

MADDE 32 : İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM

MADDE 32 : İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM

Madde 32

Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlamaya; imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.[1]

[1]7104 sayılı Kanununun 10 uncu maddesi ile, birinci fıkrasına "indirilemeyen Katma Değer Vergisi," ibaresinden sonra gelmek üzere "işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla" ibaresi eklenmiş ve üçüncü fıkrasında yer alan "sınırlayabilir." ibaresi "sınırlamaya; imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya yetkilidir." şeklinde değiştirilmiştir.(Yürürlük 1/1/2019)

5766 sayılı Kanununun 12 nci maddesinin ç bendi ile "15 inci maddeleri" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi" ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük 6/7/2008)

5228 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesi ile 2. fıkrası kaldırılmıştır. (Yürürlük 1/8/2004) Kaldırılan hüküm "Şu kadar ki, yurt içi teslimleri ve ifaları kısmi istisna kapsamına giren mal ve hizmetlerin ihracında bu madde hükmü uygulanmaz."

5035 sayılı Kanununun 10 uncu maddesi ile 2 ve 3 üncü fıkralar eklenmiştir. (Yürürlük 2/1/2004)

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir.

KDV Genel Uygulama Tebliğindeki, 32 nci maddeyi ilgilendiren bölüm esas itibariyle Tebliğin IV KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR bölümüdür.

Bu bölüm;

- GENEL ESASLAR (IV/A, B, C, D) ve
- ÖZEL ESASLAR (IV/E)

şeklinde iki ana kısma ayrılmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde Tebliğdeki ilgili metin tekrarlanarak bu bölümler ile ilgili mevzuat sunulmuş, yeri geldikçe açıklamalarımız eklenmiştir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV uygulamasında işlemler üç gruba ayrılır:

- İndirim hakkı tanınmayan işlemler.
 - KDV kapsamı dışındaki işlemler,
 - 16 ve 17 nci maddeler ile indirim hakkı vermeyen geçici maddeler uyarınca istisna edilen işlemler,
- İndirim hakkı tanınan işlemler.
 - KDV ye tabi olan ve istisna kapsamına girmeyen işlemler.
 - İstisna kapsamında olmakla beraber özel hükümlerle indirim hakkı tanınmış olan işlemler
- Hem indirim hakkı hem de iade hakkı tanınan işlemler.
 - KDV oranı indirilmiş (% 1 veya % 8 orana tabi) mal teslimleri veya hizmetler (Md:29/2),
 - 11, 13, 14 ve 15 inci maddeler uyarınca istisna (tam istisna) konusu olan işlemler (Md:32).
 - İndirim ve iade hakkına konu diğer istisna işlemler.

32 nci madde; 11, 13, 14 ve 15 inci maddelere göre KDV den istisna olunan işlemlere ilişkin olarak yüklenilen KDV lerin indirilebileceğini, işlemin yapıldığı dönemde, indirimle giderilememiş olan KDV nin iade edilebileceğini hükme bağlamış, iadeye ilişkin esasların tesbiti konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir.

KDV iadesi, KDV uygulamasındaki en karmaşık konudur. Bu karmaşıklığın ana nedenleri şöyle sıralanabilir :

- Bazı mükelleflerin haksız yere KDV iadesi alabilmek için her türlü yola başvurmaları ve doğal olarak İdarenin, bu soygunu önleyebilmek için çok yönlü bürokratik tedbirler alması,
- Bu tedbirler haksız iadeleri önleme etkisi yanında iyi niyetli mükelleflerin haklı taleplerinin yerine getirilmesinde tıkanıklığa yol açtığı için, iadeye ilişkin yöntem ve esaslarda sık sık değişiklikler yapılması,
- İadenin yalnızca, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği ay KDV beyannamesi ile istenebilmesi ve iade tutarının, çoğu halde, bu işlem nedeniyle yüklenilen KDV ile sınırlı oluşu (hesaplama güçlükleri),
- Bütün bu nedenlerle meydana gelen karmaşık ortamda gerek mükelleflerin gerekse İdarî elemanların, ne yapacaklarını net olarak bilememeleri ve sıklıkla hataya düşmeleri veya hataya düşme endişeleri.
- İadenin mesuliyetini taşıyan Maliye İdaresi memurlarının bu mesuliyetleri dolayısıyla çekimser davranabilmeleri.

Tam istisna kapsamındaki işlemlerden (11, 13, 14 ve 15 inci maddelerden) kaynaklanan KDV iadelerine ilişkin detaylı açıklamalarımız, söz konusu maddelerdeki ilgili bölümlerinde yer almıştır.

Aşağıda bölümlerde, iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV iadeleri konusundaki GENEL ESASLAR ve ÖZEL ESASLAR Tebliğin ilgili bölümlerinin metni ve yeri geldikçe belirttiğimiz notlar, açıklamalar ve tablolar sunulmak sureti ile izah edilmiştir.

2. KDV İADELERİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-3 no.lu bölümünde, 23 no.lu KDV Tebliği ile değiştirilmiş olan şu açıklamalara yer verilmiştir :

“3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde, Kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı; Hazine ve Maliye Bakanlığının KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin (% 51)'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, iade talebinde bulunacak mükelleflerin istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.”

2.1. İade Tutarının Hesabı ve İadeye Dayanak İşlem ve Belgeler:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin, aynı başlığı taşıyan IV/A bölümünde tüm KDV iade türleri için geçerli olmak üzere ve NORMAL ŞARTLARDA iadesi istenecek KDV'nin nasıl hesaplanacağı, normal şartlarda iadenin hangi usullerle, hangi belgelere dayanılarak yapılacağı hakkında genel düzenlemelere yer verilmiştir.

Tebliğin ilgili bölümü şöyledir:

“A. İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER

Bu Tebliğ kapsamına giren işlemler nedeniyle KDV iadesi talep edilebilecek tutar, iadeye ilişkin işlem ve belgeler, mahsuben ve nakden iade, bu bölümde yer alan açıklamalar dikkate alınarak iade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Tebliğin ilgili bölümlerindeki düzenlemelere göre hesaplanarak yerine getirilir. Ancak, özel esaslara tabi mükelleflerin iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümünde belirlenen esaslara göre sonuçlandırılır.

1. İadesi Talep Edilebilecek KDV

Kanunda ve bu Tebliğ'de aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV'nin iadesinin öngörüldüğü iade taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabı yapılır.

1.1. Kapsam

İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması şart değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan KDV de bu tutara dâhildir.

İade hakkı doğuran işlemler için yüklenen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İNDİRİMLE GIDERİLEMEYEN BİR MİKTARIN KALMASI HALİNDE, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.

Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

İadesi talep edilen yüklenen KDV tutarı iade talep edilen dönemde toplam indirilecek ve devreden KDV tutarları içerisinde çıkarılır ve sonraki aya devreden KDV tutarının içerisinde yer almaz.

Mükellefin iadeye ilişkin düzeltme fişi düzenlenene kadar tercih değişikliğiyle söz konusu KDV'yi indirim yoluyla telafi etme talebinde bulunması mümkündür. Bu durumda iade talebi mükellefin yazılı dilekçesi üzerine iptal edilir ve bu dönem beyannamesinde yüklenen KDV tekrar indirilecek KDV hesabına dahil edilir.

1.2. İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar

Yüklenen KDV, iade hakkı doğuran işlemlerle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabii iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemlerle ilişkilendirilebilen alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen işleme isabet eden pay, aşağıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanır.

İade hakkı doğuran işlemlerle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

- a) *İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,*
- b) *İade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,*
- c) *İade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan ATİK'in alımı,*

nedeniyle yüklenen KDV'den oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı doğuran işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenen KDV iade hesabına dâhil edilmez.

1.3. Amortisman Tabii İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması

ATİK nedeniyle yüklenen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir. ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde ise imal ve inşa sırasında yüklenen KDV'den, ATİK'lerin aktive alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir.

ATİK dolayısıyla yüklenen KDV'den iade hesabına pay verildiği durumda, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan tutardan fazla olamaz.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla mal alan ihracatçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihraç

kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

NOT:

Görüldüğü gibi tüm iade türlerinde, iade talebine konu işlemin yapılmasında kullanılan sabit kıymetler (ATİK) için yüklenen KDV'lerden, iadesi istenecek KDV tutarına ekleme yapılması mümkündür. Ancak bu ekleme ile bulunacak iade tutarı, iade hakkı doğuran işlem bedelinin %18'ini geçemez.

Bu konudaki sorunlardan biri de, iade hakkı doğuran işlemde kullanılan ATİK'in zaman aşımına uğramış süreler içinde (5 yıldan daha eski tarihlerde) edinilmiş olması dolayısı ile bu alım hakkında karşıt inceleme yapılamaması durumudur.

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.06.2014 tarih ve 51 sayılı özelgede, 2006, 2007, 2008 yıllarında otel inşaatı için yüklenen KDV'lerin iade hesabına dahil edilebilmesi için bu yüklenimler hakkında YMM karşıt inceleme tutanağı düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiş, başka bir anlatımla zaman aşımına uğramış yıllar için karşıt inceleme şartı ileri sürülmüştür.

KDV iade tutarına, ATİK KDV yüklenimlerinden ilave yapıldığı takdirde bu işlemin hesabının verilebilmesi veya daha sonra yapılacak ilavelerde karışıklık çıkmaması için söz konusu ilave işleminin takibini sağlayacak tablolar oluşturulması gerektiği tabiidir.

ATİK KDV yüklenimlerinden KDV iade tutarına ekleme yapılması konusunda hesap şekli açısından da belirsizlikler vardır. Bu konuya Sayın YMM Emek KURT tarafından hazırlanarak Yaklaşım Dergisinin Kasım 2014 sayısında yayınlanan yazı ile ışık tutulmuştur.

1.4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait KDV

KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenen KDV indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine veya daha sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV

DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar, belge sahibi tarafından doğrudan ihraç edilebilir ya da 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) veya geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilebilir. Dolayısıyla DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların, DİİB sahibi mükellef tarafından KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslimi mümkün değildir. Buna rağmen, DİİB kapsamında üretilen malların KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslim edilmesi halinde, ihracatçılara (**dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri hariç**) (bu parantez içi hüküm 8 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiştir) bu teslimler nedeniyle yüklenen KDV'nin iadesi yapılamaz.

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu ürün için DİİB kapsamında aldığı girdiler nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz.(8 no.lu Tebliğ ile eklenen hüküm) **Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kayıtlı teslimlerde bu sınır uygulanmaz."**

Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV'yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV'nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu durumda iade edilecek KDV tutarı, ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

Örnek: Mükellef (B, 100.000 TL tutarındaki kumaşı DİİB kapsamında KDV ödemeksizin (A)'dan satın almış ve imal ettiği gömlekleri 200.000 TL'ye (C)'ye ihraç kayıtlı teslim etmiş, (C) de söz konusu gömlekleri süresi içinde 210.000 TL bedel mukabili ihraç etmiştir.

-Kumaş ve gömlek teslimleri (% 8) oranında KDV'ye tabidir.

- Mükellef (A)'nın indirilecek KDV toplamı fazla olduğundan, 100.000 TL üzerinden hesapladığı 8.000 TL KDV'yi tecil edememiştir. Bu durumda Mükellef (A)'nın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c)ve geçici 17 maddeleri uyarınca iade alabileceği KDV tutarı 8.000 TL'dir. Mükellef (A)'nın söz konusu kumaşı üretmek için yüklendiği KDV'nin 12.000 TL olması durumunda, 8.000 TL'sini ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 4.000 TL'sini de indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade usul ve esasları çerçevesinde talep etmesi gerekir.

- (B)'nin de DİİB kapsamında satın aldığı kumaşlardan ürettiği gömlekleri 200.000 TL bedelle ihraç kayıtlı tesliminde hesapladığı ancak tahsil etmediği 16.000 TL KDV'nin tamamının indirilecek KDV tutarının yüksek olması nedeniyle tecil edilemediğini varsayalım. Bu durumda (B)'nin 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca iade alabileceği KDV tutarı (16.000 TL – 8.000 TL=) 8.000 TL olacaktır. (B)'nin de söz konusu gömlekleri üretmek için yüklendiği KDV tutarının 10.000 TL olduğunu varsayarsak, 8.000 TL KDV'yi ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 2.000 TL KDV'yi ise indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade usul ve esasları çerçevesinde talep edebilecektir.

-(C) ise 210.000 TL ile 200.000 TL arasındaki fark olan 10.000 TL'nin (% 18)'ini aşmamak üzere, söz konusu ihracat nedeniyle yüklendiği KDV'yi iade alabilecektir.

NOT:

Tebliğin yukarıdaki IV/A-1.5. no.lu bölümünde dahilde işleme izin belgesi sayesinde KDV ödemeksizin üretim girdisi sağlayan mükelleflerin ürettikleri malları ihraç kayıtlı olarak teslim ettiklerinde, müşterilerinden tahsil edemedikleri KDV'nin tamamı kadar KDV iadesi almaları engellenmekte, iadesi alınacak KDV DİİB sayesinde ödemedikleri KDV kadar eksik olarak hesaplatılmaktadır.

Gerek dahilde işleme izin belgesi gerekse ihraç kayıtlı teslim, mükelleflerin öteden beri ayrı ayrı yararlandıkları müstakil teşviklerdir. Herhangi bir Kanun değişikliği olmadığı halde bu iki teşvikten birinin diğerini azaltması şeklinde öngörülen, bizim de doğru bulmadığımız yukarıdaki hüküm, yasaya aykırılığı nedeniyle büyük tepki çekmiştir.

1.6. İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra İşleme İlişkin Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Kur Farkları

Tam istisna kapsamındaki bir işlemin gerçekleşmesinden sonra, söz konusu işleme ilişkin mal ve hizmet alımlarına ait tam istisna kapsamındaki işlemi yapan mükellef lehine veya aleyhine kur farkı ortaya çıkabilmektedir.

Mükellef aleyhine ortaya çıkan kur farkı üzerinden ödenen KDV'lerin tam istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin yüklenilen KDV hesabına dahil edilerek iadesinin talep edilmesi mümkündür. Ancak, kur farkına ilişkin faturanın iade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra gelmesi halinde, işleme ilgili mal ve hizmet alımlarına ait kur farkı üzerinden ödenen ve yüklenilen KDV hesabına dahil edilmesi gereken KDV, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir. Tam istisna kapsamındaki işlemi yapan mükellefin mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak lehine oluşan kur farkı nedeniyle KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Tam istisna kapsamındaki işlemi yapan mükellefin lehine oluşan kur farkının iade işlemleri sonuçlandırılmadan önce ortaya çıkması halinde bu tutarın iade hesabından düşülmesi gerekmektedir. İfadeye konu edilemeyen bu tutarın ise kur farkının ortaya çıktığı dönem indirim hesaplarına alınması mümkündür. Söz konusu kur farkının iade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra ortaya çıkması halinde ise iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

1.7. İade Talebinde Bulunulabilecek Asgari Tutar¹

27/1/2023 tarihli ve 6775 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1/2/2023 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerine ilişkin olarak iade talebinde bulunabilecekleri asgari tutar 2.000 TL olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu tutarın mükelleflerin iade talep ettiği tutardan düşülmesi söz konusu değildir.

Bu kapsamda mükellefler iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade talep tutarları 2.000 TL'nin altında olan vergilendirme dönemleri de dahil olmak üzere ilgili dönem beyannamelerinde iade beyan edecek ve bu tutarlar için iade talebinde bulunacaktır. Ancak vergi dairelerince 2.000 TL'nin altındaki iade talepleri bu vergilendirme döneminde değerlendirmeye alınmaksızın sonraki vergilendirme dönemlerindeki iade talepleri ile birlikte değerlendirilecektir.

Mükelleflerin aynı vergilendirme döneminde farklı iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade talepleri bulunması halinde iade talebinde bulunulabilecek tutarın tespitinde bu dönemdeki iade tutarları birlikte dikkate alınır. Toplam iade talep tutarının asgari iade tutarı olan 2.000 TL'yi aşması halinde mükellefin bu dönemdeki iade talebi değerlendirilir. Toplam iade talep tutarının asgari iade tutarının altında kalması halinde mükellefin bu dönemdeki iade talebinin değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu iade talep tutarının izleyen dönemlerdeki iade talep tutarları ile birlikte dikkate alınarak iade talebinin değerlendirilmesi mümkündür. Bu durumda izleyen vergilendirme dönemindeki iade talep tutarı dahil toplam iade tutarının asgari iade tutarı olan 2.000 TL'yi aşması gerektiği tabiidir.

Örnek 1: Mükellef (A)'nın 2023/Mayıs vergilendirme döneminde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında işgücü temin hizmeti nedeniyle 1.200 TL, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki teslimleri nedeniyle 1.500 TL olmak üzere toplam KDV iade talep tutarı $(1.200+1.500)= 2.700$ TL dir. Mükellef (A)'nın 2023/Mayıs vergilendirme dönemindeki 2.700 TL iade talep tutarı asgari iade tutarı olan 2.000 TL'yi aştığından mükellefin ilgili iade talepleri vergi dairesince değerlendirilerek iade edilebilir.

