

No: 2014/63

Tarih:21.07.2014

**Konu:** Sahte belge kullanma ve/veya düzenleme fiili nedeniyle hakkında tespit bulunan mükelleflerin özel esaslardan(kod uygulamasından) genel esaslara dönüşü ile ilgili usul ve esaslara ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

**Özet:** 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile daha önce yayımlanmış olan 123 adet genel tebliğ o tarihten itibaren yürürlükten kaldırılmış ve o tebliğlerde yapılmış açıklamalar bu tek tebliğde toplanmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde; sahte belge kullanma ve/veya düzenleme durumunda olan mükelleflerin tabi bulunduğu bulunan özel esaslardan genel esaslara dönüş ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılan düzenlemeler arasında en önemlisi ve amaca hizmet edeni, KDV iade işlemleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükelleflerle ilgili olarak yapılacak işlemlerin yeniden belirlendiği bölümdür.

- ✚ Bu konuda yapılan düzenlemelerin bütününi dikkate aldığımızda, özel esaslara tabi olma şartlarının zorlaştırıldığını, özel esaslardan çıkma (genel esaslara tabi olma) şartlarının ise kolaylaştırıldığını söyleyebiliriz.
- ✚ KDV Genel Uygulama Tebliği ile vergi idaresine, özel esaslara tabi tutulacak mükelleflerle ilgili objektif, somut tespitler yapma ve bu hususları mükellefe bildirme ile ilgili ayrıntılı yükümlülükler getirilmiştir. Örneğin, özel esaslara tabi tutulacak mükellef nezdinde inceleme yapıp, Tebliğin ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak yazıldığı şekilde olumsuzluklar tespit edilmeden, bu husus bir rapora bağlanmadan, sadece ihtimal veya şüphe üzerine bu mükelleflerin özel esaslara tabi tutulması mümkün değildir.
- ✚ Yine mevcut uygulamada, çok sorun yaratan bir konu olan, “haklarında SMİYB düzenledikleri ve kullandıkları konusunda vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporu olan mükelleflerden mal veya hizmet alımında bulunanların, başkaca bir işleme gerek duyulmadan özel esaslara tabi mükellefler listesine alınması” konusu, yeni düzenlemede belirli kıstaslara bağlanmıştır. Bu durumdaki mükelleflerin özel esaslara tabi tutulabilmesi için kendileri hakkında da inceleme yapıp, rapor düzenlenmesi veya tebliğde açıklanan şekilde tespitle bulunulması gerekmektedir.
- ✚ Ayrıca, iade talebinde bulunan mükelleflerin, KDV zinciri içerisindeki olumsuzluklardan dolayı sorumluluğu doğrudan mal veya hizmet temin edilen birinci kademe alt mükelleflerle sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla, önceki aşamalarda yaşanabilecek olumsuzluklar nedeniyle bu

mükellefin özel esaslara tabi olması gibi bir durum söz konusu olmayacaktır.

- ✚ KDV Genel Uygulama Tebliği ile getirilen en önemli yeniliklerden biri de özel esaslara tabi tutulma iddiası ile karşılaşan mükellefe fiilin gerçek ve doğru olduğunu “delil serbestisi” ilkesi çerçevesinde ispat imkânı getirilmesidir. Buna göre; hakkında SMİYB düzenleme veya kullanma iddiası bulunan mükellef, iadeye konu belgelerin, gerçek bir mal veya hizmet alımına dayandığını delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat edebilir. İspata ilişkin sunulacak bilgi belge ve deliller hiçbir sınırlamaya tabi değildir.
- ✚ Tebliğde, özel esas uygulaması ile ilgili işlem ve kavramlar ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama yapılırken, eski uygulamadaki tanımlamalardan da çok ciddi farklılıklar gündeme gelmiştir. Örneğin, Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge uygulamasında “düzenleme” ile “kullanma” ayrımı getirildiği gibi “sahte belge” ve “yanıltıcı belge” ayrımı da pek çok işlemde özel olarak belirlenmiş ve uygulanacak özel esas şartları da buna göre belirlenmiştir.
- ✚ 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 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. Özel Esaslara Tabi Mükellefler Kimlerdir?

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. (Bu konuda daha sonra işlem ve olay bazında özel düzenlemeler yapılmıştır.)

