Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği Seri No 52

31.10.2024 Tarihli 32708 Sayılı Resmi Gazete - Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 52)

31.10.2024 Tarihli 32708 Sayılı Resmi Gazete

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO:52)

MADDE 1- 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-4.) bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Öte yandan, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretlerinin davayı kaybeden tarafından doğrudan ya da icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda serbest meslek makbuzunun davayı kaybeden adına düzenlenmesi gerekmektedir.”

MADDE 2- Aynı Tebliğin (I/C-2.1.2.5.) bölümünün birinci paragrafında parantez içinde yer alan “Tebliğin” ibaresinden sonra gelmek üzere “(I/C-2.1.3.2.2.) bölümü,” ibaresi eklenmiştir.

MADDE 3- Aynı Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.), (I/C-2.1.5.2.2.), (II/A-1.1.4.1.2.), (II/A-1.1.4.2.2.2.), (II/A-1.2.4.2.), (II/A-2.3.1.), (II/A-3.4.2.), (II/A-4.4.2.), (II/A-5.11.2.), (II/A-8.13.2.), (II/A-9.8.2.), (II/B-1.5.1.), (II/B-1.5.2.), (II/B-1.5.3.1.1.), (II/B-1.5.3.1.2.1.), (II/B-1.5.3.1.2.2.), (II/B-1.5.3.2.), (II/B-2.4.1.), (II/B-3.4.2.), (II/B-4.4.1.), (II/B-5.7.2.), (II/B-6.4.1.), (II/B-7.5.2.), (II/B-8.3.2.), (II/B-9.2.2.), (II/B-10.5.2.), (II/B-11.5.2.), (II/B-12.6.2.), (II/B-13.4.2.), (II/B-14.5.2.), (II/B-15.4.4.), (II/B-16.4.2.),

(II/B-17.4.2.), (II/C-1.3.1.), (II/C-1.3.2.), (II/C-2.3.2.), (II/Ç-1.3.2.), (II/Ç-2.5.2.), (II/E-1.3.2.), (II/E-2.4.1.2.), (II/E-3.4.2.), (II/E-4.4.2.), (II/E-5.4.2.), (II/E-7.4.2.), (II/E-7/A.5.2.), (II/E-8.4.2.), (II/E-9.5.2.), (II/E-10.4.2.), (II/E-11.5.2.), (II/E-12.4.2.), (III/B-3.2.1.), (III/B-3.2.4.), (III/B-3.2.5.) ve (III/B-3.4.3.) bölümleri ile Örnek hariç olmak üzere (III/B-3.3.) bölümünde yer alan "10.000 TL" ibareleri "50.000 TL" olarak değiştirilmiştir.

MADDE 4- Aynı Tebliğin (II/B-1.1.) bölümünün;

a) İkinci paragrafından sonra gelen Örnek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"**Örnek:** Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe yapılacak gemi tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin gemiyi iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir."

b) Dördüncü paragrafından sonra gelen Örnekte yer alan "Yat işletmeciliği ile uğraşan" ibaresi "Deniz taşıma araçlarının işletilmesi faaliyetinde bulunan" olarak ve "yat" ibaresi "gemi" olarak değiştirilmiştir.

c) Sekizinci paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve aynı bölüme mevcut sekizinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde düzenlenen istisna uygulamasının amacı, ülkenin deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabetin tahammül edebilecek duruma getirilmesi olup, bu amaca yönelik olarak istisna kapsamındaki araç ve tesisler aşağıda belirtilmiştir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları kapsamına, tanker gemileri, kuru dökme yük gemileri, konteyner gemileri, Ro-Ro gemileri, kruvaziyer tipi yolcu gemileri, feribot, deniz otobüsü, balıkçı gemileri gibi araçlar ile bunların ana motorları girmektedir. Ayrıca yüzer tesis ve araçlar da istisna kapsamındadır. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de bu kapsamda KDV'den istisnadır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları istisnadan yararlanacak deniz taşıma araçları kapsamına girmemektedir. Bu araçların gövde boyunun 24 metreyi aşması halinde bunların kiralanması veya çeşitli şekillerde

işletilmesi faaliyetinde bulunanlar tarafından temininde istisnadan yararlanılması mümkün olup, özel kullanıma yönelik olarak temininde ise istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

Deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, şişme bot gibi araçların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yüzer tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su ürünleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilemez.

Ayrıca, tarak gemisi, yangın söndürme gemisi, kılavuz botu, palamar botu, petrol toplama gemisi gibi deniz hizmet araçları istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçları kapsamına, uçak, helikopter ile bunların ana motorları girmektedir.

Kokpit haricinde yolcu taşıma kapasitesi bulunmayan hava araçları, eğitim, ilaçlama ve yangın söndürme amaçlı kullanılan uçak ve helikopterler, motorlu paraşütler, balonlar, planörler ile simülatör olarak adlandırılan cihazlar istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli demiryolu taşıma araçları kapsamına, tren, lokomotif, vagon ile bunların ana motorları girmektedir.”

ç) Mevcut onuncu paragrafı ile aynı paragraftan sonra gelen Örnek yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 5- Aynı Tebliğin (II/B-1.2.) bölümünün on üçüncü paragrafından sonra gelen Örnekte yer alan “yatın” ibaresi “geminin” olarak, “yat işletmeciliği ile uğraşan” ibaresi “yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 6- Aynı Tebliğin (II/B-1.3.3.) bölümünün üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmış, aynı bölüme mevcut üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş ve aynı bölümde yer alan Örnek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Söz konusu istisna, imal ve inşa faaliyetinde bulunanların yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımında uygulanır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan

deniz araçlarının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanmaz. Bu araçlardan gövde boyu 24 metreyi aşanların imal ve inşasına ilişkin mal ve hizmet alımlarında ise istisna uygulanması mümkün olup, bu araçların ticari veya özel kullanıma yönelik olup olmadığı imalat aşamasında belli olmadığından istisna uygulamasına etkisi bulunmamaktadır. İstisna kapsamında imal ve inşa edilen bu araçların tesliminde, alıcının faaliyetinin bu araçların kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olması şartının sağlanması halinde istisna uygulanması mümkündür.”