Örnek 2: Mükellef (A)'nın kısmi tevkifat uygulaması kapsamında işgücü temin hizmetinden kaynaklı iade talep tutarları 2023/Mart, Nisan, Mayıs ve Haziran vergilendirme dönemleri için sırasıyla 700 TL, 1.000 TL, 200 TL ve 500 TL olup bu dönemlerde iade hakkı doğuran başka işlemi bulunmamaktadır. 2023/Mart, Nisan ve Mayıs vergilendirme dönemlerindeki iade talep tutarları 2.000 TL olan asgari tutarın altında kaldığı için mükellefin bu dönemlerdeki iade talepleri vergi dairesince değerlendirilmeyecektir. Mükellefin 2023/Haziran vergilendirme dönemindeki iade talebi sonrasında toplam iade talep tutarı olan 2.400 TL vergi dairesince değerlendirilerek iade edilebilir.

3065 sayılı Kanununun 11/1-b maddesine göre, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılara sinematografik eserlerin yapımına ilişkin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler için ödedikleri KDV'nin iadesinde,

3065 sayılı Kanununun 15 inci maddesine göre karşılıklı olmak şartıyla Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının ödedikleri KDV'nin iadesinde,

3065 sayılı Kanununun geçici 26 ncı maddesine göre, uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının yönetici kadrolarında görev yapan mensuplarının ödedikleri KDV'nin iadesinde,

istisnadan yararlananların KDV mükellefiyeti bulunmadığından, bunlar tarafından asgari iade tutarına bakılmaksızın iade talebinde bulunulabilir.

Bu düzenlemenin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde iade konusu yapılamayacak olan tutarla bir ilgisinin olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. (Bkz. 2023/002 sayılı Denet Sirküleri Rapor)

2. Mahsup Yoluyla İade:

2.1. Genel Açıklama :

KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,

- İthalat sırasında uygulanan vergilere,

- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına,

mahsuben iade edilebilir.

Mahsup talebi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun geldiği tarihte olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar itibarıyla yerine getirilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının mahsuben iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabilir.

Mahsup talebinin yerine getirilmesinde, iade hakkı doğuran işlemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyannamesi, serbest bölge işlem formu, gümrükte onaylatılan özel fatura nüshası, onaylanmış antrepo beyannamesi vb.) belgelerin doğrulanmış (onaylı veya teyidinin alınmış) olması gereklidir.

2.1.1. Mahsup Edilebilecek Borçlar

Mükellefler, KDV iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) aşağıda belirtilen borçlarına mahsubunu talep edebilirler. (34 no.lu KDV Tebliği'nin 8 inci maddesi ile eklenen cümle) : "Şu kadar ki, 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinin ikinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, KDV iade alacağı ÖTV Kanunundan doğan borçlara (ÖTV'ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç) mahsup edilemez."

Bilindiği üzere, eskiden ÖTV de herhangi bir vergi borcu gibi KDV iade haklarının mahsubunda dikkate alınabiliyordu.

7 no.lu KDV Tebliği ile ÖTV borçları KDV iade haklarına mahsup edilecek vergi borçları arasından çıkarılmıştı.

7 nolu KDV Tebliği ile getirilen bu yasak hükmünün Danıştay tarafından iptali üzerine, 13 no.lu KDV Tebliği ile KDV iade alacaklarının ÖTV borçlarına mahsubu yeniden mümkün hale getirilmiş fakat bu mahsubun olumlu vergi inceleme raporunun vergi dairesine teslim edildiği tarih veya teminat mektubunun verildiği tarih itibarıyla yapılmış sayılacağı, mahsup talebinin veya teminat çözümünün YMM raporuyla mümkün olmadığı, teminatın sadece vergi inceleme raporuyla çözüleceği kuralı konulmuştur.

13 no.lu Tebliğle getirilen bu kuralın da Danıştay tarafından iptali üzerine Maliye İdaresi, 7104 sayılı Kanun'un 11 inci maddesi ile KDV Kanunu'nun 36 ncı maddesine eklettiği yetki hükmüne dayanarak, 34 nolu KDV Tebliğinin 8 inci maddesini yürürlüğe koymuştur.

Daha sonra 15 no.lu KDV Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A-6 bölümünün 5. paragrafına (Özel tüketim vergisine tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç.) şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir.

Buna göre ;

ÖTV borçlarının KDV iade alacaklarına mahsubu prensip olarak yasak hale gelmiştir. Bu yasağın tek istisnası, ÖTV 'ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacaklarının yine bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsup edilebilmesi imkanındır. Belirtilen bu kısıtlı bir alanda uygulanacak olan KDV iade alacağının ÖTV borcuna mahsubunda genel hükümler uygulanacak yani bu tür mahsuplar için, aynı işlemde diğer vergi borçları hakkında uygulanan kurallar tatbik edilecektir.

a) Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına Mahsup

İade alacağının, vergi dairelerine olan bütün borçlara (Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına) mahsubu suretiyle iadesi talep edilebilir.

Vergi dairelerine olan borçlara mahsup talebi, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 10 gün içinde tamamlanır.

b) İthalde Alınan Vergilere Mahsup

KDV iade alacağının ithalde alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük muhasebe birimi ve hesap numarasını belirten bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren muhasebe işlem fişi talep tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrük muhasebe birimine gönderilir.

Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük muhasebe birimince düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile mahsup edilemeyen tutar ilgili vergi dairesine iade edilir.

c) SGK Prim Borçlarına Mahsup

KDV iade alacağının, SGK'ya olan borçlara (sosyal sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve idari para cezası borçları ile bunların ferilerine) mahsubu mümkündür.

Bu talep, mükellefin SGK'dan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı ve cezası tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Cari dönem borçlarına ilişkin mahsup taleplerinde söz konusu belge aranmaz.

Söz konusu belgeye prim alacaklısı SGK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir.

Bu şubelerdeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra, ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK şubesinde bekletilmesi mümkün değildir.

SGK prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan en erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerekmektedir.

SGK prim borçlarına mahsup işlemleri, Tebliğde belirtilen belgelerin yukarıda belirtilen süre içerisinde ibrazından sonra, en geç 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak lehine mahsup talep edilenler için belirlenecek prim borcu vade tarihinden önce tamamlanır.

2.1.2. Mahsuben İade Talebi

Mahsuben iade için iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş olması gerekir. Vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan, vergi dairesine olan borçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iade alacağının kesinleştiği (iadeye hak kazanılan) tarih ve tutar itibarıyla, vadesi geçmiş borçlara bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iadesi için mahsuben iadeye ilişkin iade talep dilekçesi olmaksızın, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulmamış sayılır. İlgili dönem KDV beyannamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz.

30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarihtibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup Htarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Mahsup dilekçesinin verilmesi ancak elektronik ortamda gönderilmesi gereken belgelerin gönderilmemesi veya belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde de bu doğrultuda işlem tesis edilir.

2.2. Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesini talep ederlerse Tebliğin nakden iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin bölümlerindeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, bu Tebliğin (IV/A-3) bölümündeki sınırın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

İade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben ödenmesinin talep edilmesi halinde de nakden iadeye ilişkin düzenlemeler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış/düzenlenmiş alacağın temlik sözleşmesine dayanarak yapılır.

Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dışındakilerin borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temlik sözleşmesi aranır.

3. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler

İade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenmiş sınırları aşmayan nakden iade talepleri teminat ve/veya vergi inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilir. Talep, iade talep dilekçesi ve Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi) ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

- a) Liste sorgulamaları sırasında Tebliğin (IV/E) bölümü kapsamında olumsuzluk bulunan mükelleflerin iade talepleri, söz konusu bölümde yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.
- b) İşlemin tevsiki için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.
- c) İade için belirlenen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.
- ç) İade için belirlenen limit, bir vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinin toplamına bir defa uygulanır.

4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler ²

4.1. Genel Olarak³

1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun⁴ 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"⁵ uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV İadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan İadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan İade yapılır.

YMM raporu ile İade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmemiş⁶ İade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise İade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar İade edilir.

YMM raporu ile İade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat karşılığı İadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu İade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, 213 sayılı Kanunun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir.

YMM raporu ile İade talebinde bulunan mükelleflerin teminat karşılığı aldıkları İadeye ilişkin olarak;

- İadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu İade ile ilgili olarak YMM raporu ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması,
- Ek süre talebinin uygun bulunmaması,
- Altı aylık ek süre içinde de YMM raporunun ibraz edilmemesi

durumlarında, teminat karşılığı yapılan İade incelemeye sevk edilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.⁷

Mükelleflerin İade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, İade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapılır.

Aynı döneme ilişkin farklı işlemlerden kaynaklanan İade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılını aşmamak ve her bir döneme ilişkin bilgi ve hesaplamaların ayrı ayrı yer alması kaydıyla birden fazla dönemi kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür.

4.2. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması⁸

Aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden İade talepleri; standart İade talep dilekçesi, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile Tebliğin ilgili bölümlerinde İade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanır. Sorgulama sonucunda üretilen "KDV İadesi Ön Kontrol Raporu"na göre İade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe İade edilir.

² 6 Seri No.lu KDV Tebliği ile "YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler" ibaresi "YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler Mahsup Yoluyla İade" şeklinde değiştirilmiştir.

³ 24 Seri No.lu KDV Tebliği ile eklenen bölüm başlığı

⁴ 06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁶ 6 Seri No.lu KDV Tebliği ile "nakden" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

⁷ 11 Seri No.lu Tebliğ ile paragraf eklenmiştir.

⁸ 24 Seri No.lu KDV Tebliği ile eklenen bölüm (Yürürlük: 1/3/2019)

a) En az 24 dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi vermiş olması,

b) Daha önce en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,

c) Kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;

- Özel esaslara tabi olmaması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması,

ç) Tebliğin (IV/A-6.) bölümünün birinci paragrafının (iv) ayrımı ve üçüncü paragrafı kapsamında iade taleplerinin incelemeye sevk edilmemiş olması.

KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade yapılmasını müteakip, iade talebinin tamamına yönelik olarak KDVİRA sistemi tarafından üretilen KDV İadesi Kontrol Raporuna ilişkin kontroller, YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller genel usul ve esaslar çerçevesinde yapılır. Mükellefin kalan iade tutarı bu kontrol ve değerlendirmeler sonucuna göre yerine getirilir.

HİS ve İTUS sahibi mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması mümkündür. Ancak bu uygulamadan faydalanmak için başvuran mükelleflerin, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade edilecek/edilen tutardan sonra kalan iade tutarına ilişkin olarak HİS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade uygulamalarından faydalanmaları mümkün değildir. HİS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade talep ettikten sonra bu iade taleplerinden vazgeçilerek aynı iade talebi için bu uygulamadan faydalanılması da mümkün değildir.

5. Teminat Karşılığı İade

5.1. Genel Açıklama

Mükelleflerin, Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan iadelerde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade öngörülmemişse, inceleme yapılmadan aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözülür.

a) Adi ortaklık ve iş ortaklıkları adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

b) Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuyla yapılacağı belirtilmediğinden incelemeye sevk edilmesi, sonradan YMM raporuyla teminatın çözümünü engellemez. Bu durumda teminatın YMM raporuyla çözüldüğü inceleme elemanına bildirilir.

c) Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, nakit iade talebine ilişkin dilekçe ve teminatın yanı sıra ibrazı gerekli diğer belgelerin tamamlanıp KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve varsa yapılması gereken teyitlerin (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı özel faturaların teyidi) yapılmasından sonra 10 gün içinde yerine getirilir.

5.2. Teminat Türleri

Teminat olarak 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaçı gösterilebilir. Şu kadar ki; banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde, Tebliğ ekinde yer alan kesin ve süresiz teminat mektubu örneğine (EK:18) uygun olarak ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

“EK 18: KESİN VE SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ
KESİN VE SÜRESİZ
.../.../20..

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

3065 sayılı KDV Kanunu hükümleri gereğince KDV iadesinden yararlanacak olan; adresinde yerleşik firmasına ödenecek, / 20.. dönemine ait KDV iadesine teminat oluşturan, bu teminat mektubu ile TL (..... Türk Lirası) ödeme konusunda, Bankamız borçlu ile birlikte müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kefil ve sorumlu olduğunu, tarafınızdan Bankamıza yazılı olarak bildirildiği takdirde, Bankamızca veya mükellefçe hiçbir yasal yola gidilmeksizin protesto çekilmesine, hüküm alınmasına gerek kalmaksızın, yukarıda belirtilen meblağı ilk yazılı isteminiz üzerine, hemen ve geciktirilmeksizin, kayıtsız ve şartsız vergi dairenize veya vergi daireniz emrine nakden ve tamamen, istem anından ödeme anına kadar geçecek günler için gecikme zammı ile birlikte ödeyeceğimizi ve hakkımızda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını Bankamızın imza yetkilisi ve sorumlusu sıfatıyla ve banka nam ve hesabına yüklediğimizi kabul, beyan ve taahhüt ederiz.

Tarih ve İki Yetkilinin İmzası

..... Bankası A.Ş.
..... Şubesi

NOT: Banka adına imza koyan yetkililerin adı, soyadı ve unvanları banka kaşesi altında okunaklı olarak yer alacaktır.”

5.3. Teminat Miktarları

Talep edilen iade miktarının Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verilir.

5.4. Teminat Mektuplarının İadesi

Teminat mektupları, iade hakkı doğuran işlem bazında kabul edilen vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre iade edilir.

İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubunun, uygun bir yerine;"KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir" şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbik edilmek suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

5.5. Teminat Mektuplarının Teyidi

Banka teminat mektubu karşılığında yapılan iade taleplerinde, teminat mektuplarının teyidi yapılmadan iade talebi sonuçlandırılmaz.

Bu çerçevede, mükellefler tarafından KDV iade alacakları için verilen ve Tebliğde öngörülen niteliği haiz banka teminat mektuplarının teyidi işlemi öncelikle, Bankalar tarafından Maliye Bakanlığı veri ambarına gönderilen, müşterilerine düzenlenen teminat mektuplarına ait bilgilerle elektronik ortamda yapılır.

Banka teminat mektubu bilgilerine elektronik ortamda ulaşılamaması halinde teminat mektubunu veren banka şubesinden doğrudan teyit alınır.

"5.6. Artırımlı Teminat Uygulaması

İade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerinde, iade talep dilekçesi ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin (YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç) tamamlanması sonrasında, nakden iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için %60'ı oranında) banka teminat mektubu verilmesi halinde, iade işlemi beş iş günü içinde gerçekleştirilir. İfadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmemesi halinde, iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İfadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDVİRA, YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde tamamlanır. İfade hakkı doğuran işlem bazında yapılan bu kontroller sonucunda herhangi bir eksiklik/olumsuzluk tespit edilmemesi halinde, YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde teminat mektubu mükellefe iade edilir.

Ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verilir. Süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre verilir. Mükellefe verilen bu süreler, teminat mektuplarının iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmaz. Bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır."

NOT:

Yukarıdaki ARTIRIMLI TEMİNAT UYGULAMASI 11 no.lu KDV Tebliği ile başlatılmıştır.

“6. Vergi İnceleme Raporu ile İade

Mükelleflerin;

i. İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

ii. İadesini talep ettikleri KDV'nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

iii. Bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi,

iv. Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi⁹

hallerinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Yukarıda ilk iki sıra kapsamına giren taleplerde, inceleme başlamadan önce inceleme yoluyla iade talebinden vazgeçilerek YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözülür.

Yukarıda dördüncü sıra kapsamında, iade talebinin incelemeye sevki Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkündür. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.¹⁰

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

Öte yandan, iade hakkı tanınan işlemlerden kaynaklanan KDV iade alacağının 4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlara mahsuben iadesi (Özel tüketim vergisine tabi olan malların indirimi oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç),¹¹ mükellefin talebine bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılır. Mahsup işlemi, vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih itibarıyla yerine getirilir. Talep edilen iade miktarının tamamı için (İTUS sertifikası sahibi mükellefler de dahil) teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.^{12 13}

Vergi inceleme raporu ifadesi, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder. “

⁹ 11 Seri No.lu Tebliğ ile sıra eklenmiştir.

¹⁰ 11 Seri No.lu Tebliğ ile paragraf eklenmiştir.

¹¹ 15 Seri No.lu Tebliğ ile değiştirilmiştir.

¹² 13 Seri No.lu Tebliğ ile paragraf eklenmiştir

¹³ Danıştay Dördüncü Dairesinin 19/12/2019 tarih ve E:2017/1255, K:2019/9334 sayılı kararı ile iptal edildi. Temyiz talebimiz Vergi Dava Daireleri Kurulunun 24/03/2021 tarih ve E:2020/1144, K:2021/326 sayılı kararı ile reddedildi

7. İade Talebinde Aranılan Belgeler

Bu Tebliğin (IV/A) bölümünde belirlenen esaslara tabi iade taleplerinde aşağıda belirtilen belgeler ortak mahiyette olup, ayrıca aranacak belgeler her bir işlem türü itibarıyla Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmiştir.

Söz konusu bölümlerde, aranan belgelerin fotokopilerinin verilmesinin mümkün görüldüğü hallerde, bu fotokopilerin aslı ile aynı olduğunun kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

Aşağıda yer verilen belgelerden Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülenler elektronik ortamda alınır. Bu belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen içeriğe uygun olarak gönderilir.

Vergi daireselerinin muhasebe birimleri tarafından nakden veya mahsuben iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğunu gösteren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı"nın eklenmesi yeterlidir.

İnternet vergi dairesi üzerinden gönderilen belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülen durumlar hariç, kâğıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmez.

