

KATMA DEĞER VERGİSİ İÇ GENELGESİ VE ÖZEL ESASLAR

Rahman ŞENTÜRK *

ÖZ

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin IV/E bölümünde mükelleflere iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla özel esaslara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna ilaveten 2015/1 sıra numaralı KDV İç Genelgesi ile bir takım ilave düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğ ve iç genelge ile özel esaslar düzenlemesinin amacı, özel esaslara alınma nedenleri ve sonuçları, vergi daireleri ve vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılacak işlemler ve KDV iadesinde uygulanacak usul ve esaslar konuları kısaca açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Özel Esaslar, Olumlu Rapor, Belge Kavramı, Olumsuz Rapor,

1. GİRİŞ

Mükelleflerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9, 11/1-b, 11/1-c, 29/2, 32 ve geçici 17. maddeleri çerçevesinde talep ettikleri KDV iadelerinin gerçek olup olmadığının tespit edilmesi, Hazineye intikal etmemiş veya gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemek amacıyla Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde buna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemeye göre hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler özel esaslar kapsamına alınacak, iade talepleri tebliğin IV/E/6 bölümünde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine ek olarak 2015/1 sıra numaralı KDV İç Genelgesi ile özel esaslara ilişkin bir takım yeni düzenlemeler getirilmiş, ayrıca tebliğdeki konular açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

2. AMAÇ

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin IV/E bölümünde Özel Esaslar başlıklı hükümlerin düzenlenmesinin amacı, mükelleflerin Katma Değer Vergisi iadelerinin doğruluğunu araştırmaktır. Böylece; hazineye intikal etmemiş veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV

* Vergi Müfettişi

iade mekanizması kapsamında iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.

Bu düzenlemeler ile mükelleflerin hem haklı iade taleplerinin temini sağlanmakta, hem de hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınarak indirim yoluyla giderilemediği için iadesi talep edilen KDV tutarlarının iadesinin önlenmesi sağlanmaktadır. (Maliye Bakanlığı, 2014)

3. KAVRAMLAR

Olumlu Rapor: KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun olumlu rapor sayılabilmesi için, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği (beyan konusu edildiği) döneme ait “Bu Döneme Ait İndirilecek KDV” tutarında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden kaynaklı herhangi bir indirimin olmaması gerekir.

İndirilecek KDV tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmamakla beraber, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğine ilişkin tespit içeren rapor olumlu rapor olarak değerlendirilmez.

Sadece vergi incelemesi yapılan dönemi takip eden döneme/dönemlere ait KDV beyanlarının düzeltilmesi amacıyla düzenlenen raporlar olumlu rapor olarak değerlendirilmez. (Maliye Bakanlığı, 2014)

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. Tebliğin IV/E/3 ve IV/E/4 bölümlerinde haklarında sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma raporu bulunan mükellefler belirtilmiştir.

Mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar olumsuz rapor sayılır.

Hakkında sahte belge kullanmaya ilişkin düzenlenen raporda tarhiyat önerilmemesi bu raporun olumsuz rapor olma vasfını değiştirmez. Ancak, söz konusu raporun olumsuz rapor sayılması 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. (Maliye Bakanlığı, 2014)

Belge Kavramı: KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 1.2. bölümünde “*bu bölümde bahsi geçen belgeler, Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen ve iadeye esas*

teşkil eden belgelerdir.” hükmüne yer verilmiştir. Bu belgelerin ise, 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 belgeler olduğu belirtilmiştir.

İhracattan kaynaklı iade talep eden mükellef için gümrük çıkış beyannamesi, 3065 sayılı KDVK’ nın 13/d maddesi gereği iade talep eden mükellef için yatırım teşvik belgesi yukarıda belirtilen belge kapsamında olup, bunların sahte olarak düzenlenmesi özel esaslara göre işlem tesis edilmesini gerektirir.

Yukarıda belirtilen belgeler dışındaki belgelerin, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlendiklerine ve kullanıldıklarına yönelik belirlenmeler nedeniyle mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında olması bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Proforma faturanın nihai faturalar ile gümrük beyannamelerine uyumsuz olarak düzenlenmesi, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe özel esaslara göre işlem tesis edilmez. (Maliye Bakanlığı, 2014)

Bu bölümde bahsi geçen belgeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler değil KDV iadesi için gerekli belgelerdir. Örneğin, fatura Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenme mecburiyeti bulunan bir vesika olsa da KDV indirimi dolayısıyla KDV iadesini etkilemiyorsa özel esaslar açısından belge kavramına girmez.