“**Örnek:** Gemi inşa izin belgesinde gövde boyu 40 metre olan tekneyi inşa eden tersane işletmesinin bu teknenin imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları KDV’den istisna tutulur.

İstisna kapsamında inşa edilen teknenin, özel kullanıma konu edilmek üzere satılması halinde bu teslime ilişkin istisna uygulanmaz ve KDV hesaplanır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmez.”

+MADDE 7- Aynı Tebliğin (II/B-2.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“**2. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna**

3065 sayılı Kanunun 7524 sayılı Kanunla değiştirilen (13/b) maddesinde, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar ile özel tekne ve yatlar hariç olmak üzere deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca Kanunun 13 üncü maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinin gerekçesinde, ülkenin deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabetin tahammül edebilecek duruma getirilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir.

Bu kapsamda 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesindeki istisnanın uygulanması için hizmetin;

- Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde,

- Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ile hava taşıma araçları için

yapılması gerekmektedir.

2.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Alanlar

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için hizmetin, liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilmesi gerekir.

Liman olarak belirlenen yerler; sınırları idare tarafından belirlenen, gemilerin bağlama ve beklemelerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri büyüklükte rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girişin kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir.

Hava meydanı (alanı) olarak belirlenen yerler ise; sınırları idare tarafından belirlenen, karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatımlar dahil hava taşıma araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, söz konusu hava taşıma araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri ve ayrıca, hava seyrüsefere ilişkin hizmetlerin yerine getirilmesi amacına yönelik olarak hava meydanı uzantısı olarak faaliyet göstermek üzere kurulmuş hava seyrüsefer istasyonları/hava seyrüsefer tesislerini kapsamaktadır.

2.1.2. İstisna Kapsamında Yer Alan Araçlar

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına;

-Yük taşımaya elverişli deniz taşıma araçları,

-Yolcu taşımaya elverişli gövde boyu 24 metreyi aşan özel kullanıma yönelik olmayan deniz taşıma araçları,

-Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçları

girmektedir.

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde 7524 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye göre gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar, özel tekne ve özel yatlar deniz taşıma aracı olarak kabul edilmediğinden bu araçlara limanlarda verilen hizmetler istisna kapsamına girmemektedir.

18/1/2023 tarihli ve 32077 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Teknelerin Donatımı ve Özel Tekneleri Kullanacak Kişilerin Yeterlikleri Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; özel tekneler, ticari amaç olmaksızın münhasıran gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ulusal standarda göre ölçüldüğünde gövde boyu 2,5 metre (dahil) ile 24 metre (dahil) arasında olan ve bağlama kütüğüne veya gemi siciline kaydedilerek bağlama kütüğü ruhsatnamesi veya gemi sicil tasdiknamesi düzenlenmiş olan tekneler olarak tanımlanmıştır.

Bu çerçevede, yük taşıma amaçlı olmayan gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları, deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları gibi araçlar için verilen hizmetler istisna kapsamında değildir.

Gövde boyu 24 metreyi aşan araçlar için, faaliyetin bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmasına bağlı olarak istisnadan yararlanılması mümkündür. Özel kullanıma yönelik deniz araçları için herhangi bir nitelik aranmaksızın istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

2.1.3. İstisna Kapsamında Yer Alan Hizmetler

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanları olarak belirlenen yerlerde yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ve hava taşıma araçları ile bunların yük ve yolcularına verilen tahmil ve tahliye, pilotaj, römorkaj, palamar, uçak ve gemilerin parkı hizmetleri de dâhil olmak üzere, bu araçlar için seyrüsefere ilişkin verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler ile yükün gemiden karaya, karadan gemiye, gemiden gemiye veya benzeri yüzer vasıtalara aktarılması hizmeti, vinç hizmeti, kilitleme ve bağlama, kilit ve bağ çözme hizmeti, nezaret hizmeti, ambar kapağı açma/kapama hizmeti, gemi işgaliye, gemi fuzuli işgaliye hizmeti, gemi aktarma, gemilerin atıklarının alınması, limana gelen konteynerlerin transit gönderilmesi hizmeti girmektedir.

Ancak, bu araçlarla gelenlere verilen yeme, içme, konaklama, emanet, araç kiralama, otopark, gayrimenkul (iş yeri) kiralama gibi hizmetler ile konteyner içi bağlama/çözme hizmeti, ardiye, terminal hizmetleri, konteyner dolum/boşaltma, konteyner tam tespit, konteyner muayene/numune alma, konteyner tamir, konteyner temizleme (yıkama-kurutma), konteyner nakliye hizmetleri, konteyner tartı hizmeti, konteyner içi aktarma hizmeti, konteynere elektrik verilmesi ve uluslararası gemi ve liman tesisi güvenlik hizmeti (ISPS) istisna kapsamında değildir.

İstisna sadece hizmetleri kapsamakta olup, mal teslimleri bu istisna kapsamına girmemektedir.

İstisna kapsamındaki hizmetin nev'inin yanı sıra hangi deniz taşıma araçları veya hava taşıma araçları için verildiğinin de faturada gösterilmesi şarttır.

2.2. İstisna Uygulaması

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde, deniz ve hava taşıma araçları ile bunların yük ve yolcularına Tebliğin (II/B-2.1.3.) bölümünde sayılan hizmetlerin verilmesi KDV'den istisnadır.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerler dışındaki alanlarda yapılan hizmetler yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ve hava taşıma araçları ile bunların yük ve yolcuları için yapılsa bile, bu hizmetlere istisna uygulanması mümkün değildir. Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ve hava taşıma araçları dışındaki araçlara verilen hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

Hizmetin liman ve hava meydanı işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından deniz ve hava taşıma araçlarına ifa edilmesi istisna uygulamasına engel değildir.

Bu hizmetlerin araç ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması veya hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından gerçekleştirilmesi istisna uygulamasını etkilemez.