İade talebinde bulunulmaması halinde, aşağıda belirtilen ortak belgelerden indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV hesaplama tablosu ve yüklenilen KDV listesi aksi yönde bir düzenleme bulunmaması kaydıyla vergi dairesine verilmez. 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında yapılan ihraç kaydıyla teslimler nedeniyle tecil edilen verginin terkinde de indirilecek KDV listesinin vergi dairesine ibraz edilmeyeceği tabiidir.

7.1. İade Talep Dilekçesi

İade talebi, iade türü itibarıyla 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle yapılır.

Kollektif şirketler, adi komandit şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir. Ortaklık sözleşmesinde iade alacağının ortaklardan hangisinin borcuna mahsup edileceğinin açıkça belirtilmiş olması halinde ise ayrıca bir belge aranmaz.

İade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aranan belgelerin de verilmesi zorunludur. Bunlardan Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülenler, öngörüldükleri şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. Elektronik ortamda gönderilen belgeler kâğıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmeyeceği gibi, bu belgelerin YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına eklenme zorunluluğu da bulunmamaktadır. Ancak, iade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve elektronik ortamda gönderilenler dışında kalan diğer belgeler (aslı veya noter, YMM, ilgili kamu kurumu tarafından onaylı örnekleri) vergi dairesine doğrudan intikal ettirilir.

İnceleme raporu ve YMM raporu aranmadan gerçekleştirilecek iadeler, Tebliğin ilgili bölümlerinde öngörülen belgelerin verilmesi üzerine yerine getirilir. Sözü edilen belgelerin verilmemesi halinde, iade talebi yerine getirilmez. Bu durumda iade talebi, belgelerin ikmal edilip, vergi dairesine verildiği (elektronik ortamda gönderildiği) tarihte hüküm ifade eder.

İade taleplerinde verilmesi gereken belgelerin, aksi yöndeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, beyanname ekinde veya beyanname ile birlikte ya da beyanname ile aynı gün içinde verilmesi zorunlu değildir.

7.2. İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi

Aynı döneme ilişkin olarak birden fazla iade hakkı doğuran işlem türünden (örneğin; Kanunun 11, 13 ve 29'uncu maddeleri kapsamındaki işlemlerden) kaynaklanan iade talepleri. bulunanlarda indirilecek KDV listesinin bir kez verilmesi yeterli olup, her bir işlem için ayrı ayrı bu liste aranmaz.

Listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge kaydedilir. Aynı mükelleften yapılan alımlar belge bazında bu listelere ayrı ayrı girilir.¹⁴

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "İndirilecek KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir.

a) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, indirilecek KDV listelerine dâhil edilir, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

Ancak, 213 sayılı Kanununun 219 uncu maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

7.3. İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi

Yüklenilen KDV listesi, esas itibarıyla, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunda yer alan hesaplamalara konu olan vergili mal ve hizmet alışlarına ilişkin KDV'nin dayanak belgeler itibarıyla listelenmesinden ibarettir.

İşlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin listede, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiğine (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, ATİK gibi) ilişkin bilgilere, dayanak belgeler itibarıyla yer verilir.

KDV iadelerinde aranan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "Yüklenilen KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir:

a) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, yüklenilen KDV listesine dâhil edilebilir. Bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

¹⁴ 1 Seri No.lu Tebliğ ile kaldırılan ibare: "Gümrük beyannameli mal ihracında, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek KDV listesini de verirler

ç)İşlemin bünyesine doğrudan giren KDV tutarları ile işlemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklenilen vergilerden işleme isabet eden KDV tutarı yüklenilen KDV listesinde ayrıca yer alır.

7.4. İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu, iade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesinden hareketle iadesi talep edilen KDV tutarını gösteren özet tablodur. Tabloda, doğrudan girdiler nedeniyle yüklenilen KDV, genel yönetim giderleri ve ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den işleme verilen pay yer alacaktır. (EK: 19)

EK 19: İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU

DÖNEM	İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ	İADESİ TALEP EDİLEBİLİR AZAMI VERGİ	İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMİN BÜNYESİNE GİREN VERGİLER			YÜKLENİLEN KDV TOPLAMI
			İŞLEMİN BÜNYESİNE DOĞRUDAN GİREN VERGİLER	GENEL İMAL VE İDARE GİDERLERİNDEN İADE HESABINA VERİLEN PAY	ATIK'LER NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİDEN İADE HESABINA VERİLEN PAY	

7.5. Satış Faturaları Listesi

Satış faturaları listesi, iade hakkı doğuran işlemlere ait satış faturası, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgelere ilişkin bilgileri ihtiva eden listedir.”

“8. İade Talep Süresi

2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulur.

8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanununun (29/2) nci maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilme suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (Y) Gıda A.Ş., 2019 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15/11/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebine ilişkin yüklenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yüklenilen KDV listesini 15/7/2021 tarihinde sisteme girmiştir.

Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebini süresinde beyan etmekle birlikte, yüklenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmediklerinden mükellefin iade talebi reddedilecektir.

Örnek 2: (M) İnşaat Ltd. Şti. 2019 yılında teslim ettiği indirimli orana tabi konutlarla ilgili olarak vermiş olduğu 2020/Kasım beyannamesine ilişkin 439 kodlu satırda 500 bin TL “İadeye Konu Olan KDV” beyan etmiştir. (M) İnşaat Ltd. Şti., 27/12/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve diğer belgeleri ibraz ederek artırımlı teminat vermek suretiyle iade talebinde bulunmuştur.

Buna göre, (M) İnşaat Ltd. Şti., 2019 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesini süresi içinde usulüne uygun olarak talep ettiğinden, iade talebi vergi dairesi tarafından değerlendirilerek sonuçlandırılacaktır.

8.2. Tam İstisna Kapsamındaki İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanununun 32 nci maddesine göre, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yapılması zorunludur.

Buna göre, Kanununun 32 nci maddesi ile geçici maddelerde yer alan tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin iade talebinde bulunacak mükelleflerin, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilme suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (T) Makine A.Ş., 2019/Şubat döneminde YTB sahibi firmaya sattığı makinelerle ilgili olarak KDV beyannamesinde “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 308 kodlu satırda istisnayı ve bu teslimle ilgili yüklenimini beyan etmiştir.

İade talebi için bu beyan tek başına yeterli değildir. Mükellefin iade talebinin geçerlik kazanması için en geç 31/12/2021 tarihine kadar standart iade talep dilekçesi ve istisnaya ilişkin diğer belgelerin ibrazı zorunludur.

Örnek 2: (Z) Ltd. Şti., 15 Ocak 2019 tarihinde gümrük çıkış beyannamesi kapanan bir ihracat işlemini Ocak/2019 KDV beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 301 kodlu satırda beyan etmiş, ancak yüklenilen KDV bölümünü boş bırakarak ihracata ilişkin yüklendiği KDV’yi indirim yoluyla gidermeyi tercih etmiştir.

(Z) Ltd. Şti.’nin bu ihracat işlemine ilişkin iade talep edebilmesi için en geç 31/12/2021 tarihine kadar Ocak/2019 KDV beyannamesinde düzeltme yaparak yüklenilen KDV’yi beyan etmesi ve aynı süre içerisinde standart iade talep dilekçesiyle Tebliğin (II/A-1.1.4.) bölümünde sayılan belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir.

8.3. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

Mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi kapsamındaki kısmi tevkifat uygulanan işlemlerine ilişkin iade taleplerini, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilerek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.^{15"}

2.2. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi :

Yukarıda metnini verdiğimiz Tebliğ bölümünün 5. *Teminat Karşılığı İade* kısmında belirtildiği üzere KDV iadesini biran önce alabilmek veya mahsup yaptırabilmek amacıyla teminat verme ve teminatın çözülmesi işlemleri açıklanmıştır.

KDV iadelerinde genel teminat oranı %100'dür. (Tebliğin IV/A-5.3. bölümü)

İndirimli teminat uygulaması sistemi (İTUS) olarak isimlendirilen sistem ise aşağıda metni bulunan KDV Genel Uygulama Tebliğin IV/B bölümünde açıklanmıştır.

"B. İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ (İTUS)

1. İTUS Sertifikası Kapsamına Giren Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından İTUS sertifikası (EK: 20) verilir.

1.1. Genel Şartlar

Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

a) *Vergi mükellefiyetinin bulunması,*

b) *Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,*

c) *Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),*

ç) *Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,*

d) *Cari takvim yılı da dâhil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.*

Başvuru tarihi itibarıyla;

a) *KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,*

¹⁵ 23 Seri No.lu Tebliğ ile bölüm eklenmiştir

b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (verginin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması.

Bu Tebliğin (IV/E) bölümünde belirtilen nitelikteki raporlar "olumlu rapor" olarak kabul edilir. YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu YMM raporu bulunması halinde de bu bölüm bakımından bu şart gerçekleşmiş sayılır.

Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde buldukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan dönemlere ilişkin iade taleplerinde ise Tebliğin ilgili bölümlerinde iadeye ilişkin yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmı iade edilir.

Yukarıda belirtilen genel şartları sağlayan Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsündeki şirketlere başka bir şart aranmaksızın İTUS sertifikası verilir.

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatını yapan, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketi niteliğindeki imalatçılarda, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ilişkin olumlu rapor şartı aranmaz.

1.2. Özel Şartlar Yukarıda

(IV/B-1.1) bölümünde belirlenen genel şartlar ile birlikte, kendileri için öngörülen özel şartları taşıyan aşağıdaki mükellefler İTUS sertifikasına hak kazanırlar.

1.2.1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

1.2.1.1. İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

Genel şartlara ek olarak;

a) İlgili sicile kayıtlı olan,

b) Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşan,

c) Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,

ç) İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Hesaplama, ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.),

imalatçı-ihracatçılar ile ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurmaları halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde İTUS sertifikası verilir.

1.2.1.2. Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç):

Genel şartları taşıyan mükelleflerden, son üç takvim yılı itibarıyla yıllık 4 milyon ABD Doları veya son beş takvim yılı itibarıyla yıllık iki milyon ABD Doları ve üzerinde ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilir.

1.2.2. Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından

Bu Tebliğin (IV/B-1.2.1.) bölümü kapsamında olmayan mükelleflerden;

a) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az;

- Aktif toplamı 40.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,

- Net satışları 50.000.000 TL,

b) Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplama işleminin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.)

olanlara, yukarıda (IV/B-1.1.) bölümündeki genel şartları da taşımaları kaydıyla İTUS sertifikası verilebilir. Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "İTUS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. İTUS Sertifikası Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

İTUS sertifikasına sahip mükelleflerin iade talepleri Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan açıklamalara göre yerine getirilir.

İadenin teminat karşılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının (% 8)'i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü) için teminat verilir.

Teminat, Tebliğde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözülür. İTUS sertifikasının iptalini gerektiren bir neden olmadığı sürece, sonraki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasına devam edileceği ve YMM raporunun da yine altı ay içinde ibraz edilmesinin isteneceği tabiidir.

3. İTUS Sertifikasının İptal Edilmesi

Kendilerine İTUS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde İTUS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde indirimli teminat uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/B-1.2.) ayırımında belirtilen koşullardan tutarlarla ilgili olanlar dışındaki şartları kaybeden mükellefler ile anılan bölümde belirtilen tutarlarda ve çalıştırılan işçi sayılarında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükelleflerin Tebliğin (IV/B-1.2.) ayırımındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her bir muhtasar beyannamenin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünce/malmüdürlüğünce tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu günü takip eden gün iptal edilir.

d) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun * yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "İTUS Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirimli teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın ¹⁶ yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın * yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek şartların ortaya çıkmaması ve Tebliğin (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları taşıması kaydıyla, 24 aylık sürenin sonunda mükellefe tekrar sertifika verilir. Sonradan * yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır. "

EK 20: İTUS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ SERTİFİKASI

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
.....VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

.....ŞİRKETİ

.. / .. / 20.. tarihinde yapmış olduğunuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığınız anlaşıldığından, KDV iadelerinde işlemlerinize indirimli teminat uygulaması sisteminden yararlanmanızı sağlayacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

Vergi Dairesi Başkanı

* 27 Seri No.lu Tebliğ ile Tebliğ metninden çıkarılan ibare "nihai" (Yürürlük:15/10/2019)

2.3. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) :

Maliye İdaresinin KDV iadelerindeki genel tutumu, tüm mükelleflere “şüpheli” gözüyle bakmak ve ağır formaliteler uygulamak şeklindedir.

Bizim de katıldığımız ve sıklıkla dile getirilen görüşlerden biri de, öteden beri faaliyet gösteren, vergi sicili temiz, cesameti göz dolduran firmalara daha basit usullerle KDV iadesi yapılabilmesidir.

Maliye İdaresi uzun süre bu ayrımı yapmaktan kaçınmış ve sonuçta belli kriterleri sağlayan firmalar için indirimli teminat uygulamasının yanı sıra “Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)” uygulamasını getirmiştir.

Bu sistemden faydalanan firma sayısı çok azdır. Çünkü hem kriterlerin yüksekliği nedeniyle bu sisteme girebilecek mükellefler sınırlı sayıdadır, hem de HİS kapsamına giren firmaların her yılın bir ayı için KDV yönünden incelenecek olması caydırıcı etki yapmaktadır.

Bu uygulamanın mevzuatı Tebliğin IV/C bölümünde yer almakta olup bölüm metni şöyledir.

“C. HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ (HİS)

1. HİS Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere talep etmeleri ve aşağıda belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından “HİS sertifikası” (EK: 21) verilir.

a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az; - Aktif toplamının 200.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,

- Net satışlarının 250.000.000 TL, olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterlidir.)

c) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması,

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz), gerekmektedir.

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "HİS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri (henüz sonuçlandırılmamış olanlar dahil), aşağıdaki (IV/C-2) bölümdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. HİS Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

İade talebi bir standart iade talep dilekçesi ile yapılır. Talep, iade hakkı doğuran işlemin beyanına ilişkin beyanname ve iade talep dilekçesinin verilmiş olması şartıyla, ilgili belgelerin ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. İlgili belgeler; her bir iade hakkı doğuran işleme ait iade talebinin yerine getirilmesi için Tebliğde aranılması öngörülen belgelerdir.

Bu mükelleflerin nakden iade taleplerinde, ibraz edilen belgelere ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş iş günü içinde iade edilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi veya aranan şartların sağlanması kaydıyla yerine getirilir. Mahsuben iade talepleri ise belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla hüküm ifade eder.

Tamamı ibraz edilen belgelerde şekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde eksiklikleri tamamlamamaları halinde, durum ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir. Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından gerekçeleri göz önünde tutularak eksikliklerin tamamlanması için mükellefe üç aylık ek süre verilebilir. Bu süre sonunda da eksikliklerin tamamlanmaması halinde belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV'nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV tutarı kadar nakdi teminat veya banka teminat mektubu verilmemesi halinde HİS Sertifikası da iptal edilir.

Hakkında "olumsuz rapor" olmaması şartıyla, mükellefle ilgili "olumsuz tespit" ortaya çıkması veya "olumsuz rapor" bulunanlardan mal ya da hizmet aldığı tespit edilmesi halinde; mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu mal ve hizmet alımlarını Tebliğin (IV/E) bölümü kapsamında izah edememesi durumunda KDV tutarlarının indirim ve iade hesaplarından çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat göstermesi istenir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Mükellef tarafından söz konusu KDV tutarları indirim ve iade hesaplarından çıkarılmaz veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3. HİS Sertifikasının İptal Edilmesi

Kendilerine HİS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde HİS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde Tebliğin (IV/C-2) bölümü hükümleri uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/C/1-b) ayrımında belirtilen tutarlarla ilgili şartları kaybeden mükellefler ile (IV/C/1-c) ayrımında belirtilen sayı şartında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükellefin, Tebliğin (IV/C/1) ayrımındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her takvim yılında verilen muhtasar beyannamelere dayanılarak Aralık ayı muhtasar beyannamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren yedi gün içinde 6183 sayılı Kanununun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun * yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "HİS Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullandığı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde Tebliğin (IV/C/2) bölümü hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın * yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar Sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın * yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için Tebliğin (IV/C/1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek *27 Seri No.lu Tebliğ ile Tebliğ metninden çıkarılan ibare "nihai" (Yürürlük:15/10/2019) genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek ve sertifikayı iptal ettirecek şartların ortaya çıkmaması kaydıyla, mükellefe tekrar Sertifika verilir. Sonradan * yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.

d) HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında, İdare tarafından belirlenen en az bir vergilendirme dönemi KDV iadeleri yönünden incelenir ve bu inceleme ivedi olarak sonuçlandırılır. Yapılan incelemede haksız/yersiz iade aldığı anlaşılan mükelleflerden; haksız/yersiz aldığı vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranı % 5'i geçen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Bu mükelleflere, raporun vergi dairesine intikal tarihinden itibaren beş yıl süreyle tekrar sertifika verilmez."

2.4. Bazı İade Türlerinde İade İçin Aranılan Listelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi:

Konu ile ilgili 60 nolu KDV Sirkülerinde yer alan açıklamalar şöyledir:

" 6.2 KDV İade Taleplerinde Bazı Belgelerin Elektronik Ortamda Alınması ve Değerlendirilmesi

KDV mükelleflerinin, Ocak/2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinin elektronik ortamda alınması uygulamasına başlanılmış olup, KDV mükellefleri tarafından söz konusu iade taleplerinde indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesi ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesi internet vergi dairesi üzerinden gönderilmektedir.