4. ÖZEL ESASLARA TABİ MÜKELLEFLER, ORTAKLAR, KANUNİ TEMSİLCİLER

4.1. Haklarında Olumsuz Rapor veya Olumsuz Tespit Bulunan Mükellefler

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği IV/E/1.3. ve 2015/1 sıra numaralı KDV İç Genelgesinin “B.KAPSAM” başlıklı bölümlerinde belirtildiği üzere özel esaslara tabi mükellefler genel olarak şunlardır:

- “- 213 sayılı Kanununun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler;
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme filine 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” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin raporun veya olumsuz tespitin 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 bulunanlardan mal/hizmet alan mükellefler.”

Kısaca belirtmek gerekirse haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler her şartta özel esaslara tabidir. Bununla beraber sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren mükelleflerin durumu özellik arz etmekte olup makalemizin devamında bu hususlar açıklanmıştır.

4.2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettiren Mükellefler

Hakkında sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilen mükelleflerin özel esaslar kapsamında değerlendirileceği tabidir. Nitekim Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin IV/E/2.1. bölümünde:

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 ida-

re 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 alınacağı belirtilmiştir.

Ancak, bu kapsamda bir mükellefin özel esaslara alınabilmesi için mükellefin belirli bir dönem, yıl veya daha uzun zaman dilimi esas alınarak düzenlenmiş olduğu belgelerin tutar olarak asgari yarısından fazlasının sahte olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin; 2015 hesap dönemi içerisinde düzenlenmiş olduğu 500.000,00-TL tutarındaki 150 adet faturanın 275.000,00-TL tutarındaki 60 adet faturanın sahte olduğunun tespit edilmesi halinde söz konusu mükellefin sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği kabul edilecek ve özel esaslara alınacaktır.

Mükellefin düzenlenmiş 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. Örneğin; defter belge ibraz yazısı tebliğ edilemediği için mükellefin gıyabında yapılan inceleme sonucu söz konusu mükellefin sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kurulduğunun tespit edilmesi durumunda mükellef özel esaslara alınır.

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 alınır 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 alınır. (Maliye Bakanlığı, 2014)

4.3. Özel Esaslara Tabi Mükelleflere Mal/Hizmet Satan veya Bunlardan Mal/Hizmet Alan Mükellefler

Hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunduğu için özel esaslara tabi mükelleflerden mal ve/veya hizmet satın alanların kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi iade taleplerinde özel esaslar uygulanır.

Haklarında KDV açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanan mükelleflerden alım yapanlar özel esaslara tabi tutulmaz. (Maliye Bakanlığı, 2015)

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/3.4), (IV/E/3.5), (IV/E/4.2) ve (IV/E/4.3) bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir.

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/3.4), (IV/E/3.5), (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. (Maliye Bakanlığı, 2014)

Bu açıklamalar doğrultusunda;

-Hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden mal/hizmet alan mükellefler özel esaslara tabi olurken,

-Hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden mal/hizmet alan,

-Özel esaslara tabi mükelleflere mal/hizmet satan ve

-Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere mal/hizmet satan mükellefler özel esaslara tabi tutulmaz.

4.4. Özel Esaslara Tabi Ortak ve Kanuni Temsilciler

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda olumsuz rapor bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri ile 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 temsilcilerinin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ayrıca, bu ortak ve kanuni temsilcilerin kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde de özel esaslar uygulanır. (Maliye Bakanlığı, 2014)

Örneğin, hakkında 2015 hesap döneminde sahte belge düzenlediği yönünde rapor bulunan mükellef kurum X İnşaat Ltd. Şti.’nin 2015 yılındaki ortakları ile bu ortakların ortağı oldukları Y Turizm Ltd. Şti. hakkında özel esaslar uygulanır.

Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği için özel esaslara alınan mükelleflerin 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 de özel esaslar kapsamında değerlendirilir. Yine sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesisi ettiren tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler özel esaslar kapsamındadır.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu bulunanların ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin; kendilerinin, ortaklarının veya kanuni temsilcilerinin kurdukları veya ortağı olduğu mükelleflerin; kendilerinin, ortaklarının veya kanuni temsilcilerinin kanuni temsilcisi olduğu mükelleflerin iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmadıkça genel esaslara göre yerine getirildiğinden bunlara ilişkin bilgiler sisteme girilmez. (Maliye Bakanlığı, 2015)

Ortak veya kanuni temsilcilerinin özel esaslara alınabilmesi için ortağı veya kanuni temsilcisi oldukları mükellef hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunması gerekir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu veya olumsuz tespit olan mükellef ortakları ve kanuni temsilcileri hakkında özel esaslar uygulanmaz.