Bu kapsamda, KDV'den istisna olarak temin edilen hizmetlerin Türk acenteler tarafından araç ve yük sahiplerinin bağlı olduğu yabancı acentelere yansıtılması da KDV'den istisnadır. Ancak, bu istisna uygulamasına ilişkin acenteler tarafından iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna tek aşamalıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Bu mükelleflerin

istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili mal ve hizmet alımları ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Dolayısıyla, alt yükleniciler (taşeronlar) tarafından verilen ve asıl yükleniciye (ilk safhaya) fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) maddesi hem de (17/4-ö) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilen ve 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Hava meydanı işleticisi kuruluşlar tarafından, "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için seyrüsefere ilişkin Tebliğin (II/B-2.1.3.) bölümünde sayılan hizmetler kapsamında KDV'den istisnadır. Bu istisna kapsamında havayolu şirketlerinin bilet bedelleri içinde yer alan yolcu servis ücretleri, bilete ilişkin KDV matrahına dâhil edilmez.

Ayrıca, "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında verilen hizmetlere ilişkin tutarların havayolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, 2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Yolculara verilen söz konusu hizmetler, yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçlarının seyrüseferleri ile ilgili hizmetlerdir. Bu nedenle, sözü edilen Kararname ile belirlenen asgari tutar, her bir araçta yolculuk eden yolcu sayısına göre hesaplanarak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak uygulanır.

Her bir yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma aracında seyahat eden yolculara ait toplam yolcu servis ücretlerinin asgari tutarın altında olması halinde istisna uygulanmaz, bu toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV, havayolu şirketlerince beyan edilir. Toplam tutarın asgari tutar ve üstünde olması halinde ise istisna kapsamında işlem yapılır.

Araç başına hesaplanan “Yolcu Servis Ücreti” tutarlarının istisna kapsamı dışında olması ve yukarıda belirtildiği şekilde havayolu şirketlerince KDV hesaplanıp beyan edilmesi ve KDV indirim mekanizmasının işletilebilmesi bakımından, hava meydanı işleticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsili amacıyla havayolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanır ve işleticiler tarafından beyan edilir.

2.3. Beyan

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 305 kod numaralı “Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Verilen Hizmetler” satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazmalıdır.

2.4. İade

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde yapılan hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

2.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL’yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi

inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.”

MADDE 8- Aynı Tebliğin (II/B-4.4.1.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.”

MADDE 9- Aynı Tebliğin (II/B-5.2.) bölümünün ikinci paragrafının (c) bendi ile üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve aynı bölüme mevcut üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Belediyeler, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, devlet üniversiteleri, devlet hastaneleri ve benzeri kurumlar, kamusal ve beledi hizmetler sunmaları nedeniyle ticari faaliyetleri olmayacağından bunlara verilen yatırım teşvik belgelerine istinaden bu kurum ve kuruluşlar adına 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi kapsamında KDV istisna belgesi verilmesi mümkün değildir. Öte yandan, adı geçen kurum ve kuruluşlar tarafından yatırım teşvik belgesine konu işleme ilişkin bir iktisadi işletme açılması ve bu işletmenin ayrı bir KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesi, belge kapsamında alınan makine ve teçhizat ile yazılım ve gayri maddi hakların iktisadi işletmenin bilanço veya aktifine kaydedilerek satın almanın gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi halinde iktisadi işletme adına istisna belgesi verilmesi mümkündür.

İktisadi işletme tarafından yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan makine-teçhizat ve araçların kiralanması veya işletilmesine yönelik olarak bünyesinde bulunduğu ilgili kurum dahil müşterilerine düzenleyeceği faturalarda KDV hesaplanması ve hesaplanan KDV’nin 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. İktisadi işletmenin bünyesinde bulunduğu

kuruma verdiği hizmet karşılığında bedel belirlenmemişse 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacağı tabiidir.”

MADDE 10- Aynı Tebliğin (II/D-2.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan “(5/a ve 7 nci fıkraları hariç olmak üzere)” ibaresi “[birinci fıkrasının (3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendi hariç olmak üzere]” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 11- Aynı Tebliğin (II/D-2.1.) bölümünün birinci paragrafının ikinci cümlesinde yer alan “beşinci fıkrasının (a) bendi ile yedinci fıkrasında” ibaresi “birinci fıkrasının (3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendinde” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 12- Aynı Tebliğin (II/E-12.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“**13. Afet Bölgesi Olarak Kabul Edilen Yerlerde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimine İlişkin İstisna**

7524 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 45 inci maddede,

“6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına 1/1/2024 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler ile bu yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

13.1. İstisnanın Kapsamı

13.1.1. Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetler

İstisna, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına yönelik yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarını kapsamakta olup, söz konusu taşınmazların yapımına ilişkin altyapı işleri, site içi yollar, istinat duvarı, perde duvarı, çevre duvarı ve benzerlerine ilişkin mal ve hizmet alımları da istisna kapsamında değerlendirilir.

Çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, spor alanı ve benzerlerinin yapımına ilişkin mal ve hizmet alımları ise istisna kapsamında değerlendirilmez.

Ayrıca, istisna kapsamına giren taşınmazların mütemmimi niteliğindeki mutfak dolabı, sökülüp taşınamayacak olan banyo dolabı ve vestiyer, panel radyatör, kombi, duşakabin, küvet ve benzerleri istisna kapsamındadır. Mobilya, beyaz eşya, perde, avize, televizyon ve benzeri eşyalar ise istisna kapsamında değerlendirilmez.

3065 sayılı Kanunun geçici 45 inci maddesi 1/1/2024 tarihinden itibaren 31/12/2025 tarihine kadar yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

Yabancı devlet kurum ve kuruluşlarının 1/1/2024 tarihi ile istisna belgesinin alındığı tarih arasında bu Tebliğin (II/E-13.1.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde istisna kapsamında olan ancak KDV ödemek suretiyle temin ettikleri mal ve hizmetlerle ilgili olarak bu Tebliğin (I/C-1.1.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli düzeltme işlemleri yapılır. Bu düzeltme işlemleri sonucu fazla veya yersiz olarak ödenmiş olan vergi satıcılara iade edilir.

13.1.2. Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimi

İstisna, yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların 31/12/2025 tarihine kadar yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimini kapsamaktadır.

Konut niteliğinde olmayan iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi istisna kapsamında değildir.