Bu uygulama neticesinde, KDV iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerince daha önce VEDOP üzerinden manüel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontroller, Başkanlığımızca hazırlanan KDV İadesi Risk Analizi Projesi ile elektronik ortamda yapılmakta, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri belgeler esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairelerinin kullanımına sunulmaktadır.

Bu kapsamda KDV mükelleflerinin tamamının, KDV Kanununun;

- (9/1) maddesi ile Bakanlığımıza tanınan yetki kapsamında getirilen sorumluluk uygulamalarından,

- (19/2) maddesine göre uluslararası anlaşmalarla getirilen istisna uygulamalarından,

- (29/2) maddesi uyarınca indirimli orana tabi işlemlerden,

- 32 nci maddesinde sayılan istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinde (Kanunun (8/2) maddesi uyarınca fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesine yönelik talepler hariç), "indirilecek KDV listesi", "yüklenilen KDV listesi" ve "satış faturaları listesi" ile iade için ibrazı istenilen durumlarda "gümrük (çıkış) beyannameleri listesi"ni elektronik ortamda göndermesi gerekmektedir.

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "İndirilecek KDV Listesi" ile "Yüklenilen KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınacaktır.

- (1) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, "indirilecek" ve "yüklenilen" KDV listelerine dâhil edilecek, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listelere de alınmayacaktır.
- (2) Bu listelere, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir

Kayıtlarını muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; yazar kasa ve perakende satış fişlerinin adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her bir yazar kasa veya perakende satış fişinin ayrı ayrı listelere girilmesi yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişi (mahsup fişi), primanota ve bordro bilgilerinin girilmesi yeterlidir.

- (3) Aynı mükelleften yapılan alımlar ile aynı mükellefe yapılan satışlar da bu listelere belge bazında ayrı ayrı girilecektir.
- (4) İmalat girdisi fazla olan mükellefler, stoklarını farklı yöntemlere göre takip etmeleri nedeniyle "Yüklenilen KDV Listesi" nin doldurulmasında sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Yüklenilen KDV listesi, işlemin bünyesine doğrudan giren KDV tutarları ile işlemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve amortisman tabii iktisadi kıymetler (ATİK) nedeniyle yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespiti amacıyla alınmaktadır.

Yüklenilen KDV listesinin "Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si" sütunu ile istenen bilgi, iade talebine konu işlemin bünyesinde yer alan hammadde, yardımcı madde, mal ve malzeme gibi girdilerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespitine yöneliktir. Aynı zamanda tek belge ile temin edilen girdilerin birden çok iade hakkı doğuran işlemde kullanılması ve aynı belgenin farklı işlemler için verilen "yüklenilen KDV listeleri"ne dahil edilmesi durumunda, bu belgeye istinaden iadesi istenilen KDV tutarının belgede yer alan tutarı aşım aşmadığı da kontrol edilmektedir.

Dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükelleflerin farklı stok takip yöntemleri izlemesinin bu sütunun doldurulmasında bir önemi bulunmamakta olup, bu durumda da "Yüklenilen KDV Listesi" elektronik ortamda gönderilecektir.

Ayrıca, yukarıda belirtilen imalatçılar da dâhil olmak üzere iade talep eden mükellefler, iade için istenen durumlarda, "Yüklenilen KDV Tablosu"nu önceden olduğu gibi doğrudan vergi dairelerine vermeye devam edeceklerdir.

- (5) İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve bu listelerin dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine doğrudan intikal ettirilmesi gerekmektedir.
- (6) Elektronik ortamda alınan indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesinin ve iade için ibrazı istenen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesinin, ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek yoktur. Elektronik ortamda verilen söz konusu belgelerin, e-beyanname uygulamasında KDV beyannamesi ekinde verilmesine de gerek bulunmamaktadır.
- (7) Mükelleflerce e-beyanname ile talep edilen iadelerde, beyanname ekinde aranan ekler için sistemin otomatik olarak sunduğu basılı olarak alınan "KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" mükellefin KDV iade talep dilekçesine eklenmek suretiyle vergi dairesine elden verilmektedir.

Vergi dairelerinin muhasebe birimleri tarafından iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğunu gösteren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" nın eklenmesi yeterlidir.

- (8) KDV iade taleplerinin, elektronik ortamda gönderilenler de dahil, iade için aranan tüm belgelerin vergi dairesine ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacağı tabiidir. Belge eksikliği ya da belgelerin muhteviyatındaki eksiklikler nedeniyle yapılamayan mahsuben iade taleplerinde, 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2.) numaralı bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.
- (9) Vergi daireleri, mükelleflerin iade taleplerini, iade için gerekli belgelerin tümü ve sistem tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu" çerçevesinde değerlendirerek, ilgili KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara göre sonuçlandıracaktır.
- (10) Bu listelerin doldurulmasında uyulacak kurallara, "internet vergi dairesi"nden ulaşılması mümkündür."

2.5. KDV İadeleri ile İlgili Diğer Hususlar:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV-D bölümünde tüm KDV iadeleri ile ilgili diğer hususlar şöyle düzenlenmiştir:

"D. DİĞER HUSUSLAR

1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" ve "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablolarında beyan edilir; ancak tabloların "Yüklenilen KDV" veya "İadeye Konu Olan KDV" sütunlarına "0" (sıfır) yazılır.

Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir.

Ancak, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmaları mümkün değildir.

Bununla birlikte, aynı vergilendirme döneminde birden fazla konuda veya işlem türünde iade hakkı bulunan mükelleflerin bunların bazıları için iade hakkını kullanmaması mümkündür. 17

KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi vermeleri gerekir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgeler de verilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını en erken 18 ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.

2. Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade

213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 82 nci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dahil edildiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir.

¹⁷ 36 Seri No.lu Tebliğ ile paragraflar değişmiştir. Yürürlük:3/6/2021

¹⁸ 1 No.lu KDV Tebliği ile eklenen ibare: "en erken"

İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin 213 sayılı Kanununun 111 inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

3065 sayılı Kanununun 29 ve 34 üncü maddeleri gereğince KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için; a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli, b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı 19 aşılılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayı olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirime hak kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyannamesine dahil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilir.

3. Kamuya Ait Kuruluşlara İade

Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin iade talepleri, dilekçe ekinde iade için gerekli diğer belgelerin eksiksiz ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Gerek kamu kuruluşları gerekse kamu kuruluşlarına ait kuruluşlar için özel esaslar uygulanmaz.

Bu mükelleflerin, sermayelerinin (%51) veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kurum veya kuruluşlara ait olduğunu, ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsik etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir değişiklik olması halinde de, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

4. İstisna Kapsamında Yapılan Teslim ve/veya Hizmetin Matrahının Değişmesi ve Düzeltme İşlemleri

3065 sayılı Kanununun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyanname gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme bağlanmıştır.

İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır.

Diğer taraftan, istisna kapsamında teslim edilen malların iadesinde de KDV hesaplanmaz. Bu itibarla, istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmet dolayısıyla iade talep edilmemiş olması halinde, yalnızca matrahta meydana gelen değişiklik doğrultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesi yeterlidir.

Öte yandan, istisna kapsamında yapılan bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlem den vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir.

- Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

¹⁹ 23 Seri No.lu Tebliğ ile "takvim yılı" ibaresi "takvim yılını takip eden takvim yılı" şeklinde değiştirilmiştir.

- Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

5. İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleştiği Dönemden Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler

İstisna kapsamındaki işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı lehine veya aleyhine bazı ödemeler (vade farkı, kur farkı, reklâmasyon vb.) ortaya çıkabilmektedir. İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak ortaya çıkan bu gibi ödemelerin KDV'ye tabi olması söz konusu değildir. Bu tutarlar KDV matrahını etkilediğinden, iade edilebilecek azami vergi tutarının hesabında dikkate alınmalıdır.

İstisna kapsamındaki işlemi gerçekleştiren lehine meydana gelen ödemeler, ortaya çıktıkları ilgili dönem beyannamesinde asıl işlemin beyan usulü doğrultusunda beyan edilir.

6. İade Taleplerinde, Sadece Listesi Gönderilen Belgelere İlişkin Saklama ve İbraz Yükümlülüğü

İade taleplerinde, belgenin aslı veya onaylı fotokopisinin ibrazı yerine muhteviyatı bilgileri içeren listelerin verilmesinin yeterli görüldüğü hallerde, söz konusu belgeler mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Gelir İdaresi Başkanlığı ve iade yapmaya yetkili birimleri tarafından, liste içeriği belgelerin aslı veya onaylı fotokopilerinin ibrazı istenebilir.

7. Yoklama ve Değerlendirme

İlk defa iade talebinde bulunan mükellefler ile iade taleplerinde kayda değer bir artış olan mükelleflerin iade talepleri, gerekli belgelerin elektronik ortamda gönderilmesi ve/veya vergi dairesine verilmesinden sonra, vergi dairesince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda yerine getirilir. Yoklama ve değerlendirme işlemi vergi dairesince 30 günü geçmemek üzere en kısa süre içinde tamamlanır. Mükellefler hakkında aşağıda belirtilen kapsamda yoklama yapılarak tutanak düzenlenir.

a) İmalatçı niteliğindeki mükelleflerin iade işlemleri yapılmadan önce, ilgili vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından en az aşağıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutanağı düzenlenir ve bu tutanak, mükellefin dosyasına konulur.

i) Mükellefin adı, soyadı veya unvanı, faaliyet konusu ile varsa ortaklarının adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numaraları ile faaliyet konuları,

ii) Şirketin kayıtlı ve ödenmiş sermaye tutarı, mevcut en son tarihli bilanço örneği,

iii) Ticaret sicil kaydı ve numarası, iv) Haberleşme araçlarının (e-posta, telefon, faks gibi) adedi ve numaraları,

v) Mükellefin teslim ettiğini beyan ettiği malları üretecek kapasiteye sahip olup olmadığı, vi) İşyerinde çalıştırdığı işçi sayısı ile üretim araçlarının istisna kapsamında teslimi yapılan malın imalatı için yeterli bulunup bulunmadığı,

vii) Üretim araçlarının (demirbaşlarının) kanuni defterlerde kayıtlı olup olmadığı,

viii) Bir önceki yıl üretim miktarı,

ix) Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,

x) Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu bilgileri.

b) İmalatçıların ihraç kaydıyla ihracatçılara yaptıkları teslimler dolayısıyla vergi iadesi haklarının doğması halinde, bu mükellefler hakkında da (a) numaralı ayırmada yer alan işlemler yapılır.

c) İmalatçı olmayan mükelleflerin iade işlemi yapılmadan önce, ilgili Vergi Dairesi Müdür Yardımcısının Başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından en az aşağıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutanağı düzenlenir ve bu tutanak mükellefin dosyasına konulur.

i) Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ile varsa ortaklarının adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numaraları,

ii) Şirketin kayıtlı ve ödenmiş sermaye tutarı, mevcut en son tarihli bilanço örneği,

iii) Ticaret sicil kaydı ve numarası,

iv) Haberleşme araçlarının (e-posta, telefon, faks gibi) adedi ve numaraları,

v) İşyerinin durumu,

vi) Aynı adreste birden fazla firmanın olması halinde, diğer firmaların da yukarıdaki bilgileri içerecek şekilde tutanağa geçirilmesi,

vii) İstisna kapsamındaki teslimlerde, malların sürekli olarak aynı firmalardan alınıp alınmadığı ve bu firmaların adresleri,

viii) Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,

ix) İşyerinde çalıştırılan işçi sayısı,

x) İhracatçılarda bir yıl önceki ihracat miktarı.

Yapılan yoklama sonucunda düzenlenen tutanaklardaki bilgilerin vergi dairesi müdürü tarafından değerlendirilmesinden sonra, mükellefin işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında haklı nedenlerle izah edilemeyen bir uyumsuzluk tespit edilmesi halinde mükellefler incelemeye sevk edilir ve iade taleplerinde Tebliğin (IV/E/3.3) bölümüne göre işlem yapılır.

Daha önce hakkında, KDV iadesi ile ilgili olumlu vergi inceleme raporu bulunan ve bu raporlara göre herhangi bir ceza uygulanmaksızın vergi iadesi yapılan mükellefler hakkında yoklama yapılmaz. Aynı şekilde mükelleflerin YMM tam tasdik sözleşmesi bulunan takvim yılına ilişkin iade taleplerine bağlı olarak yoklama yapılmaz.

8. Kayıt Düzeni

3065 sayılı Kanununun 54 üncü maddesine göre, KDV mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlemek zorundadır. Bu kayıtlarda en az;

a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

ç) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler,

hususlarının açıkça gösterilmesi şarttır.

Buna göre, KDV'den istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, tutulacak defter kayıtlarında bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenecek ve bu işlemlere ilişkin yüklenilen vergi miktarları kayıtlarda ayrı ayrı gösterilecektir.

İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlere ilişkin indirilemeyecek KDV'nin defter kayıtlarında gösterilmesi şarttır. Aynı şekilde iade olunan ve terkin edilen KDV tutarları da kayıtlarda açıkça gösterilir.

ATİK'ler nedeniyle yüklenilen ve indirim hesaplarına alınan vergilerden indirimle telafi edilen ve edilemeyen, iade konusu yapılan vergi miktarlarının da kayıtlarda açıkça yer alması gerekmektedir.”

2.6. KDV İade Talebinde Bulunulmasına İlişkin Genel Süre Sınırı :

Eskiden genel olarak KDV iade talebinde bulunulabilecek süre düzeltme zaman aşımı süresine (iade hakkının doğduğu yılı izleyen beşinci yılın sonu) tabi idi. Örnek vermek gerekirse, Mart 2018 ayında ihracat yapmış ve bununla ilgili KDV iade talebini beyannamesinde göstermemiş olan bir mükellef, 2023 yılı sonuna kadar olan süre içinde Mart 2019 ayı KDV beyannamesini düzeltmek suretiyle, beyannameyi iade talepli hale getirerek, diğer iade gereklerini de sağlamak suretiyle söz konusu beş yıllık süre içinde KDV iadesi talep edebilmekteydi.

2019 yılının başına kadar olan sürede oluşan KDV iade hakları için, bu 5 yıllık süre geçerliliğini korumaktadır.

Ancak KDV Kanunu'nun 32 nci maddesine 7104 Sayılı Kanunla eklenen **“işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla”** ibaresi KDV İADE TALEP SÜRESİNİN, HAKKIN DOĞDUĞU YILI İZLEYEN YILBAŞINDAN İTİBAREN İKİ YIL ŞEKLİNDE SINIRLAMIŞ BULUNMAKTADIR.

Buna mukabil sadece indirimli orandan kaynaklanan KDV iade talep süresi Maliye İdaresi'nce iki yıl yerine bir yıl olarak sınırlandırılmıştır.

KDV iade talep süresinin İZLEYEN İKİNCİ YILIN SONU şeklinde sınırlandırılmasına ilişkin olarak 23 no.lu KDV Tebliği'nin 13 üncü maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A bölümünün sonuna ;

“2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulur”

ifadesi altında şu açıklamalara yer verilmiştir.

“8.2. Tam İstisna Kapsamındaki İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanununun 32 nci maddesine göre, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yapılması zorunludur.

Buna göre, Kanununun 32 nci maddesi ile geçici maddelerde yer alan tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin iade talebinde bulunacak mükelleflerin, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (T) Makine A.Ş., 2019/Şubat döneminde YTB sahibi firmaya sattığı makinelerle ilgili olarak KDV beyannamesinde “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 308 kodlu satırda istisnayı ve bu teslimle ilgili yüklenimini beyan etmiştir.

İade talebi için bu beyan tek başına yeterli değildir. Mükellefin iade talebinin geçerlik kazanması için en geç 31/12/2021 tarihine kadar standart iade talep dilekçesi ve istisnaya ilişkin diğer belgelerin ibrazı zorunludur.

Örnek 2: (Z) Ltd. Şti., 15 Ocak 2019 tarihinde gümrük çıkış beyannamesi kapanan bir ihracat

işlemini Ocak/2019 KDV beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 301 kodlu satırda beyan etmiş, ancak yüklenilen KDV bölümünü boş bırakarak ihracata ilişkin yüklenildiği KDV’yi indirim yoluyla gidermeyi tercih etmiştir.

(Z) Ltd. Şti.’nin bu ihracat işlemine ilişkin iade talep edebilmesi için en geç 31/12/2021 tarihine kadar Ocak/2019 KDV beyannamesinde düzeltme yaparak yüklenilen KDV’yi beyan etmesi ve aynı süre içerisinde standart iade talep dilekçesiyle Tebliğin (II/A-1.1.4.) bölümünde sayılan belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir”

3. KDV İADELERİNE İLİŞKİN ÖZEL ESASLAR :

KDV mahsup ve iadeleri normal olarak yukarıda belirttiğimiz GENEL ESASLAR uygulanmak suretiyle yapılır.

Maliye İdaresinin RİSKLİ olarak gördüğü ve riskli görme nedenlerine göre sınıflandırdığı (KODA ALDIĞI) firmaların;

- Koda alınma nedenleri ve kod türleri
- Kodda kalınan süre boyunca bu mükelleflerin KDV mahsup ve iadelerinde uygulanacak ÖZEL hükümler
- Koddan çıkmanın hangi hallerde mümkün olacağı

hususları, Tebliğin aşağıda metnini verdiğimiz IV/E ÖZEL ESASLAR bölümünde açıklanmıştır.

Oldukça karmaşık bir metin olan aşağıdaki ÖZEL ESASLAR bölümünü kolay algılayabilmek için, bu metnin hangi bölümünde ne anlatıldığına ilişkin bir tabloya ihtiyaç duyulduğu görülerek, hazırladığımız bu tablo aşağıda sunulmuştur.

