



## KDV İadelerinde Yeni Dönem

# Vergi Bülteni

Bu bülten **MuhasebeTR**  'de yayınlanmıştır.  
100.000'i aşkın üye sayısıyla 1 NUMARA

Bülent AK,  
Yeminli Mali Müşavir  
[bak@konseydenetim.com.tr](mailto:bak@konseydenetim.com.tr)



## 1. Önsöz

7524 sayılı Kanunla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesine, 1 Eylül 2024 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, şu cümle eklendi: *“Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır.”*

Kanuna eklenen bu cümleyi okuyunca, aklımıza doğal olarak şu tür sorular geliyor: KDV iadelerinde sistem mi değişiyor? Bundan sonra KDV iadeleri vergi inceleme elemanları tarafından mı yapılacak? YMM tasdik raporu ile artık iade alamayacak mıyız?

Aslında KDV iadesi sisteminin ana omurgası üzerinde bir değişiklik yok, sistem eskisi gibi işlemeye devam edecek, ancak ufak bir farkla. Vergi idaresi yapılan bu yeni düzenlemeyle, sistemdeki yasal boşluklardan yararlanarak haksız yere KDV iadesi almaya çalışanları yakalamaya ve engellemeye çalışacak, yani Maliye sistemdeki çürük elmaları ayıklayacak ve sistemden uzaklaştıracak.

Bu amacı gerçekleştirmek üzere, KDV Uygulama Genel Tebliğine yeni bölümler eklenmesi öngörülmüyor. Adeta tebliğin ilgili kısmı yeniden yazılarak, Vergi İdaresi sorunlu gördüğü alanlarda, KDV iadelerinin vergi incelemesi sonucuna göre yapılmasını öngörüyor.

Vergi İdaresi, hangi durumlarda vergi incelemesine yoluna başvurulacak, haksız yere iade almaya çalışanlar sistemden nasıl ayıklanacak, hazırlanan düzenlemeyi hep birlikte gözden geçirelim.

## 2. Belge Nedir?

İdare, tebliğ taslağında uygulamaya esas alınacak temel terim ve kavramları detaylı olarak açıklamıştır. Uygulamanın nasıl şekilleneceğini anlamak için, bu terimlerin üzerinde dikkatle durmak gerekiyor.

Belge denilince aklımıza ilk gelen fatura ve benzeri belgeler oluyor. Tebliğ taslağında belge ise çok daha geniş olarak tanımlanmış, tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen ve (YMM raporu ve vergi inceleme raporu hariç) iadeye esas teşkil eden tüm belgelerdir denilmiş.

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 belgeler olarak kabul edileceği söylenmiş. Ancak dikkat ederseniz bu tanımın ucu biraz açık, bu bölüm kapsamında hangi belgelerin belge olarak kabul edileceği tek tek sayılmamıştır, o yüzden bu konuda dikkatli olmakta fayda var.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan belgelerde ise, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlendiği ve kullanıldığı tespit edilse bile, bu durum mükellefler açısından olumsuz rapor veya tespit olarak değerlendirilmeyecek. Bunlar Vergi Usul Kanununa göre düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında yer alsa dahi, mükellef açısından sorun oluşturmaz.



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 işlem yapılmayacaktır.

Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevk irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlenmesi ve bunların kullanılması tek başına bu bölüm kapsamında işlem yapılmasını gerektirmez.

KDV indirimi imkânı tanınan durumlar dışında, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlenmesi ve bunların kullanılması da aynı kapsamdadır.

### 3. Vergi İnceleme Raporu Nedir?

Vergi incelemesi vergi müfettişleri ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Vergi inceleme raporu da, yukarıda belirtilen vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş raporu ifade eder. Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar, vergi inceleme raporu sayılmaz.

### 4. Olumlu Rapor Nedir?

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, mükellefin incelenen döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ettiği tüm işlemlerini kapsayacak şekilde incelenmesi, inceleme sonucunun da olumlu olduğuna ilişkin (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi) düzenlenen raporlardır.

KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "Olumlu Rapor" sayılabilmesi için, raporda iade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla ibraz edilen yüklenilen KDV ve indirilecek KDV listelerinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden kaynaklı herhangi bir indirimin olmadığı tespit edilir.

İade talebi olmamakla birlikte hakkında olumsuz rapor bulunan 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 olmadığı tespit edilir.

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 raporlar, olumlu rapor olarak değerlendirilmez.