13.2. Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılan Bağışlar

Yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından inşa ettirilen konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazlar ile bu kurum ve kuruluşlar tarafından temin edilen konutların genel bütçeli kamu idarelerine bedelsiz tesliminin 3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamında KDV’den istisna olacağı tabiidir.

13.3. İstisnanın Uygulanması

13.3.1. Genel Olarak

Genel bütçeli kamu idarelerine yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından bağışlanacak konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşası ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere temin edilen konutlara ilişkin olarak genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında protokol düzenlenir.

Genel bütçeli kamu idareleri ibaresi, devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde sayılan kamu idarelerini kapsamaktadır.

Yabancı devlet kurum ve kuruluşları, taşınmazların inşasına ilişkin alınacak mal ve hizmet listesi (EK:33A) ile konutlara ilişkin bilgileri içeren listeyi (EK:33B) genel bütçeli kamu idaresiyle imzalanmış protokolün bir örneğiyle birlikte, taşınmazların/konutların bulunduğu yer Defterdarlığına istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Defterdarlık, talebin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığını değerlendirir ve (EK:33)'te yer alan istisna belgesini ve eki listeyi onaylayarak yabancı devlet kurum ve kuruluşuna verir.

Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili teslim veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

Ayrıca, istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

Satıcı mükellefin iade talebi, istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

13.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında yer alan taşınmazların inşasına ilişkin mal teslim eden ve hizmet ifa edenler, bu işlemlerini teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV

beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 342 kod numaralı “Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Taşınmazların İnşasına İlişkin İstisna” satırı aracılığıyla beyan ederler.

Diğer taraftan, bu istisna kapsamında yer alan konutları teslim edenler, bu işlemlerini teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 343 kod numaralı “Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimine İlişkin İstisna” satırı aracılığıyla beyan ederler.

Bu satırların “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, “Yüklenilen KDV” sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazmalıdır.

13.5. İade

Bu istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- İstisna belgesi ve eki listenin örneği

13.5.1. Mahsuben İade

Bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

13.5.2. Nakden İade

Bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir.

Teminat verilmesi halinde iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

13.6. Müteselsil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen yabancı devlet kurum ve kuruluşlarının, istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini teslim ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde ziyaa uğratılan vergi, ceza, faiz ve zamlardan teslim veya hizmeti yapan mükellefler sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aranmaksızın istisna kapsamında işlem yapılır.

Yabancı devlet kurum ve kuruluşlarının istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti, protokole göre teslim edilmesi gereken istisna kapsamında yer alan taşınmazların tamamlanmadığının ya da protokole uygun olarak yapılmadığı veya teslim edilmediğinin tespiti durumlarında, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır."

MADDE 13- Aynı Tebliğin (II/F-4.3.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "mükerrer indirime yol açmayacak şekilde" ibaresinden sonra gelmek üzere "Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre" ibaresi eklenmiş ve aynı bölümün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar ve Örnek eklenmiştir.

"7524 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile yapılan düzenlemeyle, anılan maddenin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihi itibarıyla faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden işletme ve şirketlerin devreden KDV tutarlarının, yeni işletme veya şirketler tarafından indirime konu edilebilmesi vergi incelemesi şartına bağlanmıştır. Devreden KDV tutarlarının indirim hesaplarına

alınabilmesi için devir, bölünme, nevi değişikliği sonucu oluşan yeni işletme ya da şirket tarafından öncelikle bağlı bulunulan vergi dairesine konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması hususunda bir talep dilekçesi ile başvurulması gerekir. Söz konusu talep ilgili vergi dairesince inceleme yapmaya yetkili ilgili denetim birimine ivedilikle aktarılır.

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda uygun görülen indirim KDV tutarı, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihi kapsayan dönem beyannamesinde yeni işletme ya da şirket tarafından indirim konusu yapılabilir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 20/8/2024 tarihinde (B) A.Ş.ye devrolmuştur. Devir tarihi itibarıyla (A) Ltd. Şti.nin devreden KDV tutarı 10.000.000 TL'dir. (B) A.Ş. devreden KDV tutarını indirim hesaplarına alabilmek için bağlı bulunduğu vergi dairesine 2/9/2024 tarihinde inceleme yapılması talebi ile başvurmuştur.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 15/1/2025 tarihinde intikal etmiş olup, raporun sonuç bölümünde 7.000.000 TL tutarında devreden KDV'nin (B) A.Ş. tarafından indirim hesabına alınabilmesi uygun bulunmuştur. (B) A.Ş. tarafından bu tutar 2025/01 dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir."

MADDE 14- Aynı Tebliğin (IV/A) bölümünün başına aşağıdaki A1 ve A2 bölümleri eklenmiş ve mevcut A bölümü A3 olarak teselsül ettirilmiştir.

"A1. GENEL AÇIKLAMA

3065 sayılı Kanunun (29/1) maddesine göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler ile ithal edilen mal ve hizmetlere ilişkin ödenen KDV'nin indirimi mümkündür. Kanunun (29/2) maddesine göre, vergilendirme dönemleri itibarıyla yapılan bu indirim sonucu hesaplanan KDV'nin, indirim KDV'den fazla olması halinde aradaki fark Hazineye ödenmekte, indirim KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması halinde ise aradaki fark sonraki dönemde indirim konusu yapılmak üzere devretmektedir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre, Kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi ve Kanunun indirim ve iade hakkı tanınan geçici maddeleri ile 3065 sayılı Kanunun (29/2) maddesi kapsamındaki indirimli orana tabi işlemler

uyarınca, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması halinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, Bakanlığımızca tespit edilen usul ve esaslara göre iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, 3065 sayılı Kanunun (9/1) maddesi ndeki yetki uyarınca kısmi tevkifata tabi işlemlere ilişkin tevkif edilen KDV'nin satıcılara iade edilmesi mümkündür. İade hakkı doğuran bir işlem bulunmaması halinde yüklenilen ve sonraki döneme devreden KDV'nin iadesi söz konusu değildir.