Bilgi edinilmek istenilen pozisyonla ilgili açıklamaların yer aldığı bölüm numaraları, aşağıdaki tablodan bakılarak tespit edilip, bu bölümün okunması suretiyle;

- Özel esaslara girme nedenleri
- Özel esaslarda bulunan mükelleflerin KDV iade taleplerinde uygulanacak usuller
- Özel esaslara girilmesini önleyen veya özel esaslardan çıkılmasını sağlayan durumlar

anlaşılabilecektir.

Tabloda görüldüğü üzere aşağıdaki metnin IV/E-5 no.lu bölümü İŞLEMİN GERÇEKLİĞİNİN İSPATI ile ilgili olup, özel esaslara girmenin önlenmesi veya özel esaslardan çıkışın sağlanması açısından önem taşımaktadır.

Yine aşağıdaki metnin IV/E-11 no.lu bölümü, MAL VEYA HİZMET SATIN ALINAN FİRMALARDA GÖRÜLEN BOZUKLUKLAR NEDENİYLE ALIMLI YAPAN FİRMANIN NASIL ETKİLENECEĞİ konusunu içermektedir.

Özel Esasın Kapsamı	Özel Esas Kapsamına Alınacak Muhatapların Tanımları	Özel Esasa Tabi Mükellefin İade Taleplerinin Nasıl Yerine Getirileceği	Özel Esasa girilmesini Önleyen yada Genel Esaslara Dönülmesini Sağlayan Durumlar
Haklarında Sahte Belge Düzenleme Olumsuz Raporu Bulunan Mükellefler	IV/E.3.2	IV/E.6.1.1	IV/E.6.1.2

Haklarında Sahte Belge Düzenleme Olumsuz Tespiti Bulunan Mükellefler	IV/E.3.3	IV/E.7.1.1	IV/E.7.1.2
Haklarında Sahte Belge Kullanma Olumsuz Raporu Bulunan Mükellefler	IV/E.3.4	IV/E.6.2.1	IV/E.6.2.2
Haklarında Sahte Belge Kullanma Olumsuz Tespiti Bulunan Mükellefler	IV/E.3.5	IV/E.7.2.1	IV/E.7.2.2
Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Olumsuz Raporu Bulunan Mükellefler	IV/E.4.2	IV/E.6.1.1	IV/E.6.1.2
Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Olumsuz Tespiti Bulunan Mükellefler	IV/E.4.3	IV/E.7.1.1	IV/E.7.1.2
Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Olumsuz Raporu Bulunan Mükellefler	IV/E.4.4	IV/E.6.2.1	IV/E.6.2.2
Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Olumsuz Tespiti Bulunan Mükellefler	IV/E.4.5	IV/E.7.2.1	IV/E.7.2.2
İadeye Dayanak Teşkil Eden ve Fatura v.b. Belgeler Dışında Kalan Belgelerin Sahte veya Yanıltıcı olması durumu	IV/E.8	IV/E.8	IV/E.8
Haklarında Adresinde Bulunama Nedeniyle Tespit Bulunan Mükellefler	IV/E.9.1	IV/E.9.1	IV/E.9.1
Haklarında Defter ve Belge İbraz Etmeme Nedeniyle Tespit Bulunan Mükellefler	IV/E.9.2	IV/E.9.2	IV/E.9.2
Haklarında Beyanname Vermeme Nedeniyle Tespit Bulunan Mükellefler	IV/E.9.3	IV/E.9.3	IV/E.9.3
Haklarında KDV yönüyle İhtiyati Haciz veya İhtiyati Tahakkuk Uygulanan Mükellefler	IV/E.9.4	IV/E.9.4	IV/E.9.4
Haklarında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediğine Yönelik Tespit veya Rapor Bulunanların Ortakları, Temsilcileri, İştirakleri ve Temsil Ettikleri Firmalar	IV/E.10	IV/E.10	IV/E.10
Sadece Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler (V.U.K153/A)'e mal Satanların Durumu	IV/E.2.2	IV/E.2.2	IV/E.2.2
Sadece Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler (V.U.K153/A)	IV/E.2.1	IV/E.2.1	IV/E.2.1
İşlemin Gerçekliğini İspat Hakkı ve Şekli		IV/E.5	
Bir Alt Firma Bozukluğundan Etkilenme Durumu		IV/E.11	

“E. ÖZEL ESASLAR

1.Ortak Hükümler

1.1.Amaç

Tebliğin bu bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.

3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29 ve 32'nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi öngörülmektedir.

Mükelleflerin gerçekte yüklendikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.

Bu nedenle, Tebliğin bu bölümü 3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29, 32 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.

1.2. Belge Kavramı

Bu bölümde bahsi geçen belgeler, Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen ve (YMM raporu ve vergi inceleme raporu hariç) iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Bu belgeler, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler ile iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi) iade için aranılan diğer belgelerdir. Bunların haricindeki belgelerin, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlendiklerine ve kullanıldıklarına yönelik belirlemeler nedeniyle mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında olması bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Örneğin, sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılmaz. Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevk irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslar uygulanmaz.

KDV indirimi imkânı tanınan durumlar dışında, 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

-Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

-Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler. Haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu" veya "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti" bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yukarıda sayılan "özel esaslara tabi mükellefler" ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanır.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuz rapor ya da tespit bulunmayan mükelleflerin özel esaslara tabi mükelleflere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunması durumunda, bu mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında bu Tebliğin (IV/E/3.2), (IV/E/3.3), (IV/E/4.2) ve (IV/E/4.3) bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir.

Tebliğin "Özel Esaslar" bölümü kapsamına 3065 sayılı Kanunun 9, (11/1-b), (11/1-c), (29/2), 32 ve geçici 17 nci maddeleri çerçevesinde yapılacak iade talepleri girmekte olup, "fazla ve yersiz ödenen vergiler" ile "fazla ve yersiz tevkif edilen vergiler" in iadesine yönelik talepler bu kapsamda değerlendirilmez.

1.4. Özel Esaslara Tabi Olmayan Mükellefler

Aşağıdaki mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmaz:

-5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları,

- Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler.

1.5. Olumlu Rapor

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi), mükellefin incelenen döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ettiği tüm işlemlerini kapsayacak şekilde düzenlenmeleri ve olumlu olmaları kaydıyla bu kapsamda değerlendirilir.

KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergiler ve iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği (beyan konusu edildiği) döneme ait "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" tutarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden kaynaklı herhangi bir indirimin olmaması gerekir.

İade talebi olmamakla birlikte olumsuz rapor nedeniyle özel esaslara tabi tutulan bir mükellefin, olumsuz raporun ilgili olduğu vergilendirme dönemlerinden sonraki vergilendirme dönemlerinden herhangi birine yönelik inceleme talep etmesi mümkündür. Bu durumda yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu rapor olabilmesi için mükellefin indirilecek KDV tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmadığını tespiti gerekir.

İndirilecek KDV tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmamakla birlikte, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğine ilişkin tespit içeren raporun olumlu rapor olarak değerlendirilmeyeceği tabiidir. Sadece vergi incelemesi yapılan dönemi takip eden döneme/dönemlere ait KDV beyanlarının düzeltilmesi amacıyla düzenlenen raporlar ile yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar "olumlu rapor" olarak değerlendirilmez.

1.6. Olumsuz Rapor

Olumsuz rapor, Tebliğin (IV/E/3) ve (IV/E/4) bölümlerinde belirtilen hususları içeren ve iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre yerine getirilmesine neden olan rapordur.

Mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi) "olumsuz rapor" sayılır.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar "olumsuz rapor" olarak değerlendirilmez.

1.7. Genel Esaslar

Genel esaslar, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesidir. İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerin gerekli şartları sağladıktan sonra iade taleplerinin, yeniden iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara tabi tutulması "genel esaslara dönüş" olarak ifade edilir.

2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirilmesi

2.1. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler

213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren;

-Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenler,

-Bu kapsamda yer alan serbest meslek erbabı, şahıs işletmelerinde işletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri,

- Bu kapsamda yer alan ticaret şirketlerinde şirketin yanı sıra, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, şirket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da bunların asgari (% 10) ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüsler,

-Bu kapsamda yer alan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler,

-Yukarıda yer alanların ortağı oldukları adi ortaklıklar, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip oldukları ticaret şirketleri veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküller,

mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar.

Bu kapsamda bir mükellefin özel esaslara alınabilmesi için münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesisinin tespitinde, temin edilebilmesi halinde mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin (belirli bir dönem, yıl veya daha uzun zaman dilimi esas alınarak) tutar olarak asgari yarısından fazlasının sahte olduğunun, yani herhangi bir mal veya hizmet hareketine ilişkin olmadığı tespitini gerekir. Bu tespit mükellefin herhangi bir ticari işinin olup olmadığı, faturaların düzenlendiği dönemdeki iş durumu, çevresindeki ticari itibarı gibi hususlarla da desteklenmesi gerekir.

Mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin temin edilememiş olması halinde, fatura dönemleri itibarıyla ticari bir işinin olup olmadığı, mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği, herhangi bir vergi ödeyip ödemediği gibi hususlar dikkate alınarak münhasıran sahte belge

düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin tespit edilmesi halinde, bu bölüme göre özel esaslar kapsamında işlem yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu mükellefler;

- Haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali veya
- 213 sayılı Kanunun(153/A) maddesinde belirtilen durumları vergi inceleme raporuna bağlanarak özel esaslar kapsamına alındıkları dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren bu süre içerisinde haklarında başkaca bir olumsuz rapor düzenlenmemiş veya olumsuz tespit yapılmamış olmak kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), yedi yıl geçtikten sonra müracaatlarına gerek kalmaksızın genel esaslara dönerler.

213 sayılı Kanunun(153/A) maddesinin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları özel esaslar kapsamına alınırlar ve bu durum meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince temsil ettikleri tüm mükelleflere bildirilir.

Sahte belge düzenlemenin yanı sıra gerçek mal ve hizmet satışı bulunan mükellefler, bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Bu mükellefler tespit edilen düzenledikleri sahte faturalardan hareketle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle özel esaslara alınırlar.

2.2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere Mal Teslimi ve Hizmet İfasında Bulunanlar

Sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmiş olsa dahi bu mükelleflerin demirbaş alımları (büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı vb.), genel yönetim giderleri (işyeri kirası, işyerinin tadili, boyanması, kırtasiye ve temizlik malzemeleri, elektrik, doğalgaz, haberleşme vb.) olabileceği gibi asıl faaliyetini gizlemek amacıyla gerçekte bir kısım mal veya hizmet almış olmaları da mümkündür.

Bu nedenle, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında Tebliğin (IV/E/3.2), (IV/E/3.3), (IV/E/4.2) ve (IV/E/4.3), bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir. Bu durumda bulunan mükellefler hakkında ise ilgili bölüme göre işlem yapılır.

3.Sahte Belge Düzenleyen veya Kullananlar

3.1.Sahte Belge Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Buna göre;

- İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),
- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığına fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,
- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,
- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,
- Muhasebecisine yönelik tespitler,

- Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide buldukları mükelleflere ilişkin bilgiler,

- Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,

- Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği, gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz. Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya şikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmazlar.

3.2.Haklarında Sahte Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

Sahte belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında sahte belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, Tebliğin (IV/E/3.1) bölümünde yer alan hususları içerecek şekilde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur. Söz konusu rapor "sahte belge düzenleme olumsuz raporu", bu rapordan hareketle sahte olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef de "sahte belge düzenleyen" olarak kabul edilir.

3.3.Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar

Sahte belge düzenleme tespiti, bir mükellefin sahte belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazıyla veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilâna girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla sahte belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti de sahte belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında değerlendirilir.

NOT :

Tebliğ'in bu noktasındaki aşağıdaki paragraf 7 no.lu KDV Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış ve yerine bu notumuzun altındaki 4 paragraf ikame edilmiştir.

"Bu şekilde hakkında sahte belge düzenleme tespiti bulunan mükellefin bilinen adresinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılması ve yapılan yoklamada adresinde bulunup bulunmadığı, tespitini ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, işletme kapasitesi ile beyanlarının uyumlu olup olmadığı, işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, muhtar gibi kişilerden alınan ifadelerle ticari faaliyeti ve itibarı değerlendirilmek suretiyle, olumsuzluk 15 gün içerisinde tutanağa bağlanır. Olumsuzluk tespit edilememesi veya bu yoklamanın 15 gün içerisinde yapılamaması durumunda mükellef özel esaslar kapsamından çıkarılır."

"Hakkında bu şekilde tespit yapılarak sahte belge düzenleme riski nedeniyle incelemeye sevk edilen mükelleflerin bilinen işyeri adresinde, incelemeye sevk işleminin vergi dairesinin itilâna girmesini takip eden günden itibaren beş işgünü içinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılır.

Yoklamada, mükellefin bilinen işyeri adresinde faal olup olmadığı; gerek cari dönemde gerekse tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı; üretim ve/veya ticaret kapasitesi; depo, tesis, taşıt, makine, teçhizat ve demirbaş varlığı; emtia mevcudu ve çalışan sayısına ilişkin bilgiler mutlaka tespit edilir ve bu hususlara düzenlenen tutanakta yer verilir. Bu tutanakta, nezdinde yoklama yapılan mükellefin açıklamaları hariç olmak üzere, görüş ve kanaate yer verilmez. Bulunması halinde, mükellefin işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, komşu, muhtar vb. kişilerin mükellefin ticari faaliyeti ve itibarına yönelik ifadeleri, ilgiliye imzalatılarak ayrı bir tutanakla kayıt altına alınır.

Tutanağın düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren beş işgünü içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesindeki müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından; yoklama sonucunda düzenlenen tutanak, mükellefin tarh zamanasını süresi içindeki dönemlere ilişkin beyannameleri ve Ba-Bs bildirimleri, nezdinde daha önce yapılmış yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alım-satım ilişkisi içinde olduğu mükelleflere ilişkin bilgiler ve vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar (vergi inceleme bilgileri, kira sözleşmesi, Yönetim Bilgi Sisteminde elektronik ortamda bulunan kayıtlar, vb) dikkate alınarak mükellefin, tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması halinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin, vb) uyumlu olup olmadığı değerlendirilir. Komisyon, gerek görmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama isteyebilir.

Yapılan değerlendirme neticesinde, komisyon üyelerinin kanaatiyle olumsuzluğun teyit edilmesi halinde mükellef özel esaslar kapsamına alınır.”

3.4.Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldığını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir. Sahte belge kullanıldığını yönelik raporlarda aşağıda yer alan hususların yanı sıra kullanıcının bu belgeyi kayıtlarına intikal ettirip ettirmediği veya beyannamede indirilecek KDV olarak kullanıp kullanmadığının da tespit edilmesi gerekir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve sahte belge kullanılmasına ilişkin olan raporlarda;

- İncelenen mükellefle söz konusu belgelerin düzenleyicisi mükellef/mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadığına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadığına, ödemenin şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlara yer verilmesi,

- Mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadığının ilave çalışmalarla (kaydi envanter, randıman, karşıt inceleme ve tespit gibi) desteklenmek suretiyle değerlendirilmesi,

- Sahte belge oldukları tespit edilmiş olan belgelerin tutar ve mahiyet bazında tetkik edilerek, bu belgelerde yer alan mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,

- İnceleme dönemine ait beyanları tetkik edilmek suretiyle, mükellefin vergi ödeme gayretlerinin değerlendirilmesi, sürekli olarak devreden KDV beyanı veya iş hacimlerine uygun tutarlarda KDV ödenmemesi veyahut sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususların ortaya konulması,

gerekir.

Tarhiyat önerilmemiş olması bu raporların olumsuz rapor vasfını değiştirmez.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgeye dayalı KDV indiriminin reddedilmesi gerekir. Sahte belge tespiti olmaksızın, başka nedenlerle KDV indiriminin reddedilmesi amacıyla düzenlenen raporlar bu kapsamda değerlendirilmez.

Sahte olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgelerin kullanıcısı "sahte belge kullanan", buna ilişkin rapor da "sahte belge kullanma olumsuz raporu" olarak kabul edilir.

Yapılan inceleme sonucunda mükelleflerin kendileri ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerle ilgili olarak;

- Defter ve belgelerini ibraz etmedikleri,
- KDV beyannamesini vermedikleri,

gibi nedenlerle KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, inceleme raporlarında tarhiyatın bu tespitlere ilişkin kısmının sahte belge kullanma fiilinden kaynaklandığının açıkça belirtilmemesi halinde, düzenlenen rapor olumsuz rapor kapsamında değerlendirilmez.

Sahte belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

3.5. Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

Sahte belge kullanma tespiti, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıldığının tespit edilmesidir. Sahte belge kullanma tespitinin varlığından söz edilebilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgede yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmış olması gerekir.

Sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyannamede indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi gerekir. Kullanıcının Ba bildirimine söz konusu belgede yazılı tutarı dâhil etmiş olması, sahte belgeyi kullandığına karine olup tespit için tek başına yeterli değildir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge kullanıldığı hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi de bu kapsamdadır.

Kullandığı belgeye yönelik bir tespit veya rapor olmadığı sürece, sadece hakkında sahte belge düzenleme rapor veya tespiti bulunan mükelleften mal veya hizmet alımına dayanılarak alıcı mükellefin özel esaslara tabi tutulması mümkün değildir.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği raporda belirtildiğinden işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilenlerden alım yaptıkları yönünde kayıtları bulunan ve belgelerde yer alan KDV tutarını indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilen mükelleflerin de sahte belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulması gerekir.

Sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemi kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, sahte olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, **aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde**, bu mükellefler sahte belge kullanma tespiti gerekçesiyle özel esaslar kapsamına alınmazlar. Şu kadar ki, bu durumun 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak uygulanacak özel esaslar uygulamasına etkisi yoktur.²⁰

Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

²⁰ 46 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf. Yürürlük: 1/4/2023

Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespit yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar.

4.Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullananlar

4.1.Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Buna göre;

- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,
- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,
- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı,
- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği, gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya şikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmaz.

4.2. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapordan hareketle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen", buna ilişkin rapor da "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu" olarak kabul edilir.

4.3. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazıyla veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılaina girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında yanıltıcı belge düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda,haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla yanıltıcı belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedüzenleme tespiti de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında değerlendirilir.

NOT :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin bu bölümünde yer alan aşağıdaki paragraf, 7 no.lu KDV Tebliği'nin 14 üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu şekilde hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunan mükellefin bilinen adresinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılması ve yapılan yoklamada adresinde bulunup bulunmadığı, tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, işletme kapasitesi ile beyanlarının uyumlu olup olmadığı, işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, muhtar gibi kişilerden alınan ifadelerle ticari faaliyeti ve itibarı değerlendirilmek suretiyle, olumsuzluk 15 gün içerisinde tutanağa bağlanır. Olumsuzluk tespit edilememesi veya bu yoklamanın 15 gün içerisinde yapılamaması durumunda mükellef özel esaslar kapsamında çıkarılır.

4.4.Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

4.5.Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların (Maliye Bakanlığının ilgili birimleri dahil) yazıyla bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilâna girmesidir. Bu kapsamda öncelikle belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun, sonrasında ise mükellefin bu belgede yer alan KDV'yi indirim konusu yaptığının net olarak tespit edilmesi gerekir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönem kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, yanıltıcı olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, **aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde**, bu mükellefler muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti gerekçesiyle özel esaslar kapsamına alınmazlar. Şu kadar ki, bu durumun 213 sayılı Kanununun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak uygulanacak özel esaslar uygulamasına etkisi yoktur.²¹

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığını Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzeltten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespitini yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınır.

5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat

²¹ 46 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf. Yürürlük: 1/4/2023

213 sayılı Kanununun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

“Öte yandan, 213 sayılı Kanununun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespite ilişkin yazının tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzeltebilecekleri düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 30/7/2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Buna göre, 213 sayılı Kanununun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında yer alan uygulama kapsamında ön tespit ve izah değerlendirme komisyonlarınca yapılması gereken işlemler 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, mezkur uygulama kapsamına girmeyen işlemler bakımından ise bu Tebliğin bu bölümündeki açıklamalar uygulanır.” (NOT: 18 no.lu Tebliğ ile eklenen bu paragraf 34 no.lu Tebliğ ile değiştirilmiştir.)

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. **“İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmayı yürüten birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılır. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili komisyona sunulur.”** (NOT: 18 no.lu Tebliğ ile değiştirilen cümle.)

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanununun 3’üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde özel esaslar uygulanmaz. İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir.^[2]

Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya **komisyon** tarafından karşı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütüldüğü karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili özel esaslara alınır ve **mükerrer incelemeye meydan vermeksizin konu ile ilgili incelemeye sevk edilir.**

“213 sayılı Kanununun 370 inci maddesinin (b) fıkrası uygulaması kapsamında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısına konu beyanlarını düzeltmeyen mükellefler özel esaslara alınır. Ancak, mükellefin söz konusu belgelere isabet eden KDV’yi indirim hesaplarından çıkararak düzelttiğini veya hiç indirim hesaplarına almadığını vergi dairesine tevsik etmesi ya da Tebliğin (IV/E-7.2.2) bölümünde yer alan şartlardan [birinci paragrafın (a) ayrımı hariç] birini sağlaması halinde, vergi incelemesi neticesi beklenmeksizin, genel esaslara dönüşü yapılır.” (34 no.lu Tebliğ ile değiştirilen paragraf)

NOT :

7 inci paragrafın 34 nolu KDV Tebliği ile değişik hali kabul edilemez bir hüküm içermektedir. Bu hükümlerle, sadece sahte veya muhteviyatı ile yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısını varlığı (mükellefin izahı peşinen geçersiz sayılarak) özel esaslara alınma nedeni olarak belirlenmiştir.Özel esaslara girmekten kurtulmak için tek çare olarak ön tespit yazısına uygun şekilde beyanname düzeltilmesi ileri sürülmekte yani **MÜKELLEFLER PEŞİNEN BEYANNAME DÜZELTMEYE ZORLANMAKTADIR.**

BU HÜKÜM, KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV-E/5nolu bölümünde MÜKELLEFLERE TANINMIŞ OLAN İSPAT HAKKININ GERİ ANLANMASI ANLAMINA GELMEKTEDİR.

Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir:

a) İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi.

Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemeyi tevsik eden belge aslı veya noter onaylı örneği ile tevsik edilebilir.

Ödemenin 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun⁴785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenin tevsikinde kullanılabilir.

Ödeme, kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılmak suretiyle de tevsik edilebilir.

Ödemenin PTT yoluyla yapıldığı durumlarda, ödeme sırasında düzenlenecek belge, (satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemeyi tevsik eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama, ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir.

Bilindiği üzere KDV mükellefleri yaptıkları mal veya hizmet alımlarının gerçekliğini muhtelif belge veya kanıtlarla ispatlama ve bu suretle indirim ve/veya iade haklarını koruma imkanına sahiptirler.

Bu konudaki en kuvvetli ispat aracı, alıcı firmanın satıcı firmaya alış bedelini, banka, kredi kartı veya PTT kanalıyla ödemiş olmasıdır.

Uygulamada bu ödeme şekli var ise, ispat mutlak olarak yapılmıştır şeklinde bir algının oluşması nedeniyle ve bu algının yanlışlığını vurgulamak amacıyla KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/E-5 no.lu bölümüne AŞAĞIDAKİ ÖRNEK EKLENMİŞTİR.

Bu örnekle ifade edilmek istenen husus, bedelin banka, kredi kartı veya PTT kanalıyla ödenmiş olmasına mukabil böyle bir alımın yapılmış olması ihtimalinin düşük olduğu durumlarda, işlemin gerçek olup olmadığının ayrıca sorulanması ve ilave açıklama istenmesi gerektiği yönündedir.

“Örnek: Uluslararası taşımacılık hizmeti dolayısıyla KDV iade talebinde bulunan bir mükellefin akaryakıt alımı yaptığı bir mükellef hakkında olumsuzluk bulunması halinde, iade talep eden mükellef işlemin gerçekliğini yukarıda belirtildiği şekilde ödeme belgesi ibraz ederek ispat edebilir.

Ancak, akaryakıt alımı yapıldığı iddia edilen mükellefin, iadeci mükellefin bağlı olduğu ilden farklı bir ilde bulunması ve/veya yapılan taşımacılık hizmetinin güzergâhı üzerinde bulunmaması gibi şüphe uyandıran bir durumun bulunması halinde, vergi dairesince yapılan değerlendirme sonucunda ödeme belgesi işlemin gerçekliğinin tevsiki hususunda yeterli bulunmayarak yalnızca ödeme belgesine göre işlem tesis edilmeyecek ve mükelleften ilave açıklamalar istenebilecektir.”

6. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin iade talepleri aşağıdaki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

6.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların İade Talepleri

6.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dahil, bu tarihten sonraki iade talepleri,

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat

teminat karşılığında yerine getirilir.

Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözümlenir.

6.1.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline ilişkin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,

b) Mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, düzenleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri şartıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

ç) Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge düzenleme fiilinde beş yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinde dört yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

6.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

6.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge kullanımında dört kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat,

teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözülür.

6.2.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,

b) Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,

c) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,

ç) Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge kullanma fiilinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinde üç yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

7. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Tespiti Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

7.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

7.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri;

-Sahte belge düzenleme tespitinde dört kat,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinde ise üç kat,

teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözülür.

7.1.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedüzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,

b) Haklarında düzenleme tespiti bulunan ve tespitin ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Düzenleme tespitine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,

ç) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge düzenleme tespitlerinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitlerinde üç yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır. Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

7.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

7.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkararak veya bu kısma sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu alışlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinden çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yapılır.

7.2.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kendilerine verilen 15 günlük süre içinde söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri veya kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde işlemin gerçekliğini Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri,

b) Olumsuz tespit ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının sahte belge için üç katı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge için iki katı teminat gösterilmesi,

c) İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

ç) Tespitin veya tespite dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,

d) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge kullanma tespitlerinde üç yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır. Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

8. İadeye Esas Diğer Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Olması

Üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dışında kalan ve her bir iade hakkı doğuran işlem için işlemin niteliğine göre ayrıca belirlenmiş olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda da, ilgili hakkında özel esaslar uygulanır.

Söz konusu belgelerin sahte olması durumunda "sahte belge düzenleme", muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda ise "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme" fiillerine yönelik düzenlemeler kapsamında işlem yapılır.

9. Diğer Tespitler

9.1. Adresinde Bulunamama

Bilinen adresinde bulunmadığı yoklama ile tespit edilen mükellefler, 30 gün içinde yapılan ikinci yoklamada da adresinde bulunamamaları halinde ikinci yoklama tarihi itibarıyla özel esaslara alınır. İkinci yoklamanın en az iki personel tarafından yapılarak tutanağa bağlanması gerekir.

7 no.lu Tebliğ'in 16 ncı maddesi ile eklenen paragraf : "Yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin mükellefiyet kaydının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 160 ıncı maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde, ikinci yoklama yapılmaksızın mükellefler özel esaslara alınır. Anılan madde kapsamında mükellefiyet kaydının terkin işleminin birinci yoklama tarihinden de önce yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla özel esaslara alınır."

Vergiye müteallik ödevleri yerine getirilmekle birlikte, sadece işi bırakma bildiriminde bulunulmamış olması olumsuz tespit sayılmaz.

Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunanların sonuçlandırılmamış olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespitin yapılmasından itibaren münhasıran iki kat teminat karşılığında veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

Mükellef, adresinin tespiti veya kendi başvurusuna istinaden yapılan yoklamada adresinde veya yeni bildirdiği adreste bulunması durumunda, adreste bulunma tarihi itibarıyla genel esaslara alınır ve bu tarihten itibaren, henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

9.2. Defter ve Belge İbraz Etmeme

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellef özel esaslar kapsamına alınır.

Bu tespitin varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir.

Özel esas uygulaması bakımından "defter ve belge" ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır.

Örneğin, ödeme kaydedici cihazı kullanım dışı kaldığı halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servisçe düzenlenmesi gereken tutanağı ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükelleflerin bu fiilleri "defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespiti" kapsamında değerlendirilmez. Aynı şekilde ilgili dönemdeki KDV'ye tabi mal ve hizmet alışlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin dökümünü gösteren "İndirilecek KDV Listesi"nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak değerlendirilmez.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlığından söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu yazının 213 sayılı Kanunun 93 ila 109 uncu maddeleri arasında düzenlenen "Tebliğ" hükümleri doğrultusunda tebliğinin sağlanması gereklidir.

Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmez. Henüz sonuçlanmayanlar dâhil diğer dönemlere ait iade talepleri ise iki kat teminat karşılığında veya münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin genel esaslara dönüşü sağlanır ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere özel esaslar uygulanmaz.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak defter belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

9.3. Beyanname Vermeme

Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükellefler özel esaslara tabi tutulur.

Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Beyanname vermeme kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellef genel esaslara döner ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

9.4. İhtiyati Tahakkuk veya İhtiyati Haciz Uygulanan Mükellefler

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde iade talepleri, vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilir.

Bu uygulama, bu mükelleflerin ortakları, kanuni temsilcileri ve bunların kurduğu veya ortak olduğu mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu bölüm kapsamında iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerden alım yapanların ve sonraki safhalarda yer alan mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmaz.

Açılan dava sonucunda verilen yargı kararı üzerine işlem tesis edileceği tabiidir.

İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacze dayanak teşkil eden işlemler, özel esaslar uygulanmasını gerektiren diğer işlemlerdense, Tebliğin o işlemlere ilişkin düzenlemelerinin de dikkate alınacağı tabiidir.

10. Özel Esaslara Tabi Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortağı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak Tebliğin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti bölümlerinde yer alan düzenlemeler;

- Bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri,
- Kendileri ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler,
- Kendileri veya bunların kanuni temsilcisi oldukları mükellefler hakkında da uygulanır.

Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları ya da kanuni temsilcisi oldukları mükellefler hakkında uygulanır.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor veya tespit bulunanların genel esaslara dönüşü, bunların kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı oldukları mükelleflerin, kendileri ve bunların kurduğu veya ortağı olduğu veya kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin de genel esaslara dönüşünü sağlar.

Bu şekilde özel esaslara tabi tutulanlar hakkında düzenlenen olumlu raporlar, vergi dairesi kayıtlarına intikal ettikleri tarih itibarıyla genel esaslara dönüşü sağlar. Bu kapsamda özel esaslara tabi mükelleflerin, olumlu raporla genel esaslara dönmek amacıyla özel esaslara tabi tutulmaya başladıkları tarihten sonraki herhangi bir vergilendirme döneminin incelenmesini talep etmeleri mümkündür.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri ile ortaklarının, olumsuz rapor bulunan mükellef dışında kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerden ayrılmış olmaları halinde, ayrıldıkları mükelleflerin iade talepleri (henüz sonuçlanmayanlar dâhil) özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça ortaklıktan veya kanuni temsilcilikten ayrılma tarihinden itibaren genel esaslara göre yerine getirilir. Ancak, kanuni temsilcilik sıfatının devam etmesi halinde, ortaklıktan ayrılma tek başına genel esaslara dönüşü sağlamaz.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan kooperatif veya sermaye şirketlerinin kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerdeki paylarının kontrolünün kamu kurum veya kuruluşları ile icra dairelerinde olması nedeniyle devredilmesinin imkânsız bulunması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğunun da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı konusunda haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan veya düzenleme haricinde diğer olumsuz tespitlerden biri bulunan mükelleflerin ortaklarının, kanuni temsilcilerinin, kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükelleflerin iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir.

11. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinden,

-Sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma üç kat,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma iki kat teminat göstermeleri kaydıyla, bu kısmın iadesi teminat karşılığında, kalan kısmın iadesi genel esaslara göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu ile çözülür.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmadığı halde doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflere 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı iade hesaplarından çıkaran mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan alımları bulunmakla birlikte, iadesi talep edilen KDV tutarları içerisinde bunlardan alımlara yönelik belge bulunmayanların iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti dışında olumsuz tespit bulunanlardan alım yapan mükelleflerin, tespite ilişkin tarihten sonra herhangi bir belgeyi içermeyen iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir. İade hesabında olumsuz tespit bulunduğu döneme ilişkin alış bulunması durumunda, bu alış belgelerinin gerçekliğinin ve doğruluğunun ispatı veya iade hesabından çıkarılması veyahut iki kat teminat gösterilmesi suretiyle, diğer kısmın iadesi genel esaslara göre yapılır. Teminat vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunanların kanuni temsilcileri ve bunların kurduğu veya ortağı olduğu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit olmadıkça genel esaslara göre yerine getirilir.

İade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde, iade talebinden tenzil edilen tutarların, indirim engel başka bir husus bulunmaması kaydıyla, ilgili dönem indirim hesaplarından da çıkarılması aranmaz.

Olumsuz rapor veya tespit kapsamında özel esaslara tabi mükelleflerin genel esaslara dönüşü, bunlardan alım yapanların da genel esaslara dönüşünü sağlar.

12. Geçiş Hükümleri

Bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerden;

- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme raporu bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-6.1.2.),*
- Haklarında SMİYB düzenleme tespiti bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-7.1.2.),*
- Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-6.2.2.),*
- Haklarında SMİYB kullanma tespiti bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-7.2.2.),*
- Haklarında SMİYB düzenleme raporu olanların ortakları veya bunların kurduğu ortak olduğu şirketlerin durumu Tebliğin (IV/E-10.),*

-Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk olmamakla birlikte doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-11.), bölümlerindeki genel esaslara dönüş hükümleri çerçevesinde müracaatlarına gerek kalmaksızın, bağlı buldukları vergi dairesi tarafından değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde genel esaslara dönüş şartlarını taşıyan mükelleflerin genel esaslara dönüşü sağlanır.

Bu çerçevede, öncelikle mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmalarını gerektiren fiilleri için Tebliğde belirlenmiş olan genel esaslara dönüş için gerekli sürelerin geçip geçmediğine bakılır. Söz konusu süreleri geçiren mükellefler, diğer genel esaslara dönüş şartları aranmaksızın genel esaslara döndürülür.

Süre şartı ile genel esaslara dönemeyen mükellefler için diğer genel esaslara dönüş şartlarının varlığına bakılır.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu veya kullanma tespiti bulunan mükellefler ile kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden, Tebliğde belirlenen süre ve diğer genel esaslara dönüş hükümlerine göre de özel esaslar kapsamından çıkamayanlara, durumları bağlı buldukları vergi dairesince bildirilerek özel esaslar kapsamına alınmalarına neden olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı

belgeleri, bildirimden itibaren 30 gün içerisinde indirim hesaplarından çıkarmaları ve beyanlarını düzeltmeleri veya belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmeleri istenir.