4.5. 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. (Maliye Bakanlığı, 2014)

5. ÖZEL ESASLARA TABİ MÜKELLEFLERİN İADE TALEPLERİ

Özel esaslara tabi mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesindeki usul ve esasları hakkında olumsuz rapor ve olumsuz tespit bulunan mükellefler olarak iki başlık olarak ele alabiliriz. Zira her iki durumda da iade talepleri farklı usul ve esaslara tabidir.

5.1. Hakkında Olumsuz Rapor Bulunan Mükellefler

Hakkında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin iade taleplerinin hangi usul ve esaslara tabi olacağı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin IV/E/6 bölümünde anlatılmıştır. Buna göre, söz konusu iade talepleri teminat gösterilmek veya vergi inceleme raporu düzenlenmek suretiyle yerine getirilecektir.

Tebliğin ilgili bölümlerinden anlaşılacağı üzere hakkında olumsuz rapor bulunan mükellefleri “sahte belge düzenleme veya kullanma” ve “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma” nedeniyle düzenlenen olumsuz rapor olmak üzere iki ayrı başlıkta incelenebilir. Şöyle ki, düzenlen ve kullanılan belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olması durumlarında teminat tutarları değişmektedir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda olumsuz rapor bulunanların iade talepleri,

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,
 - Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat
 - Sahte belge kullanımında dört kat,
 - Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat,
- teminat karşılığında yerine getirilir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi

dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dahil, bu tarihten sonraki iade taleplerini kapsamaktadır.

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 çözülür. (Maliye Bakanlığı, 2014)

5.2. Hakkında Olumsuz Tespit Bulunan Mükellefler

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.

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 çıkaran 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. (Maliye Bakanlığı, 2014)

Hakkında olumsuz rapor ve olumsuz tespit bulunan mükelleflerin iade taleplerinde uyulacak usul ve esasları özetle tablo halinde gösterimi aşağıdaki gibidir:

ÖZEL ESASLARA ALINMA
NEDENLERİ

OLUMSUZ RAPOR

Sahte Belge Düzenleme	Sahte Belge Düzenleme	Sahte Belge Kullanma	M.İ.Y.B. Kullanma
5 kat	4 kat	4 kat	3 kat
veya V.İ.R.			

OLUMSUZ TESPİT

Sahte Belge Düzenleme	M.İ.Y.B. Düzenleme	Sahte Belge Kullanma	M.İ.Y.B. Kullanma
4 kat	3 kat	3 kat	2 kat
veya V.İ.R.		veya V.İ.R.	
15 gün içerisinde belgenin gerçekliği ispat eder veya KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkarılırsa genel esaslar uygulanır.			

Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği için özel esaslara alınan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

5.3. Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlardan Doğrudan Mal/Hizmet Temin Eden Mükellefler

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 KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/E/5 bölümündeki açıklamalara göre ispat eden mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Söz konusu hususlar ispat edilmemekle beraber söz konusu alışlara isabet eden kısmın iade hesaplarından çıkarılması halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

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.

Burada dikkat edilmesi gereken husus özel esaslara alınan mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükellefler olmasıdır. Hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden mal/hizmet alan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir. Nitekim bu husus tebliğin ilgili bölümünde “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.” şeklinde hükme bağlanmıştır.

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.

6. YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLER

6.1. Vergi Daireleri Tarafından Yapılacak İşlemler:

Vergi daireleri özel esaslara tutulması veya genel esaslara dönemsi gereken mükelleflere ilişkin bilgileri, özel esaslara tabi tutulmalarının veya genel esaslara dönüşlerinin gerekçelerine ilişkin bilgiler ve dayanak belgelerle birlikte belgelerin temin edildiği tarihi izleyen beş iş günü içinde bağlı oldukları VDB/Defterdarlığa gönderirler. Ayrıca, vergi daireleri “Özel Esaslar Tablosunu” bir üst yazı ile VDB/Defterdarlığa gönderir.

Özel esaslar tablosunda, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükelleflere ait bilgilerin bulunması halinde, bu mükellefler için de sisteme giriş yapılması gerekir.

Vergi Daireleri, olumsuz raporlardan kaynaklananlar dışındaki olumsuz tespitlere ilişkin bilgileri “Olumsuz Tespitlere İlişkin Bildirim Formu” ile bağlı oldukları VDB/Defterdarlığa gönderir.