✓ 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 Tebliğin ilgili 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

## 2. Özel Esaslara Tabi Mükelleflerde İade Usul ve Esasları Nelerdir?

Hakkında SMİYB düzenleme veya kullanma raporu veya tespiti bulunanlar ile özel esaslara tabi tutulmayı gerektiren diğer olumsuz tespit bulunanların iade talepleri teminat karşılığında veya münhasıran vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilecektir.

Bu gruba giren mükelleflerin YMM raporuna istinaden iade almaları mümkün değildir. Verilen teminatlar da münhasıran inceleme raporuna göre çözülecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, özel esaslara tabi olanların iade taleplerinin hangi şartlarla yerine getirileceği; sahte belge (SB) ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (MİYB) düzenleme ve kullanma durumlarına göre ve ayrıca haklarında düzenlenmiş rapor veya yapılmış olumsuz tespit olması durumlarına göre ayrı ayrı açıklanmıştır.

Bu açıklamalara göre, söz konusu mükelleflerin iade talepleri aşağıda belirlenen şekilde teminat vermeleri halinde veya inceleme sonucuna göre yerine getirilecektir.

Olumsuz Fiil	Teminat Tutarı	
	Olumsuz Rapor	Olumsuz Tespit
Sahte Belge Düzenleme	5 Kat	4 Kat
MİYB Düzenleme	4 Kat	3 Kat

<b>Sahte Belge Kullanma</b>	4 Kat	3 Kat
<b>MİYB Kullanma</b>	3 Kat	2 Kat

<b>Olumsuz Fiil</b>	<b>Teminat Tutarı</b>
<b>Adreste Bulunmama</b>	2 Kat
<b>Defter Belge İbrahim Etmeme</b>	İbrahim edilmeyen dönemler için edilinceye kadar iade yapılmaz - diğer dönemler için 2 Kat
<b>Beyanname Vermeme</b>	Beyanname verilmeyen dönemler için iade yapılmaz. Diğer dönemlerle ilgili iade talepleri ise münhasıran inceleme raporuyla yerine getirilir.
<b>İhtiyati Tahakkuk – İhtiyati Haciz</b>	İT ve İH istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre, aksi halde inceleme sonucuna göre, ( İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacze dayanak teşkil eden işlemler, özel esaslar uygulanmasını gerektiren diğer işlemlerdense, o işlemlere ilişkin düzenlemeler dikkate alınacaktır.)

Haklarında sahte belge (SB) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (MİYB) **düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin,**

- ✓ Raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri,
- ✓ Kendileri ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler,
- ✓ Kendileri veya bunların kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin

İade talepleri hakkında SMİYB düzenleme fiili ile ilgili hükümler uygulanır.

✓ Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle 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.**

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte, doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında **olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin** iade taleplerinden,

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

❖ Muhteviyatı itibariyle 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 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 bulunmuş dönem 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.

### 3. Genel Esaslara Dönüşün Usul ve Esaslar Nelerdir?

KDV Genel Uygulama Tebliği ile uygulamada en çok tereddüt yaratan konulardan biri olan özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin genel esaslara dönme konusunda yapılan düzenlemeler, uygulamada yaşanan bu sorunları önemli ölçüde azaltacak mahiyettedir. Tebliğde, genel esaslara dönüş konusunda önceki uygulamada bulunmayan bazı yeni hususlara da yer verilmiştir. Bu yeni yöntemler aşağıda yer almaktadır.

❖ Özel esaslara alınan dönemi takip eden vergilendirme dönemlerinden itibaren belirli bir süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmadığı takdirde, Tebliğde her olumsuz fiil için ayrı ayrı belirlenen

süreler sonucunda mükellefler kendiliğinden genel esaslara dönüş yapacaklardır.

❖ Özel esaslara tabi olmayı gerektiren işlemle ilgili olarak nihai yargı kararı beklenmeden, ilk derece mahkemenin verdiği karar da geçerli olacaktır.

❖ İdarenin olumsuzluğu mükellefe bildirdiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde, olumsuzluğa konu işlemin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat eden veya bu tutarı iade hesaplarından çıkaran mükellefler hakkında genel esaslara göre işlem yapılacaktır.

Tebliğde, SMİYB konusunda “düzenleme” “kullanma” ayrımı yapılarak ve belli koşulların sağlanması halinde genel esaslara dönüş imkanı getirilmiştir. Buna göre, özel esaslara tabi olmayı gerektiren fiillere göre genel esaslara dönme şartları şu şekildedir.