Düzeltilme işlemi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunda olumsuz rapor ya da olumsuz tespit bulunan belgenin indirim konusu yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde yapılır. Ancak, düzeltme beyannamesinin verildiği dönemden en son vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine kadar, bu düzeltme neticesinde aradaki vergilendirme dönemlerinde ödenecek bir vergi çıkmaması kaydıyla, her bir dönem için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu tür durumlarda düzeltmenin yapıldığı vergilendirme dönemi ile en son vergilendirme dönemine ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesi yeterlidir. Bu düzeltme neticesinde ödenecek bir vergi çıkması halinde ise bu vergi, vergi ziyası cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Kendilerine verilen süre içerisinde gerekli düzeltmeleri yapan ve ödenecek vergi çıkması durumunda bu vergiyi, uygulanan müeyyideleriyle birlikte ödeyen mükellefler, düzeltmeleri ya da ödemeyi yaptıkları tarih itibarıyla genel esaslara dönerler. Bu durum vergi dairesince Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ilgili birimlerine bir yazı ile bildirilir.

Bu Tebliğin yayımlandığı tarih itibarıyla;

- Adreslerinde bulunamama olumsuz tespiti nedeniyle özel esaslar kapsamına giren mükellefler, geçerli bir adres bildirmeleri,

- Defter ve belgelerini ibraz etmediği için özel esaslara giren mükellefler, defter ve belgelerini ilgili mevzuata uygun bir şekilde ibraz etmeleri,

- Beyanname vermediği gerekçesiyle özel esaslar kapsamında bulunan mükellefler, verilmeyen beyannamelerini vermeleri

kaydıyla genel esaslara dönerler.

İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında nispetsizlik (tutarsızlık) bulunduğu gerekçesiyle özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerin durumu ise Tebliğin (IV/E-7.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde değerlendirilir.

Kendisi hakkında bir olumsuzluk olmamakla birlikte doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit olanların, müracaatlarına ve ilave bir işleme gerek olmaksızın Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bağlı buldukları vergi dairesi tarafından genel esaslara dönüşü sağlanır.

Haklarında ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulandığı için özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerin durumu Tebliğin (IV/E-9.4.) bölümündeki açıklamalara göre değerlendirilir.

Aralık/2009 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma, beyanname vermeme, adresinde bulunamama, defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6111 sayılı Kanunun 7 ve 9 uncu maddeleri kapsamında KDV artırımında bulunanlardan, artırım tutarlarının tamamını ödeyenler ya da 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin (X/6) numaralı bölümünde açıklandığı şekilde teminat gösterenler (teminat gösterdikleri tarihten itibaren) genel esaslara dönerler.

Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte alım yaptıkları mükellefler hakkında özel esaslar uygulandığı için iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükellefler, alım yaptıkları dönemleri içeren takvim yılı itibarıyla KDV artırımında bulunmuş olmaları halinde genel esaslara dönebilirler. Bu kapsamda olanlarda da genel esaslara dönüş tarihi olarak artırımda bulunan tutarın tamamının ödendiği veya yukarıda belirtilen şekilde teminat gösterildiği tarih dikkate alınır.

Haklarında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti, sahte belge kullanma raporu veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı

belge kullanma raporu bulunduğu için özel esaslar kapsamına alınanlardan KDV artırımında bulunabileceklerin ise artırımda bulunmaları genel esaslara dönüşlerini sağlamaz.

Haklarındaki olumsuz raporlarla ilgili olarak 4811 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı bulunanların, Kanunun ilgili hükümlerine göre hesaplanacak tutarların tamamını ödemiş olmaları veya ödemeleri halinde sözü edilen bölümlerdeki "ödeme" şartı yerine gelmiş sayılacak ve iade talepleri hakkında buna göre işlem yapılacaktır.

Bu durumdaki mükelleflerin söz konusu Kanundaki hükümlere göre hesaplanan tutarları taksitler halinde ödemek istemeleri halinde, "ödeme" şartının yerine gelmiş sayılabilmesi için;

- *Hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın (% 10)'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonosu cinsinden teminat göstermeleri,*
- *Taksitlerin aksatılması halinde diğer taksitlerin muaccel hale geleceğini ve kalan borcun tamamının teminatların paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edileceğini kabul etmeleri ve bu hususa ilişkin olarak noter vasıtasıyla düzenlenecek bir taahhünameyi vergi dairesine vermeleri,*

gerekmektedir. "

NOT :

Aşağıdaki 13 no.lu bölüm 7 no.lu Tebliğ'in 17. maddesiyle eklenmiştir.

"13. 3/8/2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu

Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- *Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile*
- *Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma,*
- *Beyanname vermeme,*
- *Adresinde bulunamama,*
- *Defter ve belge ibraz etmeme*

olumsuz tespitleri

bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunulması gerekir.), artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonosu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksiti aksatmaları halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit halinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.”

“14. 11/5/2018 Tarihli ve 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu

Aralık/2017 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma,
- Beyanname vermeme,
- Adresinde bulunamama,
- Defter ve belge ibraz etmeme,

olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7143sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunulması gerekir.),artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın%10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksiti aksatmaları halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

6736 sayılı Kanun kapsamında 2013, 2014 ve 2015yılları için (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için) artırımdan yararlanmış olanların genel esaslara dönüşünde, yararlanma koşullarının ihlal edilmemiş olması koşuluyla bu yıllar için yeniden artırımda bulunulması şartı aranmaz.

2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7143 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar. Ancak, bu mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için sahte belge kullanma olumsuz tespiti yapılması halinde, Tebliğin (IV/E-5) bölümünde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin düzeltme işlemi neticesinde artırımda bulunulmayan bir yılda tarhiyat yapılması gerekiyorsa mükellef özel esaslara alınmasa dahi düzeltme işlemi yapılacaktır.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

7143 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit edilmesinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

7143 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında yer alan mükelleflerden, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerinden hareketle yapılan vergi incelemesinin tamamlanması sonucu bu fiillerin varlığı tespit edilemeyenler de haklarında yürütülen incelemelerin sonuçlanmasını müteakip mezkûr fıkra da belirlenen süre ve şekilde KDV artırımında bulunmaları halinde bu Tebliğ hükümlerinden yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda yararlanırlar.”

Aşağıdaki 15 no.lu bölüm 37 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiş olup bu bölümde, 7326 sayılı Kanun kapsamında yapılan KDV matrah artırımlarının özel esaslar üzerindeki etkisi açıklanmaktadır.

“15. 3/6/2021 Tarihli ve 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu

Aralık/2020 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma,
- Beyanname vermeme,
- Adresinde bulunmama,
- Defter ve belge ibraz etmeme,

olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7326 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunulması gerekir.), artırım tutarlarının

tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonosu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksiti aksatmaları halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

7143 sayılı Kanun kapsamında 2016 ve 2017 yılları için (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıl için) artırımdan yararlanmış olanların genel esaslara dönüşünde, yararlanma koşullarının ihlal edilmemiş olması koşuluyla bu yıllar için yeniden artırımda bulunulması şartı aranmaz.

2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7326 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar. Ancak, bu mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için sahte belge kullanma olumsuz tespiti yapılması halinde, Tebliğin (IV/E-5) bölümünde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin düzeltme işlemi neticesinde artırımda bulunulmayan bir yılda tarhiyat yapılması gerekiyorsa, mükellef özel esaslara alınmasa dahi düzeltme işlemi yapılacaktır.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

7326 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit edildiğinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

7326 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrasının (b) bendi uyarınca, mezkûr maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapıtlar koyma veya hiç yapıtlar koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerinden hareketle yapılan vergi incelemesi devam edenlerin bu maddede belirtilen süre ve öngörülen şekilde KDV artırımında bulunmaları durumunda, söz konusu vergi incelemesinin tamamlanmasına kadar bu artırımlara ilişkin olarak tahakkuk işlemlerinin bekletilmesi gerekmektedir. Bu durumda olan ve 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin KDV artırımında bulunmuş olan mükelleflerin genel esaslara dönüşleri, vergi incelemesinin ilgili maddede belirtilen sürede sonuçlandırılmaması veya yapılan vergi incelemesinde bu fiillerin varlığının tespit edilmemesi ve maddede öngörülen diğer şartların sağlanması durumunda, vergi artırımını sonucunda hesaplanan vergilerin ödenmesi veya taksit imkanından faydalanılacaksa yukarıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde yerine getirilir.”

Aşağıdaki 16 no.lu bölüm 46 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiş olup bu bölümde, 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılan KDV artırımlarının özel esaslar üzerindeki etkisi açıklanmaktadır.

“16. 9/3/2023 Tarihli ve 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu

Aralık/2022 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma,
- Beyanname vermeme,
- Adresinde bulunmama,
- Defter ve belge ibraz etmeme,

olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7440 sayılı Kanunun 5 inci ve geçici 1 inci maddeleri kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunulması gerekir.), artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), sigorta şirketi kefalet senedi (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonosu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanuna göre taksitleri ödememeleri halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

7326 sayılı Kanun kapsamında 2018, 2019 ve 2020 yılları için (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıl için) artırımdan yararlanmış olanların genel esaslara dönüşünde, yararlanma koşullarının ihlal edilmemiş olması koşuluyla bu yıllar için yeniden artırımda bulunulması şartı aranmaz.

2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7440 sayılı Kanunun 5 inci ve geçici 1 inci maddeleri doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar. Ancak, bu mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için sahte belge kullanma olumsuz tespiti yapılması halinde, Tebliğin (IV/E-5) bölümünde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin düzeltme işlemi neticesinde artırımda bulunulmayan bir yılda tarhiyat yapılması gerekiyorsa, mükellef özel esaslara alınmasa dahi düzeltme işlemi yapılacaktır.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

7440 sayılı Kanunun 5 inci ve geçici 1 inci maddeleri kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğunun tespiti halinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

7440 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrasının (b) bendi uyarınca, mezkûr maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerinden ya da (ç) fıkrasında yer alan fiillerden hareketle yapılan vergi incelemesi devam edenlerin mezkur Kanunda belirtilen süre ve öngörülen şekilde KDV artırımında bulunmaları durumunda, söz konusu vergi incelemesinin tamamlanmasına kadar Kanunun kapsadığı dönemlerin tamamı için yapılan artırımlara ilişkin olarak tahakkuk işlemlerinin bekletilmesi gerekmektedir. Bu durumda olan ve 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin KDV artırımında bulunmuş olan mükelleflerin genel esaslara dönüşleri, vergi incelemesinin ilgili maddede belirtilen sürede

sonuçlandırılmaması veya yapılan vergi incelemesinde bu fillerin varlığının tespit edilmemesi ve maddede öngörülen diğer şartların sağlanması durumunda, vergi artırım sonucunda hesaplanan vergilerin ödenmesi veya taksit imkanından faydalanılacaksa yukarıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde yerine getirilir.”

4. KDV MAHSUP VE İADELERİ İLE İLGİLİ ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO :

KDV Genel Uygulama Tebliği'ni dikkate alarak hazırladığımız KDV iade ve mahsuplarına ilişkin pratik bilgileri eski ve yeni kuralların kıyaslanabileceği şekilde içeren tablo ilişikte dikkatlerinize sunulmuştur:

KDV İSTİSNALARINA İLİŞKİN NAKDEN İADE ve MAHSUBEN İADE BİLGİLERİ TABLOSU			
KDVK Madde no Beyan Kod no	İade Hakkı Doğuran İşlem	Nakden İade	Mahsuben İade
11/1-a 301 302 322	Mal İhracı	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-A/ 1.1.4.1.2bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-A/1.1.4.1.1 bölümü)
	Hizmet İhracı	Miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-A/2.3.2 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-A/2.3.1 bölümü)
	Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-A/1.2.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-A/1.2.4.1 bölümü)
11/1-a 303 316	Roaming Hizmetleri	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-A/3.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-A/3.4.1 bölümü)
	Serbest Bölgedeki Müşteriler İçin yapılan Fason Hizmetler	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-A/4.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-A/4.4.1 bölümü)
11/1-b	Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan satışlar)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-A/5.11.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-A/5.11.1 bölümü)
	Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna	1.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-A/6.2.2 bölümü)	Mahsuben İade Yok

KDVK Madde no Beyan Kod no	İade Hakkı Doğuran İşlem	Nakden İade	Mahsuben İade
	Yabancı Sinema Yapımcılarına tanınan istisnalar	Üst limit aranmadan YMM raporu ile (Tebliğ II-A/7.2 bölümü)	Mahsuben İade Yok
11/1-c 701	İhraç Kaydıyla Teslim	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-A/8.13.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ II-A/8.13.1 bölümü)
13/a 304	Deniz, Hava, Demiryolu Araçları Teslimi	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/1.5.1 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ II-B/1.5.1 bölümü)
304	Deniz, Hava, Demiryolu Araç ve Tesislerinin Tadil, Bakım, Onarım Hizmetlerinde İstisna	Miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/1.5.2 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/1.5.2 bölümü)
304	Deniz, Hava, Demiryolu Araçlarının İmal ve İnşasıyla İlgili Teslim ve Hizmetler	Miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/1.5.3.1.2.1, 1.5.3.1.2.2 ve 1.5.3.2 bölümleri)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/1.5.3.1.2.1, 1.5.3.1.2.2 ve 1.5.3.2 bölümleri)
13/b 305	Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna	Miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/2.4.2 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/2.4.1 bölümü)
13/c 306	Türk Petrol Kanununa Göre Petrol Arama Faaliyeti Yürütenlere Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/3.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ II-B/3.4.1 bölümü)
306	Boru Hattıyla Taşımacılık Yapanlara Bu Hatların İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/3.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat ile (Tebliğ II-B/3.4.1 bölümü)
307	Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna	Miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/4.4.2 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/4.4.1 bölümü)
13/d 308	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/5.7.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ II-B/5.7.1 bölümü)
13/e		Miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ II-B/6.4.2 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki

KDVK Madde no Beyan Kod no	İade Hakkı Doğuran İşlem	Nakden İade	Mahsuben İade
309	Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna		inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/6.4.1 bölümü)
13/f 310	Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/7.5.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/7.5.1 bölümü)
13/g 319	Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/8.3.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/8.3.1 bölümü)
13/ğ 323	Ürün Senetlerinin İhtisas / Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/9.2.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/9.2.1 bölümü)
13/h 324	Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/10.5.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/10.5.1 bölümü)
13/ı 325 326 327	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçerisinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/11.5.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/11.5.1 bölümü)
13/i 328	Yurtdışında mukim olanlara konut veya iş yerlerinin ilk teslimi	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/12.6.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/12.6.1 bölümü)

KDVK Madde no Beyan Kod no	İade Hakkı Doğuran İşlem	Nakden İade	Mahsuben İade
13/j 330	Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/13.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/13.4.1 bölümü)
13/k 333	Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın üzerindeki, inceleme raporu YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/15.4.4 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/15.4.3 bölümü)
13/l 334	Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/16.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/16.4.1 bölümü)
13/m, 331	Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B/14.5.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B/14.5.1 bölümü)
13/n 335	Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-B-17.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-B-17.4.1 Bölümü)
14/1 311	Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arası Taşımacılık İstisnası	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-C/1.3.2 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranmaksızın (Tebliğin II-C/1.3.1 bölümü)
14/3 315	İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-C/2.3.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-C/2.3.1 bölümü)
15/1-a 312	Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-Ç/1.3.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-Ç/1.3.1 bölümü)
15/1-b 313	Uluslararası Kuruluşlara Yapılan	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-Ç/2.5.1 bölümü)

KDVK Madde no Beyan Kod no	İade Hakkı Doğuran İşlem	Nakden İade	Mahsuben İade
	Teslim ve Hizmetlerde İstisna	teminat ile (Tebliğin II-Ç/2.5.2 bölümü)	
17/4-s 317	Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-E/1.3.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-E/1.3.1 bölümü)
29/2 406	29/2 İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler (Aylık)	Genel olarak nakit iade yok (Tebliğin III-B/3.2 bölümü) Ancak Tebliğin III-B-3.2.5. nolu bölümündeki istisnai hüküm göz önünde tutulmalıdır.	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu ve teminat aranmadan, 10.000 TL ve üstündeki talepler inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Mahsup, kendine ait vergi, SGK ve/veya elektrik ve doğalgazın %51'i veya daha fazlası kamuya ait kuruluşlardan temin edilmesi şartıyla borçlarına yapılır.) (Tebliğin III-B/3.2 bölümü)
439	29/2 İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler (Yıllık)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, 10.000 TL ve üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin III-B/3.3 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu ve teminat aranmadan (Mahsup, kendine ait vergi, SGK ve/veya elektrik ve doğalgazın %51'i veya daha fazlası kamuya ait kuruluşlardan temin edilmesi şartıyla borçlarına yapılır.) 10.000 TL ve üzerinde inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin III-B/3.3 bölümü)
406	29/2 İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimi (Dış ticaret. Ser. Şti, Sektörel Dış Tic. Şti. yarıdan fazla hissesine sahip oldukları şirketlere, kendi hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan şirketlere teslimde) (aylık)	Nakit İade Yok (Tebliğin III-B/3.2.3 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Elektrik ve doğalgazın % 51'i veya daha fazlası Kamuya ait kuruluşlardan temin edilmesi şartıyla) (Tebliğin III-B/3.2.3 bölümü)
439	29/2 İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimi (Dış ticaret. Ser. Şti, Sektörel Dış Tic. Şti. yarıdan fazla hissesine sahip oldukları şirketlere, kendi hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan şirketlere teslimde) (yıllık)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, 10.000 TL ve üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin III-B/3.3 bölümü)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu ve teminat aranmadan, 10.000 TL ve üzerinde inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Elektrik ve doğalgazın %51'i veya daha fazlası Kamuya ait kuruluşlardan temin edilmesi şartıyla) (Tebliğin III-B/3.3 bölümü)
29/2 439	29/2 İndirimli Oran (Tekstil Konfeksiyon İşlerinde Fason Hizmeti)	İzleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile (Tebliğin III-B/3.4.3 bölümü)	Yılı içerisinde 10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu ve teminat aranmadan, 10.000 TL ve üzerinde inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin III-B/3.4.3 bölümü)
Geçici 17 702	Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Teslimi	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-A/9.8.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-A/9.8.1 bölümü)