Vergi Daireleri, kendilerine intikal eden sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporlarında, diğer mükelleflere ilişkin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitinin de yapılmış olması halinde, bu mükelleflerden kendi dairelerinin mükelleflerini durumlarından haberdar ederek, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/E/3-5) ve (IV/E/4.5) bölümlerinde yer alan açıklamalar çerçeve-

sinde 15 gün içinde olumsuzluğun giderebileceğini “Olumsuzluğun Giderilmesine Davet Yazısı”nı kullanarak bildirir. Mükelleflerin yazılı olarak ek süre talebinde bulunması halinde, gerekçelerin vergi dairesince kabul edilmesi durumunda 15 günü geçmemek üzere mükellefe ek süre verilebilir. Verilen süre içerisinde olumsuzluğun giderilmemesi halinde vergi dairelerince sisteme giriş yapılır, formlar VDB/Defterdarlıklara aktarılır. Diğer vergi dairelerinin mükellefi olanlar ise gerekli işlemin yapılması için olumsuz tespiti ilişkin bilgiyi içeren belgelerle birlikte ilgili vergi dairelerine aktarılır.

Genel esaslara dönmesi gereken mükellefler “Özel Esaslardan Çıkış Yazısı” ile vergi dairelerince VDB/Defterdarlığa bildirilir. Bu yazıya, genel esaslara dönüşü dayanak olan belgeler de eklenir. (Maliye Bakanlığı, 2015)

6.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar Tarafından Yapılacak İşlemler

İnceleme elemanları, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma konularında yürütülen incelemelerde mükelleflere, KDV Genel Uygulama Tebliğinin anılan hükümleri doğrultusunda işlemin gerçekliğine yönelik delilleri yazı ile sunma veya tutanak ile belirleme imkanı verir.

Vergi incelemesine yetkili olanlarca “Özel Esaslar Tablosu” düzenlenir ve raporlara eklenir.

Düzenlenen raporda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlendiği anlaşılan belgelerin mükellefe ait kaybolan/taklit edilen/gerçek dışı bastırılan belge niteliğinde olduğunun tespit edilmesi halinde bu mükellefler hakkında da “Özel Esaslar Tablosu” düzenlenir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/E/3-4 ve IV/E/4.4) bölümlerinde belirtildiği üzere, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi incelleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanlarıyla indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükelleflerin özel esaslara tabi tutulmaz. Dolayısıyla, bu mükellefler hakkında “Özel Esaslar Tablosu” düzenlenmez. Ancak, düzeltme yapılmaması veya düzeltme işlemi ile çıkan tarihiyatın kesinleşmemesi durumunda mükellef hakkında olumsuz rapor dolayısıyla işlem yapılması gereği tablo düzenlenir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Rapor düzen-

lendikten sonra daha önce vergi dairesine gönderilmiş olan “olumsuz tespit” ile ilgili yazıya atıfta bulunularak vergi dairesine yeni bir yazı gönderilir.

Özel Esaslar Tablosunun Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar:

-Aynı raporda mükellefin hem sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği hem de kullandığı konusunda belirleme varsa tabloda ikisi birden belirtilir.

-Düzenlenen raporda sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler/kişiler olduğunun tespit edilmesi halinde, bu mükelleflere/kişilere ilişkin bilgilerin de tabloya girilmesi gerekir.

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporlarında, mükelleften mal veya hizmet alanların durumu KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/E-3.5 ve IV/E-4.5) bölümlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde inceleme elemanı tarafından değerlendirilerek, özel esaslar tablosuna alınması gerekenler ve gerekmeyenler raporda ayrıca belirtilir.

-İnceleme sırasında, incelenen mükellef ya da ilişkide bulunduğu mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma dışında başka olumsuz tespitler de yapılmışsa, bu tespitler de tabloya dahil edilir.

7. SONUÇ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9, 11/1-b, 11/1-c, 29/2, 32 ve geçici 17. maddeleri çerçevesinde yapılacak KDV iadelerinde mükelleflerin özel esaslara tabi olup olmadığına dikkat edilmek suretiyle yerine getirilecektir. Bu şekilde mükelleflere iade edilecek KDV tutarlarının doğruluğu araştırılmakta, varsa haksız iade taleplerinin önüne geçilmektedir.

Hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulacak ve KDV iade talepleri buna göre yerine getirilecektir. Hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflere 15 gün süre verilir. Mükellef bu süre içerisinde aksini ispat eder veya KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkarırsa genel esaslara tabi olur, özel esaslar tablosu düzenlenmez. Bu durum hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan doğrudan mal/hizmet temin eden mükellefler için de geçerlidir. Bunun dışındaki durumlarda özel esaslara tabi olan mükellefin iade talebi ya teminat gösterilmek ya da vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilir.

Özel esaslara alınan veya alınması gereken mükellefler hakkında vergi inceleme elemanları ve vergi daireleri tarafından gerekli işlemler yapılır.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (26.04.2014) **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (28983 sayılı)

Maliye Bakanlığı (13.07.2015) **2015/1 Sıra Numaralı Katma Değer Vergisi İç Genelgesi**