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 sayılmaz.

## 5. Olumsuz Rapor Nedir?

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.

Olumsuz raporu olan mükelleflerin, KDV iadesi taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekir. Diğer taraftan, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar olumsuz rapor olarak değerlendirilmez.

## 6. Olumsuz Tespit Nedir?

Olumsuz tespit, 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 bilgisi dâhiline girmesidir. Bu durumda, mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte olduğunun net olarak tespit edilmesi ve ortaya konması gerekir.

Ayrıca, sahte belgelerin mükellef tarafından yasal kayıtlara kaydedildiği, sahte belgelerde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığının tespit edilmesi de olumsuz tespit sayılacaktır.

## 7. KDV İade Talepleri Vergi İncelemesiyle Yapılacak Mükellefler

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı için, haklarında vergi inceleme raporu yazılan veya olumsuz tespitte bulunan, ayrıca bu mükelleflerle ilişkili olan aşağıdaki mükelleflerin de KDV iadesi talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

- 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" veya "olumsuz tespit" 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 konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler.

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 ile sermayelerinin (%51) veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler hakkında bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

## 8. Eksiklik Yazılarındaki Sorunlar Çözülemezse İncelemeye Gidecek

Uygulama genel tebliğinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla, iade için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükelleflerin KDV iade talepleri teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmektedir.

Vergi dairesi, kendilerine sunulan tasdik raporlarındaki veriler ile sisteme yüklenen diğer verileri, yine sistem üzerinden kontrole tabi tutmaktadır. Bunun sonucunda, sistem bir kontrol raporu oluşturmakta ve bunu mükellef ve yeminli mali müşavirle paylaşmakta, eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede mevzuata uygun şekilde giderilmesini istemektedir.

Eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede giderilememesi halinde iade talebi 15 gün içinde incelemeye sevk edilecek ve düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %150'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilecektir. Vergi incelemesi sonucunda, herhangi bir sorun çıkmazsa, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat yine vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir. İnceleme sonucunda olumsuz bir durum ortaya çıkarsa, mükellefe haksız yere yapılan ödemenin geriye alınması için idare teminat mektubunu paraya çevirecektir.

## 9. Sahte Belge Nedir?

Vergi Usul Kanunu'nun 359. 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 olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme, 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,
- Hazine ve 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 bağlanmadan yahut tespit edilmeden, bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında işlem yapılmaz. Başkaca bir tespit bulunmadan, mükellefler hakkında sadece ihbar veya şikâyet bulunması da yeterli değildir.

## 10. Kimler Sahte Belge Düzenleyici Sayılacak?

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet kaydı yaptıranların 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 tespit edilmesi gerekir.

Tebliğ taslağında yer alan bu düzenlemeye göre, satışlarının %49'u sahte belgelerle yapanlar, bu durumda sahte belge düzenleyicisi sayılmayacaklar gibi bir sonuç ortaya çıkıyor.

Ayrıca yapılacak incelemede, mükellefin herhangi bir ticari işinin olup olmadığı, faturaların düzenlendiği dönemdeki işlerinin durumu, çevresindeki ticari itibarı gibi hususlarla da desteklenmesi gerekir.

Mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin temin edilememesi durumunda, 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, aşağıda açıklanan şekilde işlem yapılması gerekecektir.

## 11. Sahte Belge Düzenleme Olumsuz Raporu Nasıl Düzenlenir?

Sahte belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, inceleme yapılan hakkında sahte belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, önceki bölümde yer verilen hususları içerecek şekilde, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapora “Sahte Belge Düzenleme Olumsuz Raporu” denir, bu rapordan hareketle sahte olduğu tespit edilerek, rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef de “Sahte Belge Düzenleyen” olarak kabul edilir.

Hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunanların bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen gerçek veya tüzel kişiler ve 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları da bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

## 12. Sahte Belge Düzenleyicilerin İadeleri Vergi İncelemesiyle Yapılacak

Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesi kapsamına giren;

- Başka bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet kaydı yaptırdığının vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilmesi ve bunun üzerine işi bırakmış sayılan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince silinenler,
- Sahte belge düzenleyici olduğu raporla tespit edilen serbest meslek erbabı, şahıs işletmelerinde işletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri,
- Sahte belge düzenleyici olduğu raporla ortaya konan 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,
- Sahte belge düzenleyici olduğu düzenlenen bir raporla tespit edilen, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda bunları idare edenler veya bu 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 kuruluşlar,

Tarafından yapılan KDV iade talepleri, hakkında rapor düzenlenen mükellefin kaydının vergi dairesinden silindiği tarih itibarıyla, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

## 13. Sahte Belge Düzenleyicilerin İadeleri Ne Zaman Normale Döner?

Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesi kapsamına giren mükellefler, haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi durumunda, iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş normal usul ve esaslara döner.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesi kapsamında olup, münhasıran vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan 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, iade hakkı doğuran işlemler için normal belirlenmiş usul ve esaslara döner.

Diğer taraftan, sahte belge düzenleyicilerinin ortağı oldukları adi ortaklıklar, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip oldukları ticaret şirketleri veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde, daha sonraki dönemlere ilişkin olumlu rapor düzenlenmesi halinde, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih itibarıyla, mükellefler ilgili bölümlerdeki normal usul ve esaslara göre iade talep edebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 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 da bu kapsamda değerlendirilir 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 hakkında düzenledikleri sahte faturalardan hareketle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle işlem tesis edilir.

#### 14. Sahte Belge Düzenleyicilere Mal ve Hizmet Teslim Edenlerin Durumu

Sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı yaptıranların da 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 olabilir.

Bu nedenle, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, sırf bu nedenle, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak değerlendirilmez. Ancak, bu mükelleflerin de yapılan inceleme sonucunda, sahte belge düzenleyicisi oldukları yönünde tespitler bulunursa, bu kapsamda işlem yapılacaktır.

#### 15. Sahte Belge Düzenleme Tespiti Nedir? Nasıl Yapılır?

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 bilgisi dâhiline girmesidir. Bu durumda, mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte olduğunun net olarak tespit edilmesi ve ortaya konması 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.

Hazine ve 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.



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

Vergi dairesi tarafından yapılacak yoklamada;

- Mükellefin bilinen işyeri adresinde faal olup olmadığı,
- Cari dönemde ve 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 sayısı,

Mutlaka tespit edilir ve bu bilgilere 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, tahsilât 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 hâsılatının, stoklarının, maliyetlerinin vb.) uyumlu olup olmadığı değerlendirilir. Komisyon, gerek görmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama isteyebilir.

Verilerin değerlendirilmesi sonucunda, komisyon üyelerinin kanaatiyle olumsuzluğun teyit edilmesi durumunda, bu mükellefler hakkında olumsuz tespite göre işlem yapılır.

## 16. Sahte Belge Kullanma Olumsuz Tespiti Nedir? Nasıl Yapılır?

Sahte belge kullanma olumsuz 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 bu kapsamda değerlendirilmesi 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 mükellefler de sahte belge kullanma tespiti kapsamındadır.

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 hakkında sahte belge kullanma tespiti gerekçesiyle işlem yapılmaz. Şu kadar ki, bu durumun Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak yapılacak değerlendirmelere etkisi yoktur.

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

Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini aşağıdaki 24 ve 25. Bölümdeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelteren mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükelleflerin tespit yapıldığı tarih itibarıyla iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

## 17. Sahte Belge Kullanma Olumsuz Raporu Nedir? Nasıl Düzenlenir?

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldığını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir. Sahte belge kullanıldığına 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 sahte 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 olma niteliğini 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 incelemede, mükelleflerin kendileri veya mal ve/veya hizmet satın aldıkları mükelleflerle ilgili olarak; defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya KDV beyannamesini vermedikleri gibi nedenlerle, KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, (sahte belge kullanıldığı yönünde tespit bulunmuyorsa) 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, bu mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

## 18. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Nedir?

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yapılan tanıma 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.

## 19. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Nasıl Tespit Edilir veya Rapora Bağlanır?

Bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olup olmadığının tespit edilmesi yahut rapora bağlanması için;

- 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 yansıtmıyorsa yansıtmadığı,
- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edilip edilmediği,

Gibi hususların varlığı konusunda araştırılma yapılması şarttır.

Bu hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında bu bölüm kapsamında işlem yapılmaz. Başkaca bir tespit bulunmaması kaydıyla, mükellefler hakkında sadece ihbar veya şikâyet bulunması da yeterli değildir.