<b>Özel Esaslara Tabi Olmayı Gerektiren Olumsuz Fiil</b>	<b>Genel Esaslara Dönme Şartları</b>
<b>Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali,</li><li>➤ 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 yedi yıl geçmesi</li></ul>
<b>Haklarında SMİYB düzenleme raporu bulunanlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi</li><li>➤ Yapılan tarhiyatları ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda vergi dairesine olumlu bir raporun intikal etmesi,</li><li>➤ Rapora göre tarhedilen vergi, ceza ve faizlerin ödenmesinden sonra, talep halinde yapılacak inceleme sonucunda olumlu rapor düzenlenmesi,</li><li>➤ Özel esaslar kapsamına alındığı dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren haklarında başkaca bir olumsuzluk olmamak kaydıyla, SB düzenlemede 5 yıl, MİYB düzenlemede 4 yıl geçmesi,</li></ul>
<b>Haklarında SMİYB düzenleme tespiti bulunanlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ SMİYB düzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek raporun olumlu olması halinde,</li><li>➤ Düzenleme tespitine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmiş olması,</li><li>➤ Talep halinde yapılacak inceleme sonucunda olumlu rapor düzenlenmesi,</li><li>➤ Özel esaslar kapsamına alındığı dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren haklarında başkaca bir olumsuzluk olmaması kaydıyla sahte belge düzenleme tespitlerinde 4 yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitlerinde 3 yıl geçmesi</li></ul>
<b>Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunanlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Sahte belge kullanma raporunda belirtilen belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri.</li><li>➤ SMİYB Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,</li><li>➤ SMİYB kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna</li></ul>



	<p>ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi.</p> <p>➤ Özel esaslar kapsamına alındığı dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren haklarında başkaca bir olumsuz rapor düzenlenmemiş veya olumsuz tespit yapılmamış olmak kaydıyla, sahte belge kullanmada 4 yıl, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmada 3 yıl geçmesi</p>
<p><b>Haklarında SMİYB kullanma tespiti bulunanlar</b></p>	<p>➤ Mükelleflere verilen 15 günlük süre içinde söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri, veya işlemin gerçekliğinin ispatı,</p> <p>➤ Olumsuz tespitin ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının SB için 3 katı, MYB için 2 katı teminat gösterilmesi,</p> <p>➤ İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili yapılacak incelenme sonucunda düzenlenecek raporun olumlu olması,</p> <p>➤ İşlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,</p> <p>➤ Özel esaslar kapsamına alındığı dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren haklarında başkaca bir olumsuzluk olmaması kaydıyla SB kullanma tespitlerinde 3 yıl, MYB kullanma tespitlerinde 2 yıl geçmesi,</p>
<p><b>Özel Esaslara Tabi Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortağı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler</b></p>	<p>➤ Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor veya tespit bulunanların genel esaslara dönüşü,</p> <p>➤ SMİYB 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 mükellefler genel esaslara tabi olur.</p>
<p><b>Özel Esaslara Tabi Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortağı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler</b></p>	<p>➤ Haklarında SMİYB kullandığı konusunda rapor veya tespit bulunan mükelleflerin ortak, temsilci vb kendileri hakkında olumsuzluk bulunmamak kaydıyla genel esaslar tabidirler.</p> <p>➤ Özel esaslara tabi tutulmaya başladıkları tarihten sonraki herhangi bir vergilendirme döneminin talepleri üzerine incelenerek olumlu rapor düzenlenmesi,</p>
<p><b>Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar</b></p>	<p>➤ SB düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan yaptıkları alışlara isabet eden kısım için 3 kat, MİYB düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan yaptıkları alışlarına isabet eden kısım için 2 kat, SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit bulunması halinde, tespitin ilgili olduğu dönemlere ilişkin alışlarla ilgili olarak iade konusu yapılan vergiler için 2 kat, teminat gösterilmesi halinde, diğer kısımlar genel esaslara göre yerine getirilir.</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı iade hesaplarından çıkararak mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.</li> <li>➤ SMİYB düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan alımları bulunmakla birlikte, iadesi talep edilen KDV tutarları içerisinde bunlardan alımlara yönelik belge bulunmayanların iade talepleri, genel esaslara göre yerine getirilir.</li> <li>➤ Özel esaslara tabi mükelleflerin genel esaslara dönüşü</li> </ul>
<b>Adresinde bulunamama</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Raporda olumsuz tespit ortadan kalktığı belirlenmesi,</li> <li>➤ Geçerli bir adresinin ortaya çıkması</li> </ul>
<b>Defter ve belge ibraz etmeme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İbraz etmemenin mücbir sebepten kaynaklanması</li> <li>➤ Düzenlenecek raporun olumlu olması,</li> <li>➤ Defter ve belgelerini sonradan ibraz edilmesi,</li> <li>➤ 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.</li> </ul>
<b>Beyanname vermeme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Olumlu rapor düzenlenmesi,</li> <li>➤ Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak tamamlanması,</li> <li>➤ Beyanname verilmeyen döneme ilişkin tarh zamanaşımının dolması</li> </ul>
<b>İhtiyatı tahakkuk ve ihtiyatı haciz uygulanması</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ İT ve İH konu vergi kadar teminat gösterilmesi veya verginin ödenmesi,</li> <li>➤ İşlemin yargı kararı ile iptal edilmesi,</li> </ul>