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesi nde yapılan değişiklik ile iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin KDV iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme raporu ifadesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinde Bakanlığımızın; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetki çerçevesinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin, Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmesi uygun görülen işlemlere ilişkin yapılan kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede mevzuata uygun şekilde giderilmesi gerekir. Eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede giderilememesi halinde iade talebi 15 gün içinde incelemeye sevk edilir ve düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılır. Bu kapsamda

incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %150’si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

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

A2. İADELERİ VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR

1. Kapsam ve Tanımlar

1.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinde, iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu hüküm altına alındığından, hakkında bu bölümde sayılan olumsuz rapor ve tespitler bulunan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Olumsuz rapor ve tespitlerin niteliğine göre belirlenen teminatların verilmesi halinde bu mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir, ancak teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

1.2. Belge Kavramı

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

Örneğin, sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı

olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi bu bölüm kapsamında işlem yapılmasını gerektirmez. 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, 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlenmesi ve bunların kullanılması da aynı kapsamdadır.

1.3. İade Talepleri Vergi İnceleme Raporuna Göre Yerine Getirilecek Mükellefler

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan veya bu mükelleflerle ilişkili olan aşağıdaki mükelleflerin iade 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 ve adresinde bulunamama 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.

1.4. Olumlu Rapor

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

KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için, 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 olmadığının tespiti gerekir.

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 olmadığının tespiti gerekir.

İndirilecek KDV tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmamakla birlikte, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğine ilişkin tespit içeren raporun olumlu rapor olarak değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Sadece vergi incelemesi yapılan dönemi takip eden döneme/dönemlere ait KDV beyanlarının düzeltilmesi amacıyla düzenlenen raporlar ile yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar “olumlu rapor” olarak değerlendirilmez.

1.5. Olumsuz Rapor

Olumsuz rapor, Tebliğin (IV/A2-3) ve (IV/A2-4) bölümlerinde belirtilen hususları içeren ve bu mükelleflerin iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini gerektiren rapordur.

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

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar “olumsuz rapor” olarak değerlendirilmez.

2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirilmesi

2.1. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler

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

a) 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,

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

c) 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 bulundukları teşebbüsler (Ortaklık payı (%10)’un altında olan ortaklar Tebliğin (IV/A2-10) bölümüne göre değerlendirilir.),

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

d) 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 (Ortaklık payı (%10)’un altında olan ortaklar Tebliğin (IV/A2-10) bölümüne göre değerlendirilir.)

tarafından yapılan KDV iade talepleri, hakkında rapor düzenlenen mükellefin mükellefiyetinin terkin edildiği tarih itibarıyla münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

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

Mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin temin edilememiş olması halinde, fatura dönemleri itibarıyla ticari bir işinin olup olmadığı, mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği, herhangi bir vergi ödeyip ödemediği gibi hususlar dikkate alınarak münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin tespit edilmesi halinde, bu bölüme göre işlem yapılması gerekmektedir.

Bu mükelleflerin iade talepleri;

- Haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali veya

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesinde belirtilen durumları vergi inceleme raporuna bağlanarak 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

Tebliğde belirlenmiş usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Birinci paragrafın (d) bendinde sayılanlar hakkında, daha sonraki dönemlere ilişkin olumlu rapor düzenlenmesi halinde, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih itibarıyla, mükellefler ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilir.

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 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 Tebliğin (IV/A2-3.2) bölümüne göre işlem tesis edilir.

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

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

Bu nedenle, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak değerlendirilebilmeleri için haklarında Tebliğin (IV/A2-3.2), (IV/A2-3.3), (IV/A2-4.2) ve (IV/A2-4.3) bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir. Bu durumda bulunan mükellefler hakkında ise ilgili bölüme göre işlem yapılır.

3. Sahte Belge Düzenleyen veya Kullananlar

3.1. Sahte Belge Kavramı

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

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

- İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),

- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,

- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,

- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,

- Muhasebecisine yönelik tespitler,

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

- Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,

- Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında bu bölüm (IV/A2) kapsamında işlem yapılmaz.

Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, mükellefler hakkında sadece ihbar veya şikâyet bulunması da yeterli değildir.

3.2. Haklarında Sahte Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

Sahte belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında sahte belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, Tebliğin (IV/A2-3.1) bölümünde yer alan hususları içerecek şekilde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapor “sahte belge düzenleme olumsuz raporu”, bu rapordan hareketle sahte olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef de “sahte belge düzenleyen” olarak kabul edilir.

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.

3.3. Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar

Sahte belge düzenleme tespiti, bir mükellefin sahte belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazıyla veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılaına girmesidir. Bu

kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

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

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

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 ıttılaına girmesini takip eden günden itibaren beş işgünü içinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılır.

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

Tutanağın düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren beş işgünü içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesindeki müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından; yoklama sonucunda düzenlenen tutanak, mükellefin tarh zamanaşımı süresi içindeki

dönemlere ilişkin beyannameleri ve Ba-Bs bildirimleri, nezdinde daha önce yapılmış yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alım-satım ilişkisi içinde olduğu mükelleflere ilişkin bilgiler ve vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar (vergi inceleme bilgileri, kira sözleşmesi, Yönetim Bilgi Sisteminde elektronik ortamda bulunan kayıtlar vb.) dikkate alınarak mükellefin, tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması halinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin vb.) uyumlu olup olmadığı değerlendirilir. Komisyon, gerek görmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama isteyebilir.

Yapılan değerlendirme neticesinde, komisyon üyelerinin kanaatiyle olumsuzluğun teyit edilmesi halinde bu mükellefler hakkında olumsuz tespite göre işlem tesis edilir.

3.4. Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldığını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir. Sahte belge 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 söz konusu belgelerin düzenleyicisi mükellef/mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadığına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadığına, ödemenin şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlara yer verilmesi,

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

- Sahte belge oldukları tespit edilmiş olan belgelerin tutar ve mahiyet bazında tetkik edilerek, bu belgelerde yer alan mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin

niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,

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

gerekir.

Tarhiyat önerilmemiş olması bu raporların olumsuz rapor vasfını değiştirmez.

