
- 143 seri No.lu VUK Genel Tebliği
- 425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığının 29.06.2015 tarih ve 75497510-105[8-2015-22]-25 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 10.09.2020 tarih ve E.101215 sayılı yazısı
- Harcama Birimlerince Yeni Vergi Kimlik Numarası (VKN) Alınması Veya Mevcut Vergi Kimlik Numarasının (VKN) Değiştirilmesi. (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/12_nolu_uyuru_ek1.pdf). Erişim Tarihi: 16 Ağustos 2021.