KDVK Madde no Beyan Kod no	İade Hakkı Doğuran İşlem	Nakden İade	Mahsuben İade
Geçici 26	Birleşmiş Milletler (BM) ile Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı(NATO) Temsilcilikleri ve Bu Teşkilatlara Bağlı Program, Fon ve Özel İhtisas Kuruluşları ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına(OECD) Resmi Kullanımları İçin Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfaları, Bunların Sosyal ve Ekonomik Yardım Amacıyla Bedelsiz Olarak Yapacakları Mal Teslimi ve Hizmet İfaları ile İlgili Bunlara Yapılan Mal Teslimi ve Hizmet İfaları	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-E/2.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-E/2.4.1 bölümü)
Geçici 29 318	3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Gerçekleştirilecek Projeler, 3359 Sayılı Kanuna Göre Kiralama Karşılığı Yapıtırılan Sağlık Tesislerine İlişkin Projeler ve 652 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yapıtırılan Eğitim Öğretim Tesislerine İlişkin Projelere İlişkin Teslim ve Hizmetler.	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-E/3.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-E/3.4.1 bölümü)
Geçici 30 440	Büyük ve Stratejik Yatırımlara İlişkin İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-E/4.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-E/4.4.1 bölümü)
Geçici 37 339	İmalat Sanayi ile Turizme yönelik Yatırım Teşvik Belgesi mükelleflere belge kapsamında inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları (01.05.2022'den itibaren)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-E/7.A.5.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğ'in II-E/7.A.5.1 bölümü)
Geçici 38 329	FATİH Projesi Kapsamında Milli Eğitim Bakanlığına Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğ'in II-E/8.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat ile (Tebliğ'in II-E/8.4.1 bölümü)

KDVK Madde no Beyan Kod no	İade Hakkı Doğuran İşlem	Nakden İade	Mahsuben İade
Geçici 39 332	İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-E/9.5.2. bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II- E/9.5.1 bölümü)
Geçici 40 336	2019 UEFA Süper Kupa ve 2021 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna	10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre (Tebliğin II-E/10.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan (Tebliğin II-E/10.4.1 bölümü)
Geçici 42 340	Proje Bazlı Destek Kapsamında Yatırım Teşvik Belgesine Haiz Elektrik Motorlu Taşıt Aracı Yatırımı Yapan Yatırımcılara Bu Araçların Geliştirilmesine Yönelik Olarak Verilen ve Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yer Alan Mühendislik Hizmetleri	Tebliğe bölüm eklenmemiş henüz	Tebliğe bölüm eklenmemiş henüz
6111 sayılı Kanun 16 320	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna (31/12/2025'e kadar)	10.000 TL'yi aşmayan tutar inceleme, YMM raporu veya teminat aranmadan, üzerindeki inceleme raporu, YMM raporu veya teminat ile (Tebliğin II-E/5.4.2 bölümü)	Miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın (Tebliğin II-E/5.4.1 bölümü)
KDVGUT VIÇ-2 Bölümü	Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması	32 Sıra nolu KDV Genel Tebliği ve KDVGUT'un ilgili bölümüne bakınız.	32 Sıra nolu KDV Genel Tebliği ve KDVGUT'un ilgili bölümüne bakınız.

Not:

- KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesi kapsamındaki hariç olmak üzere, KDV iade alacaklarının nakit olarak YMM Raporuna göre istendiği durumlarda, mükellef ile yasal süresinde imzalanmış Tam Tasdik sözleşmesi bulunması şartıyla üst iade limiti bulunmamaktadır.
- Süresinde imzalanmış ve bildirilmiş tam tasdik sözleşmesi olmayan firmaların nakit KDV iadelerinde YMM raporunun geçerli olabilmesi için iade tutarının veya çözülecek teminatın aşağıdaki limitleri geçmemesi gerekir. (3568 sayılı Kanuna ilişkin 37 no.lu Tebliğ)

İADE DOĞURAN İŞLEM	2017 YILI TL	2018 YILI TL	2019 YILI TL	2020 YILI TL	2021 YILI TL	2022 YILI TL
11/1-a, 11/1-c, 13, 14, 15, 9 (Aylık)	491.000	562.000	695.000	852.000	930.000	1.267.000
29/2 (Yıllık)	982.000	1.121.000	1.387.000	1.700.000	1.855.000	2.533.000
11/1-b (Tam Tasdik Sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın) (Aylık)	129.000	148.000	183.000	224.000	244.000	332.000

Mükelleflerin KDV iadelerinden kaynaklı alacakları, mükellefin bağlı olduğu vergi dairelerince takip edilmekte olan tüm amme borçlarına, SGK primlerine, ithalde alınan vergiler ile ortaklık payı ile sınırlı olmak üzere Adi, Kollektif ve komandit şirketlerde komandite ortak olarak yer alan mükellefin kendi borçlarına mahsup edilebilir. İndirimli oran nedenli KDV iade alacaklarında ayrıca %51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kurumlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına da mahsup edilebilir. Hızlandırılmış İade Sistemine (HİS) girmiş olan mükellefler açısından hiç bir iade türünde teminat veya YMM raporu gerekli değildir.(Ancak bu mükellefler her takvim yılında 1 aya ait KDV beyannameleri inceleme elemanlarınca incelenir.)

5. COVID 19 NEDENİYLE MÜCBİR SEBEP KAPSAMINDA OLAN MÜKELLEFLERE İLİŞKİN KDV İADE UYGULAMASI :

26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (VI/Ç-1.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"2. 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile İlan Edilen Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması

Bilindiği üzere, 24/3/2020 tarihli ve 31078 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Çin Halk Cumhuriyetinin Vuhan kentinde ortaya çıkan ve birçok ülkeye yayılan Koronavirüs (COVID-19) salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen ve mezkur Tebliğ ile belirlenen mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuş ve mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönemlere ilişkin KDV beyannamelerinin verilme süresi ileri tarihe uzatılmıştır.

Diğer taraftan, mücbir sebep kapsamında olsun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir.

Bu bakımdan, mücbir sebep döneminde de mükellefler ancak KDV beyannamesi vermek ve gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz etmek suretiyle KDV iade talebinde bulunabilir.

Öte yandan, mücbir sebep döneminde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, bu Tebliğin muhtelif bölümlerinde iade türleri itibarıyla belirlenen usul ve esaslar korunmakla birlikte, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı iadeler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu"nda yer alan sonuçlar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda işlem tesis edilmesi uygun görülmüştür.

a) Mahsuben iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından mahsuben iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın mahsuben iadesi;

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %12,5'i oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %25'i oranında,

- HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranmayan iade taleplerinde % 50'si oranında, YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranan iade taleplerinde ise bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, yukarıda belirtilen sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden mahsup talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (A) Ltd. Şti., Nisan/2020 dönemindeki ihracat teslimleri nedeniyle 26/5/2020 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 250.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (A) Ltd. Şti., standart iade talep dilekçesi ile 250.000 TL iade tutarının vergi borçlarına mahsubunu talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 120.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 130.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 130.000 TL'nin 100.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 30.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (A) Ltd. Şti.'nin Nisan/2020 dönemindeki ihracat teslimlerine ilişkin mahsuben iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 120.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 50.000 TL teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 30.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 25.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 12.500 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

b) Nakden iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından nakden iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın nakden iadesi;

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %30'u oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %60'ı oranında,

- HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, yukarıda belirtilen sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden nakden iade talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (B) A.Ş., Mayıs/2020 dönemindeki indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle 26/6/2020 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 500.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (B) A.Ş., standart iade talep dilekçesi ile bu tutarın nakden iadesini talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesine yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 350.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 150.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 150.000 TL'nin 100.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 50.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (B) A.Ş.'nin Mayıs/2020 dönemindeki indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle nakden iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 350.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 120.000 TL tutarında teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 50.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(B) A.Ş.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 60.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki nakden iade talebi yerine getirilir.

(B) A.Ş.'nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 30.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarında nakden iade talebi yerine getirilir.

Diğer taraftan, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihinin dolmasını müteakip bu bölümde yer alan düzenlemelerden yararlanan iade taleplerine ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yeniden sorgulama yapılarak rapor üretilir ve mükelleflerin mücbir sebep kapsamındaki dönemlere ilişkin nakden ve mahsuben iade talepleri bu raporlar dikkate alınarak vergi dairelerince genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırılır.”

6. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN KAHRAMANMARAŞ'TA MEYDANA GELEN DEPREMDEN ETKİLENEN İLLER İÇİN İLAN EDİLEN MÜCBİR SEBEP DÖNEMİNDE KDV İADE UYGULAMASI

45 Seri No.lu Tebliğ ile Tebliğin (VI/Ç-2.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığı ile birlikte eklenen bölüm.
Yürürlük: 25/02/2023

“3. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Kahramanmaraş'ta Meydana Gelen Depremden Etkilenen İller İçin İlan Edilen Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması

6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ illeri ile Sivas ili Gürün ilçesinde Bakanlığımız tarafından mücbir sebep hali ilan edilmesi uygun bulunmuştur.

Bu kapsamda, söz konusu yerlerde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından 6/2/2023 ila 31/7/2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

Mücbir sebep hali süresince verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerin verilme süreleri uzatılmıştır.

Diğer taraftan, mücbir sebep kapsamında olsun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir.

Bu bakımdan, mücbir sebep kapsamında bulunan mükellefler KDV beyannamesi vermek ve gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz etmek suretiyle mücbir sebep döneminde de KDV iade talebinde bulunabilir.

Öte yandan, mücbir sebep döneminde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, bu Tebliğin muhtelif bölümlerinde iade türleri itibarıyla belirlenen usul ve esaslar korunmakla birlikte, mücbir sebep ilan edilen dönemde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı iadeler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen “KDV İadesi Kontrol Raporu”nda yer alan sonuçlar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda işlem tesis edilmesi uygun görülmüştür.

a) Mahsuben iade talepleri;

1. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından mahsuben iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilir.
2. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın mahsuben iadesi;
 - HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %12,5'i oranında,
 - İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %25'i oranında,
 - HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranmayan iade taleplerinde % 50'si oranında, YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranan iade taleplerinde ise bu tutarın %120'si oranındateminat verilmesi halinde yerine getirilir.
3. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden mahsup talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (A) Ltd. Şti., Şubat/2023 dönemindeki ihracat teslimleri nedeniyle 28/3/2023 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 500.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (A) Ltd. Şti., standart iade talep dilekçesi ile 500.000 TL iade tutarının vergi borçlarına mahsubunu talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 300.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 200.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 200.000 TL'nin 150.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 50.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (A) Ltd. Şti.nin Şubat/2023 dönemindeki ihracat teslimlerine ilişkin mahsuben iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 300.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 150.000 TL'lik kısmının ise 75.000 TL teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 50.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(A) Ltd. Şti.nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 150.000 TL'lik kısmı için 37.500 TL teminat verilmesi halinde, 150.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

(A) Ltd. Şti.nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 150.000 TL'lik kısmı için 18.750 TL teminat verilmesi halinde, 150.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

b) Nakden iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından nakden iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın nakden iadesi;

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %30'u oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %60'ı oranında,

- HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden nakden iade talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (B) A.Ş., Mart/2023 dönemindeki yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere yaptığı makine teslimleri nedeniyle 28/4/2023 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 800.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (B) A.Ş., standart iade talep dilekçesi ile bu tutarın nakden iadesini talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 500.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 300.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 300.000 TL'nin 100.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 200.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (B) A.Ş.'nin Mart/2023 dönemindeki bu teslimleri nedeniyle nakden iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 500.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 120.000 TL tutarında teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 200.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(B) A.Ş.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 60.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki nakden iade talebi yerine getirilir.

(B) A.Ş.'nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 30.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarında nakden iade talebi yerine getirilir.

Diğer taraftan, mücbir sebep halinin sona ermesini müteakip bu bölümde yer alan düzenlemelerden yararlanan iade taleplerine ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yeniden sorgulama yapılarak rapor üretilir ve mükelleflerin mücbir sebep kapsamındaki dönemlere ilişkin nakden ve mahsuben iade talepleri bu raporlar dikkate alınarak vergi dairelerince genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırılır.

c) YMM raporlarının ibraz süresi ile eksiklik yazılarına cevap süresi;

6/2/2023 ila 31/7/2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerin KDV iade taleplerine ilişkin olarak (ATU kapsamındaki iadeler dahil) bu Tebliğde YMM raporlarının ibrazı için belirlenen sürenin mücbir sebep hali ilan edilen döneme isabet eden kısmı için bu süreler işlemez. Mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren kalan süreler işlemeye devam eder.

Örneğin; Gökalp Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi (C) Ltd. Şti.ne ihracat teslimlerine ilişkin ATU kapsamında 12/1/2023 tarihinde KDV iadesi yapılmıştır. Bu iade nedeniyle 12/7/2023 tarihine kadar YMM raporu ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak, 6/2/2023 ila 31/7/2023 tarihleri arasında mükellef mücbir sebep kapsamında olduğundan ve YMM raporu ibraz süresi mücbir sebep dönemine isabet ettiğinden mükellefin YMM raporu ibraz süresi, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren mücbir sebep dönemine isabet eden süre kadar uzayacaktır. Yani mükellef bu iadeye ilişkin YMM raporunu 4/1/2024 tarihine kadar (bu tarih dahil) ibraz edebilecektir.

Mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin KDV iade taleplerine ilişkin olarak vergi dairelerince eksikliklerin tamamlanması için gönderilen yazılarda verilen sürenin mücbir sebep hali ilan edilen döneme isabet eden kısmı için bu süreler işlemez. Mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren kalan süreler işlemeye devam eder.

Örneğin; Aksu Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi (D) A.Ş.'nin indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talebine ilişkin tespit edilen eksiklikler nedeniyle vergi dairesince gönderilen yazıda 30 gün süre verilmiş ve yazı mükellefe 31/1/2023 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef 6/2/2023 ila 31/7/2023 tarihleri arasında mücbir sebep kapsamında olduğundan ve eksikliklerin tamamlanmasına ilişkin cevap süresi mücbir sebep dönemine isabet ettiğinden bu süre 25/8/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzayacaktır.

7. PROJE UYGULAMASI GETİRİLEN İSTİSNALARA İLİŞKİN KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNİN YÜRÜRLÜĞÜNDEN ÖNCE BAŞLANILMIŞ VE HALEN DEVAM EDEN İŞLER

47 Seri No.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (VI/Ç-3.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığı ile birlikte eklenen bölüm.

“4. Proje Uygulaması Getirilen İstisnalara İlişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin Yürürlüğünden Önce Başlanılmış ve Halen Devam Eden İşler

Proje uygulaması getirilen işlem türlerine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden önce istisna belgesi alınmış olması halinde proje uygulaması zorunluluğu olmaksızın işlem tesisine imkân tanınmak suretiyle uygulamaya yön verilmiştir.

Yapılan değerlendirme neticesinde;

- Sistemsel altyapının tamamlanması,

- Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi almak suretiyle proje uygulaması dışında işlem yapan mükellef sayısının fazla olmaması,

- Proje uygulaması kapsamında KDV'den istisnalı olarak işlem yapan mükellefler ile Tebliğin yürürlük tarihinden önce istisnanın verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen işlem türlerine ilişkin olarak KDV ödemek suretiyle faaliyette bulunan mükellefler aleyhine eşitsizlik ve finansman yükü oluşması,

-Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren proje uygulamasına geçiş için yeterli zaman geçmesi,

hususları dikkate alındığında, uygulama birliğinin sağlanabilmesini teminen KDV Genel Uygulama Tebliği ile proje uygulaması getirilen ancak, Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi almak suretiyle veya verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen proje uygulaması dışında işlem yapanların da 1/1/2024 tarihinden itibaren proje uygulaması kapsamında bu Tebliğe göre istisna belgesi almaları uygun görülmüştür."

Uygulama birliğinin sağlanabilmesini teminen KDV Genel Uygulama Tebliği ile proje uygulaması getirilen ancak, Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi almak suretiyle veya verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen proje uygulaması dışında işlem yapanların da **01.01.2024 tarihinden itibaren** proje uygulaması kapsamında bu Tebliğe göre istisna belgesi almaları uygun görülmüştür.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile proje uygulaması getirilen istisnalar KDV Kanununun 13/a, 13/c, 13/e ve geçici 29 uncu maddelerinde düzenlenen istisnalardır. ([Bkz. 2014/061 no.lu Duyurumuz](#))