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

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

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

- Defter ve belgelerini ibraz etmedikleri,

- KDV beyannamesini vermedikleri

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

Sahte belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda bu mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

3.5. Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

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

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

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

Kullandığı belgeye yönelik bir tespit veya rapor olmadığı sürece, sadece hakkında sahte belge düzenleme rapor veya tespiti bulunan mükelleften mal veya hizmet alımına dayanılarak alıcı mükellefin 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 213 sayılı Kanunun 370 inci 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 bu Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten 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 tespitin yapıldığı tarih itibarıyla iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

4. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullananlar

4.1. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kavramı

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

- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,

- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,

- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapılıp yapılmadığı,

- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında bu bölüm kapsamında işlem yapılmaz.

Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, mükellefler hakkında sadece ihbar veya şikâyet bulunması da yeterli değildir.

4.2. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

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

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

Hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı 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.

4.3. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar

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

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

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

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

4.4. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda bu mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

4.5. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

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

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemi kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, yanıltıcı olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde, bu mükellefler hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı 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 yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığını Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV

tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten 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 tespitin yapıldığı tarih itibarıyla iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat

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

Öte yandan, 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespite ilişkin yazının tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzeltebilecekleri düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 30/7/2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Buna göre, 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında yer alan uygulama kapsamında ön tespit ve izah değerlendirme komisyonlarınca yapılması gereken işlemler 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, mezkûr uygulama kapsamına girmeyen işlemler bakımından ise bu Tebliğin bu bölümündeki açıklamalar uygulanır.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmayı

yürüten birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılır. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili komisyona sunulur.

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

İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde olumsuz tespit kapsamında işlem yapılmaz. İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir.

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

213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası uygulaması kapsamında, 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 hiç indirim hesaplarına almadığını vergi dairesine tevsik etmesi ya da Tebliğin (IV/A2-7.2.) bölümünde yer alan şartlardan [dördüncü paragrafın (a) alt bendi hariç] birini sağlaması halinde, vergi incelemesi neticesi beklenmeksizin, iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

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

a) İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi.

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

Ödemenin 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

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

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

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

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

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.

6. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

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

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 getirilir.

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat

teminat gösterilmesi 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 çözülür.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

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

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

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

ç) 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.

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.

6.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanların İade Talepleri

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 getirilir.

- Sahte belge kullanımında dört kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat

teminat gösterilmesi 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 çözülür.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu bulunması nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

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

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

c) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporlarında tarhı öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi

veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,

ç) 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.

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.

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

7.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanların İade Talepleri

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

- Sahte belge düzenleme tespitinde dört kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinde ise üç kat

teminat gösterilmesi 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 çözülür.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

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

b) Haklarında düzenleme tespiti bulunan ve tespitin ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme

sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

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

ç) 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.

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.

7.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların İade Talepleri

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/A2-5) bölümündeki açıklamalar doğrultusunda ispat etmeleri kaydıyla iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş usul ve 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 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, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

a) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak

suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,

b) 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,

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

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

d) 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.

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.

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

Üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dışında kalan ve her bir iade hakkı doğuran işlem için işlemin niteliğine göre ayrıca belirlenmiş olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda, ilgili mükelleflerin iade talepleri de vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

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

9. Diğer Tespitler

9.1.Adresinde Bulunamama

Yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin mükellefiyet kaydının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 160 ıncı maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde, mükellefler

hakkında bu bölüm kapsamında işlem yapılır. Anılan madde kapsamında mükellefiyet kaydının terkini işleminin yoklama tarihinden de önce yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla bu bölüm kapsamına alınır.

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

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

Mükellefiyetin yeniden tesis edilmesi halinde henüz sonuçlanmayanlar da dâhil olmak üzere iade talepleri, mükellefiyetin tesis edildiği tarih itibarıyla ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

9.2. Defter ve Belge İbraz Etmeme

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellefin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

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

“Defter ve belge” ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır.

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

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

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

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

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde yer alan 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.

9.3. Beyanname Vermeme

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

10. Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanların Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortağı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler

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

- Bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri,

- Kendileri ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler,

- Kendileri veya bunların kanuni temsilcisi oldukları mükellefler

hakkında da uygulanır.

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

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor veya tespit bulunanların 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.

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

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. Teminat vergi inceleme raporu ile çözülür.

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

Verilen süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu bu Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı indirim KDV tutarlarından çıkaran 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.

12. Geçiş Hükümleri

6736, 7143, 7326 ve 7440 sayılı Kanunlar kapsamında ilgili takvim yıllarında faaliyette bulundukları dönemlere ilişkin olarak KDV artırımında bulunarak bu bölümün yürürlüğe girdiği tarihten önce bu bölümü ihdas eden Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan (IV/E-13, 14, 15, 16) bölümlerinde yer alan düzenlemelerden yararlanmış olan mükellefler hakkında, artırım koşullarını ihlal etmemiş olmaları koşuluyla artırımda bulundukları 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, Tebliğin (IV/A2-5) bölümünde yer alan hükümler 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 bulunduğunun tespiti halinde, Tebliğin (IV/A2-11) bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

Bu bölümün yürürlüğe girdiği tarihten önce, ilgili diğer mevzuatta bu bölümü ihdas eden Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan Tebliğin (IV/E) bölümüne yapılmış atıflar, bu bölümün yürürlük tarihinden itibaren Tebliğin (IV/A2) bölümüne yapılmış sayılır."