## 20. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Olumsuz Tespiti Nedir?

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 bilgisi dâhiline 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 yanılıcı belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

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

## 21. Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme Olumsuz Raporu Nedir?

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

Söz konusu rapordan hareketle muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef “Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleyen”, buna ilişkin rapor da “Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme Olumsuz Raporu” olarak kabul edilir.

Hakkında muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme raporu bulunanların bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen gerçek veya tüzel kişiler ve 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları da bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

## 22. Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Kullanma Olumsuz Tespiti Nedir?

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

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemi kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, yanılıcı olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının %5’ini geçmemesi halinde, bu mükellefler hakkında muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kullanma tespiti gerekçesiyle işlem yapılmaz. Şu kadar ki, bu durumun 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak yapılacak değerlendirmelere etkisi yoktur.

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanılıcı 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 aşağıda yer alan 24 ve 25. Bölümdeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelteren mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükelleflerin tespit yapıldığı tarih itibarıyla iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

### 23. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Olumsuz Raporu Nedir?

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar “Muhteviyatı İtibariyle 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 bu mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

### 24. İşlemlerin Gerçekliği Nasıl İspat Edilir?

Vergi Usul Kanunu'nun 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.

Diğer taraftan, aynı Kanununun 370. maddesinin (b) fıkrasında yer alan düzenlemeye göre; 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 yapılmışsa, mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilmekte ve mükellefler beyanlarını düzeltebilmektedir.

Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 30.07.2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Buna göre, anılan Kanununun 370. maddesi (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 getirilecek, bahsedilen uygulama kapsamına girmeyen işlemler bakımından ise bu bölümündeki açıklamalar uygulanacaktır.

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 verilecektir. 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 sağlanacaktır.

Mükellef tarafından sunulacak 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 yapılacaktır. Mükellefin sunacağı karşıt deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamış ise ilgili komisyona sunulacaktır.

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 Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir. Mükellefler tarafından ileri sürülen delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi durumunda, "Olumsuz Tespit" kapsamında işlem yapılmaz.

Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya komisyon tarafından karşı delillerle çürütölmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütöldüğu karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili hakkında "Olumsuz Tespit" kapsamında işlem yapılır ve mükerrer incelemeye meydan vermeksizin konuyla ilgili incelemeye sevk edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi (b) fıkrası kapsamında yapılan uygulamada, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısına konu beyanlarını düzeltmeyen mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılır.

Ancak, mükellefin söz konusu belgelere isabet eden KDV'yi indirim hesaplarından çıkararak düzelttiğini veya indirim hesaplarına hiç almadığını belgelendirmesi yahut aşağıdaki 27. Bölümde sayılan şartlardan herhangi birisini sağlaması durumunda, vergi incelemesinin sonucu beklenmeksizin, iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

## 25. İşlemlerin Gerçekliğini İspat Ederken Hangi Deliller Kullanılabilir?

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.

Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğundan şüphelenilen belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmek için aşağıdaki delillerin kullanılması mümkündür.

## 25.1. İşlem Bedelinin Ödendiğinin Belgelendirilmesi

Ödeme; iade talebinde bulunan mükellef tarafından, ödemenin yapıldığını gösteren belge aslı veya noter onaylı örneği ile ortaya konabilir. Ödemenin bankalar vasıtasıyla veya düzenlenen çekler ile yapıldığının belgelendirilmesi mümkündür.

Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıları veya ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ile ödemenin yapıldığı gösterilebilir.

Ödemenin, 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) yapıldığı ortaya konulabilir.

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 belgelendiren delil olarak ileri sürülebilir.

*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 durumunun 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.*

## 25.2. Malın Fiziken Var Olduğuna ve Hareket Ettiğine İlişkin Deliller

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğundan şüphelenilen belge üzerinde yer alan malın 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 gerçek olduğunun ispatında delil olarak kullanılabilir.

## 26. Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenlediği Tespit Edilenlerin KDV İadeleri Nasıl Yapılacak?

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin KDV iadesi talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.



Bu durumda olan mükelleflerin, sahte belge düzenleme tespitinde dört kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinde ise üç kat teminat göstermesi halinde, iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, olumsuz raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere, iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükelleflerin;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,
- 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,
- Düzenleme tespitine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan 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,

Şeklinde sayılan bu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde, iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş normal usul ve esaslara göre iade talep etmeye başlayabilir.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

## 27. Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullandığı Tespit Edilenlerin KDV İadeleri Nasıl Yapılacak?

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, yukarıda yer alan 24 ve 25. Bölümlerdeki açıklamalar doğrultusunda ispat etmeleri kaydıyla, iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.