#### 4. Mükelleflerin İşlemlerin Gerçekliğini İspat Şekilleri

KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan önemli düzenlemelerden biri de, düzenlenen rapor veya yapılan tespite göre özel esaslar kapsamına alınması gereken mükelleflere, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilmesi gerektiği hususudur.

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan düzenlemeyi esas alan söz konusu düzenlemelere göre;

- ✓ Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe,
- ✓ Kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamasıyla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere,

söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir.

❖ Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir.



❖ Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili vergi dairesine sunulur.

❖ 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 mükelleflerin, delillerini bir rapora bağlamak suretiyle ve işlem ve belge ile ilgili olmak koşuluyla ileri sürmeleri gerekir. İşlem ve belgeyle ilgili olmayan iddia ve deliller dikkate alınmaz.

❖ Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya idare 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.

**Sınırları olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir:**

**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 Kanununun 785 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, iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait kredi kartı, 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.

✓ **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.

## 5. Geçiş Hükümleri

KDV Genel Uygulama Tebliği, 26 Nisan 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, getirilen yeni düzenlemelerin yürürlük tarihi konusunda genellikle bir düzenleme bulunmamakla birlikte, iade işlemlerinde bazı düzenlemelerin “tebliğin yürürlüğe girdiği tarihte henüz sonuçlanmamış iade talepleri de dahil olmak üzere” uygulanacağı vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, Tebliğin (IV/E-12) numaralı "Geçiş Hükümleri" başlıklı bölümünde, Tebliğin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerin durumları hakkında açıklamalar yapılmış ve bu tarih itibarıyla özel esaslara tabi olanların durumlarının, tebliğde yapılan açıklamalara göre değerlendirilerek, yeni düzenlemelere göre özel esaslara tabi olmaması gereken mükelleflerin, herhangi bir başvuruların gerek kalmaksızın, vergi daireleri tarafından özel esaslardan çıkarılması gerektiği vurgulanmıştır. Buna göre;

- ✓ 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 değerlendirilecek ve bu değerlendirme neticesinde genel esaslara dönüş şartlarını taşıyan mükelleflerin genel esaslara dönüşü sağlanacaktır.

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 döndürülmesi gerekmektedir.

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

- ✓ Haklarında SMİYB 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 kapsamında 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.

- ✓ Düzeltme 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.

Yine, 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.

**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.

Öte yandan, 6111 ve 4811 sayılı Kanunlar uyarınca matrah artırımı veya ödemelerde bulunan ve bu işlemlerin ilgili olduğu dönemler için özel esaslara tabi olan mükelleflerin, hangi hallerde genel esaslara tabi olacağı konusunda da Tebliğde açıklamalar yapılmıştır.

**Not: KDV Genel Uygulama Tebliği ile ilgili diğer sirkülerlerimize aşağıdaki adresten ulaşılması mümkün bulunmaktadır.**

<http://www.erkymm.com/icerik/sirkuler/1399017441.pdf>

<http://www.erkymm.com/icerik/sirkuler/1402488872.pdf>

*Saygılarımızla.*

***ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik***

***Hizmetleri Ltd. Şti.***

*Mehmet ERKAN*

*Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.*