MADDE 15- Aynı Tebliğin;

a) (I/C-2.1.5.1.) bölümünün on üçüncü paragrafında yer alan "(IV/E)" ibareleri "(IV/A2)" olarak, "özel esaslara" ibaresi "KDV iadesinin vergi incelemesine" olarak, "özel esaslar uygulanmasına" ibaresi "Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların uygulanmasına" olarak, aynı bölümün on dördüncü paragrafında yer alan "genel esaslara" ibaresi "belirlenmiş diğer usul ve esaslara" olarak ve "özel esas" ibaresi "Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların" olarak,

b) (I/C-2.1.5.2.1.) ve (III/B-3.2.2.) bölümlerinde yer alan "(IV/A-2.1.1.)" ibareleri "(IV/A3-2.1.1.)" olarak,

c) (II/A-1.1.1.), (II/A-1.2.3.), (II/A-2.2.), (II/A-8.12.), (II/E-1.1.) ve (IV/A-7.) bölümlerinde yer alan “(IV/A)” ibareleri “(IV/A3)” olarak,

ç) (III/B-3.2.1.) ve (III/B-3.3.) bölümlerinde yer alan “(IV/A-2.1.2.)” ibareleri “(IV/A3-2.1.2.)” olarak,

d) Mevcut (IV/A) bölümünün ilk paragrafında yer alan “özel esaslara tabi” ibaresi “iadeleri vergi incelemesine tabi olan” olarak ve “(IV/E)” ibaresi “(IV/A2)” olarak,

e) (IV/A-2.2.), (IV/A-5.1.), (IV/A-5.3.) ve (IV/B-2.) bölümlerinde yer alan “(IV/A-3)” ibareleri “(IV/A3-3)” olarak,

f) (IV/A-3) bölümünün birinci paragrafının (a) alt bendinde yer alan “(IV/E)” ibaresi “(IV/A2)” olarak,

g) (IV/A-4.2.) bölümünde yer alan “Özel esaslara” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara” olarak, “(IV/A-3)” ibaresi “(IV/A3-3)” olarak ve “(IV/A-6.) bölümünün birinci paragrafının (iv) ayrımı ve üçüncü” ibaresi “(IV/A1) bölümünün sekizinci” olarak,

ğ) (IV/A-5.6.) bölümünde yer alan “özel esaslara” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara” olarak ve “(IV/A-3)” ibaresi “(IV/A3-3)” olarak,

h) (IV/B-1.1.) bölümünün ilk paragrafının (ç) alt bendinde yer alan “özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması” ibaresi “iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından vergi incelemesine tabi olmaması veya vergi incelemesine tabi tutulmuşsa gereken koşulları sağlayarak belirlenmiş diğer usullere dönmüş olması” olarak, ikinci paragrafının (a) alt bendinde yer alan “özel esaslara” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara” olarak ve dördüncü paragrafında yer alan “(IV/E)” ibaresi “(IV/A2)” olarak,

ı) (IV/B-3.) bölümünün son paragrafında yer alan “genel esaslara” ibareleri “belirlenmiş diğer usul ve esaslara” olarak ve “özel esaslara” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara” olarak,

i) (IV/C-1.) bölümünün ilk paragrafının (ç) alt bendinde yer alan “özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması” ibaresi “iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından vergi incelemesine tabi olmaması veya vergi incelemesine tabi tutulmuşsa gereken koşulları sağlayarak belirlenmiş diğer usullere dönmüş olması” olarak ve (d) alt bendinde yer alan “özel esaslara” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara” olarak,

j) (IV/C-2.) bölümünün son paragrafında yer alan “(IV/E)” ibaresi “(IV/A2)” olarak,

k) (IV/C-3.) bölümünün ilk paragrafının (ç) alt bendinde yer alan “özel esaslara” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara” olarak,

l) (IV/D-3.) bölümünün ilk paragrafında yer alan “özel esaslar” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümü hükümleri” olarak,

değiştirilmiştir.

MADDE 16- Aynı Tebliğin mevcut (IV/A-1.1.) bölümünün üçüncü paragrafının ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Tam istisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yüklendikleri KDV'nin, yüklenildiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmaksızın iadenin talep edildiği dönem beyannamesindeki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade talebi sonuçlandırılır.”

MADDE 17- Aynı Tebliğin (IV/A-6.) ve (IV/E) bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 18- Aynı Tebliğin (IV/B-1.2.2.) bölümünde yer alan “40.000.000 TL” ibaresi “100.000.000 TL” olarak, “10.000.000 TL” ibaresi “25.000.000 TL” olarak, “20.000.000 TL” ibaresi “50.000.000 TL” olarak, “50.000.000 TL” ibaresi “125.000.000 TL” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 19- Aynı Tebliğin (IV/C-1.) bölümünde yer alan “200.000.000 TL” ibaresi “500.000.000 TL” olarak, “50.000.000 TL” ibaresi “125.000.000 TL” olarak, “100.000.000 TL” ibaresi “250.000.000 TL” olarak, “250.000.000 TL” ibaresi “625.000.000 TL” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 20- Aynı Tebliğe ekteki EK 33, EK 33A ve EK 33B eklenmiştir.

MADDE 21- Bu Tebliğin;

a) 7 nci maddesi 1/9/2024 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

b) 10 uncu ve 11 inci maddeleri 1/11/2024 tarihinde,

c) 16 ncı maddesi Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girdiği tarihten geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

ç) Diğer maddeleri ise yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer.

MADDE 22- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

Mevzuatlara Dönmek İçin Tıklayınız. **Resmi Gazete İçin Tıklayınız.**

Ekler

“EK 33: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER İLE GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİMİNE İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C. ..... DEFTERDARLIĞI

Sayı: Konu: İLGİ:..... /..... /..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı Kanunun geçici 45 inci maddesinde yer alan istisna kapsamında bulunan taşınmazların inşasına ilişkin mal ve hizmetlerin/konutların temininin KDV’den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun geçici 45 inci maddesine göre, 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile İmzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşası dolayısıyla yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına 1/1/2024 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler ile bu yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi 31/12/2025 tarihine kadar KDV’den müstesnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E-13.) bölümü uyarınca .../.../20... tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden istisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetler/konutlar ekteki listede belirtilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Defterdar Tarih İmza

EK 33A: Genel Bütçeli Kamu idarelerine Bağışlanacak Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste **İşin Niteliği: Bağışı Yapan Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşu:**

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma					
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı/ Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura			
						Tarihi	No	Tutan	Miktarı
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
...									
...									
...									
...									

Defterdar Tarih İmza

EK 33B: Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslim Edilen Konutların Bilgisini İçeren Liste

Sıra No									
	Konutun		Satıcı Firma						İ C
	Sayısı	Adres Bilgisi (ada-parsel)	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				S A
					Tarihi	No	Tutarı	Miktarı	
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
...									
...									
...									
...									