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 ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

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

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti nedeniyle, iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler;

- Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,
- Olumsuz tespitin 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,
- İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- Tespitin veya tespite dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan 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,

Şeklinde sayılan bu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde, iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş normal usul ve esaslara göre iade talep etmeye başlayabilir.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

## 28. Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Olanların KDV İadeleri Nasıl Yapılacak?

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Bu durumda olan mükelleflerin, sahte belge düzenleyenler için beş kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat teminat göstermesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, olumsuz raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere, iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükelleflerin;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline ilişkin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,
- 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,
- 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,
- Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan 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,

Şeklinde sayılan bu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde, iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş normal usul ve esaslara göre iade talep etmeye başlayabilir.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

## 29. Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Olanların KDV İadeleri Nasıl Yapılacak?

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 vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Bu durumda olan mükelleflerin, sahte belge kullanımında dört kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat teminat göstermesi halinde, iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, olumsuz raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere, iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükelleflerin;

- Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,
- Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,
- 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,
- Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan 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,

Şeklinde sayılan bu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde, iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş normal usul ve esaslara göre iade talep etmeye başlayabilir.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

### 30. İadeye Esas Diğer Belgelerin Sahte ve Yanıltıcı Belge Olması Durumunda Ne Yapılacak?

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, ilgili mükelleflerin iade talepleri de vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Söz konusu belgelerin sahte olması durumunda “Sahte Belge Düzenleme”, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda ise “Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme” fiillerine yönelik düzenlemeler kapsamında işlem yapılacaktır.

### 31. Defter ve Belge İbraz Etmeyenlerde KDV İadeleri Nasıl Yapılacak?

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, bu mükellefin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre getirilecektir.



“Defter ve Belge” ifadesinden, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır. Bu kapsamda işlem yapabilmek için, defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil, verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir. Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamda sayılır.

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 Vergi Usul Kanunu’nun 93 ila 109. maddeleri arasında düzenlenen “Tebliğ” hükümleri doğrultusunda tebliğ edilmiş olması gereklidir.

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 henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.

Defter ve belgelerini Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde yer verilen mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere bu kapsamda işlem yapılmaz.

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

## 32. Beyanname Vermeyenlerde KDV İadeleri Nasıl Yapılacak?

Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükelleflerin KDV iade talepleri vergi inceleme raporuna sonucuna göre yerine getirilir.

Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Bu mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellefin henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

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

### 33. Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanların Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları yahut Ortağı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilci Oldukları Mükelleflere İlişkin Nasıl İşlem Yapılacak?

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak yukarıdaki bölümlerde açıklanan 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 aynı şekilde 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 iade taleplerinin iade hakkı doğuran işlemler için belirlenen usul ve esaslara göre yapılabilmesi halinde, bunların kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı oldukları mükelleflerin, kendileri ve bunların kurduğu ve ortağı olduğu veya kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde aynı usul ve esaslar geçerli olur.

Bu şekilde iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması gereken mükellefler hakkında düzenlenen olumlu raporlar, vergi dairesi kayıtlarına intikal ettikleri tarih itibarıyla, mükellefler ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilir. Bu bölüm kapsamında iade talebi vergi inceleme raporu sonucuna göre sonuçlandırılacak mükelleflerin, ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeleri için vergi inceleme raporu ile iade almaya 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) vergi inceleme raporu ile iade alınmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça ortaklıktan veya kanuni temsilcilikten ayrılma tarihinden itibaren ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir. Ancak, kanuni temsilcilik sıfatının devam etmesi halinde, ortaklıktan ayrılma tek başına bu şartı 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 ilgili bölümlerdeki usul ve 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 ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

### **34. Olumsuz Rapor veya Tespiti Bulunan Mükelleflerden Doğrudan Mal veya Hizmet Alan Mükelleflerin KDV İadeleri Nasıl Yapılacak?**

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükellefler tarafından, iade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla ibraz edilen yüklenilen KDV ve indirilecek KDV listelerinde;