Defterdar Tarih İmza

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 2 üncü maddesinin b bendinin 2. fıkrasının eski hali;

2. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin;

-Liman ve hava meydanlarında,

-Deniz ve hava taşıma araçları için,

yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; liman ve hava meydanlarında yapılmakla birlikte deniz ve hava taşıma araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanlarında yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dâhil olmak üzere, deniz ve hava taşıma araçları için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir.

Bu kapsamda deniz ve hava taşıma aracına verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. İstisna kapsamındaki hizmetin nev'inin yanı sıra, hangi deniz veya hava taşıma aracı için verildiğinin faturada gösterilmesi şarttır.

İstisna kapsamındaki liman ve hava meydanlarının sınırları, alanları İdare tarafından belirlenmiş ve liman veya hava meydanı olarak tanımlanmış yerler olması gerekmektedir.

Bu kapsamda liman, sınırları İdare tarafından belirlenen, gemilerin güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girişin kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir.

Hava meydanı (alanı) ise; karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatımlar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri ve ayrıca, hava seyrüsefere ilişkin hizmetlerin yerine getirilmesi amacına yönelik olarak hava meydanı uzantısı olarak faaliyet göstermek üzere kurulmuş hava seyrüsefer istasyonları/hava seyrüsefer tesislerini kapsamaktadır.

İstisna sadece hizmetleri kapsamakta olup, mal teslimleri bu istisna kapsamına girmemektedir.

2.2. İstisna Uygulaması

Hizmetin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.

Bu hizmetlerin gemi ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması veya hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından gerçekleştirilmesi istisna uygulamasını etkilemez.

Bu kapsamda, KDV'den istisna olarak temin edilen hizmetlerin Türk acenteler tarafından araç ve yük sahiplerinin bağlı olduğu yabancı acentelere yansıtılması da KDV'den istisnadır.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna, tek aşamalıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen ve fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Bu mükelleflerin istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili mal ve hizmet alımları ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Dolayısıyla, alt yükleniciler (taşeronlar) tarafından verilen ve asıl yükleniciye (ilk safhaya) fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

KDV uygulamasında bir işlemin hem tam istisna hem kısmi istisna kapsamına girmesi halinde bu işlem için öncelikli olarak tam istisnaya ilişkin usul ve esaslar uygulanmak suretiyle mükellefler indirim ve iade imkânından yararlandırılır.

Buna göre;

a) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve bu Tebliğin (II/B-2.1.) bölümünde belirtilen nitelikteki hizmetler, 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. **(Değişik: RG-16.10.2014-29147-N-1)** {tooltip}{end-texte} “(II/B-

1.2.1.)” ibaresi “(II/B-2.1.)” olarak değiştirilmiştir. {end-tooltip}

b) 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise Kanunun (17/4-o) maddesine göre KDV'den istisnadır.

c) Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) hem de (17/4-o) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

ç) Liman ve hava meydanlarında verilen ve 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Hava meydanlarında işletici kuruluşlar tarafından yolculara verilen hizmetlere ilişkin olarak "Yolcu Servis Ücreti" adı altında talep edilen ve havayolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticilerine aktarılan tutarlara konu işlemlerin istisna uygulaması karşısındaki durumu ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem tesis edilir.

Hava meydanı işleticisi kuruluşlar tarafından, yukarıda belirtilen "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için seyrüsefere ilişkin olarak verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler kapsamında KDV'den müstesnadır. Bu istisna kapsamında havayolu şirketlerinin bilet bedelleri içinde yer alan yolcu servis ücretleri, bilete ilişkin KDV matrahına dâhil edilmez.

Ayrıca, "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında verilen hizmetlere ilişkin tutarların hava yolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, 2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, KDV hariç 100 TL olarak belirlenmiştir. Yolculara verilen söz konusu hizmetler, hava taşıma araçlarının seyrüseferleri ile ilgili hizmetlerdir. Bu nedenle, sözü edilen Kararname ile belirlenen asgari tutar, her bir araçta yolculuk eden yolcu sayısına göre hesaplanarak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak

uygulanır.

Her bir hava taşıma aracında seyahat eden yolculara ait toplam yolcu servis ücretlerinin 100 TL'nin altında olması halinde istisna uygulanmaz, bu toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV, hava yolu şirketlerince beyan edilir. Toplam tutarın 100 TL ve üstünde olması halinde ise istisna kapsamında işlem yapılır.

Araç başına hesaplanan "Yolcu Servis Ücreti" tutarlarının istisna kapsamı dışında olması ve yukarıda belirtildiği şekilde hava yolu şirketlerince KDV hesaplanıp beyan edilmesi ve KDV indirim mekanizmasının işletilebilmesi bakımından, hava meydanı işleticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsili amacıyla hava yolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanır ve işleticiler tarafından beyan edilir.

2.3.Beyan

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 305 kod numaralı "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

2.4. İade

Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

2.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi,vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. **(Değişik: RG-21.04.2022-31816-N-41)** {tooltip}{end-texte} “5.000 TL” ibareleri “10.000 TL” olarak değiştirilmiştir. {end-tooltip}

2.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. **(Ek: RG-16.10.2014-29147-N-1)** {tooltip}Kaynak görsel bulunamadı{end-texte} “vergi inceleme raporuna” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya YMM raporuna” ibaresi; ikinci cümlesinde yer alan “vergi inceleme raporu” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya YMM raporu” ibaresi eklenmiştir. {end-tooltip}

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 2 üncü maddesinin b bendinin 4.4.1 fıkrasının eski hali;

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi,vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. **(Değişik: RG-21.04.2022-31816-N-41)** {tooltip}{end-texte} “5.000 TL” ibareleri “10.000 TL” olarak değiştirilmiştir. {end-tooltip}

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 1 üncü maddesinin c bendinin 2.1.5.2.1 fıkrasının eski hali; Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının, Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler. **(Değişik: RG-16.10.2014-29147-N-1)** {tooltip}{end-texte} **Eski hali;** Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal

sigortalar prim borçları ve fer'ileri için söz konusu olabilecektir. {end-tooltip}