- 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, iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre yerine getirilir. Teminatlar vergi inceleme raporunun sonucuna göre 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 yukarıdaki 24 ve 25. bölümdeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı indirim KDV tutarlarından çıkararak mükelleflerin iade talepleri iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Olumsuzlukların giderilmemesi veya bu kısma ilişkin teminat verilmemesi halinde, talep edilen iade tutarının olumsuzluk bulunmayan kısmının iadesi yukarıda belirtildiği şekilde yapılır, olumsuzluk bulunan kısmın iadesi ise vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti dışında olumsuzluk bulunanlardan alım yapan mükelleflerin, olumsuzluğa ilişkin tarihten sonra herhangi bir belgeyi içermeyen iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla ibraz edilen yüklenilen KDV ve indirilecek KDV listelerinde olumsuzluğun bulunduğu döneme ilişkin alış bulunması durumunda, bu alış belgelerinin gerçekliğinin ve doğruluğunun ispatı veya indirim KDV tutarlarından çıkarılması veyahut iki kat teminat gösterilmesi suretiyle, diğer kısmın iadesi ilgili bölümde belirlenmiş usul ve esaslara göre yapılır. Teminat vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

Olumsuzlukların giderilmemesi veya bu kısma ilişkin teminat verilmemesi halinde, talep edilen iade tutarının olumsuzluk bulunmayan kısmının iadesi yukarıda belirtildiği şekilde yapılır, olumsuzluk bulunan kısmın iadesi ise vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

Olumsuz rapor veya tespit kapsamında iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması gereken mükelleflerin bu durumlarının ortadan kalkması halinde, bunlardan alım yapanların iade taleplerinde de aynı usul ve esaslar geçerli olur.

### 35. Geçiş Hükümleri

6736, 7143, 7326 ve 7440 sayılı Kanunlar kapsamında ilgili takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak KDV artırımında bulunarak, KDVGUT'nin (IV/E-13, 14, 15, 16) bölümlerinde yer alan düzenlemelerden yararlanmış olan mükellefler hakkında, artırım koşullarını ihlal etmemiş olmaları koşuluyla artırımda buldukları yıl/yıllar için sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma, defter ve belge ibraz etmeme ve beyanname vermeme olumsuz tespitleri kapsamında işlem tesis edilmez.

Ancak, bu mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için sahte belge kullanma olumsuz tespiti yapılması halinde, yukarıdaki 24 ve 25. bölümde yer alan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin düzeltme işlemi neticesinde artırımda bulunulmayan bir yılda tarhiyat yapılması gerekiyorsa, mükellefe olumsuzluklar kapsamında işlem yapılmasa dahi düzeltme işlemi yapılır.

Ayrıca, bu mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit edildiğinde, yukarıdaki 34. Bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılır.

Bu Tebliğ taslağının yürürlüğe girdiği tarihten önce, ilgili diğer mevzuatta bu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan Tebliğin (IV/E) bölümüne yapılmış atıflar, bu Tebliğin yürürlüğe girmesi halinde, yürürlük tarihinden itibaren tebliğ taslağının yukarıdan beri açıklanan bölümlerine (Tebliğ Taslağının IV/A2 Bölümüne) yapılmış sayılır.

### 36. Sonsöz

Son yasal düzenlemelerle, Katma Değer Vergisi Kanunu'na ufaklık bir cümle eklendiğine bakıp aldanmayalım. Bu cümlenin çok büyük bir etkisi olacak ve yeni dönemde KDV iadelerinin ne şekilde yapılacağına yön verecek gibi görünüyor.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, yapılan bir cümlelik yasal değişikliğe dayanarak, inanılmaz derecede ayrıntılı ve kapsamlı bir tebliğ taslağı hazırlamış, uygulamaya koymak istediğı yeni sistemle, yasal boşluklardan yararlanarak haksız yere KDV iadesi almaya çalışanları engellemeye çalışacaktır.

Ancak, hazırlanan bu yeni sistem, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananları engellemeye çalışırken, bazen ister istemez bunlarla temasta bulunan düzgün çalışan mükellefleri de olumsuz şekilde etkileyebilir. Deyim yerindeyse, kurunun yanında yaş da yanabilir.

Bu nedenle, yeni dönemde KDV iadelerini sorunsuz olarak almaya devam etmek isteyen mükelleflerin, mal ve hizmet aldıkları tedarikçilerini daha yakından tanımaları, mümkün olduğunca vergisel ödevlerini süresinde ve tam olarak yerine getiren düzgün yerlerden mal ve hizmet satın almak konusunda dikkatli olmaları önem kazanıyor.