

55 SERİ NOLU KDV GENEL TEBLİĞİ VE KDV UYGULAMASINDA SON GELİŞMELER

NIHAT UZUNOĞLU
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

ATİK NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİNİN İADESİ

TEBLİĞDE YAPILAN AÇIKLAMALARLA İLGİLİ TEREDDÜTLÜ KONULAR

- 1) Tebliğde yapılan düzenlemenin yürürlük tarihi ve uygulanacağı işlemler,
- 2) Tebliğde ATİK nedeniyle yüklenilen verginin indirim yoluyla giderilemeyen kısmının iade konusu yapılabileceği kuralı konulduktan sonra örnekte Şubat ve devam eden dönemlerde devreden KDV'nin ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den (Örneğe göre 1.000.000) Yüksek olduğunun varsayıldığı ifade edilmiştir. Bu ifadeden ATİK nedeniyle yüklenilen verginin indirim yoluyla giderilip giderilmediğinin tespitinin ATİK nedeniyle yüklenilen vergi – devir KDV mukayesesi yapılarak tespit edileceği sonucunu çıkarabilir miyiz? Eğer bu mukayese yapılacaksa yüklenilen vergiye pay verildikten sonra kalan kısım mı yoksa ödenen verginin tamamı mı mukayese edilecek.
- 3) Bu mukayese ATİK'in alındığı dönemden itibaren mi yoksa kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren mi yapılacaktır. Örnekteki ATİK Aralık döneminde alınmış Ocak döneminde kullanılmaya başlanmış ancak yüklenilen verginin 200.000 liralık kısmının Ocak döneminde indirim yoluyla giderildiği ifade edilmiştir. ATİK'in alındığı Aralık ile ilgili bir ifadeye yer verilmemiştir. Bu durum özellikle yapılmakta olan yatırımlar hesabında yer alan harcamalar açısından önemlidir

ATİK NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİNİN İADESİ

TEBLİĞDE YAPILAN AÇIKLAMALARLA İLGİLİ TEREDDÜTLÜ KONULAR

- 4) Örnekteki çekicinin Ocak ayında yarattığı hesaplanan KDV'nin 400.000 TL (tevkifatı dikkate alırsak 320.000 TL) olması gerekir. Bu rakamlara göre indirim yoluyla giderilen KDV'nin 400.000 olması gerekmez mi? Örnekteki 200.000 TL bir veri mi?
- 5) Örnekte, sonraki dönemlerde de yurt içi kullanımlar nedeniyle hesaplanan KDV tutarları var ama indirim yoluyla giderilme söz konusu edilmemiş. Bu durumda; devir KDV'nin ATİK yüklenim KDV'sinden yüksek olmasının, ATİK yüklenim KDV'sinin (1.000.000) indirim yoluyla giderilmediğinin kabul için yeterli görülmüştür diyebilir miyiz?
- 6) Hesaplama yapılırken kullanılan İade Hakkı Doğuran ve Doğurmayan İşlem Bedelleri, sadece ilgili ATİK'in kullanıldığı işlemler için mi dikkate alınacak yoksa tüm işlemler mi dikkate alınacak. Sadece ilgili ATİK'in kullanıldığı işlemler dikkate alınacaksa, bu nasıl hesaplanacak?

ATİK NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİNİN İADESİ

TEBLİĞDE YAPILAN AÇIKLAMALARLA İLGİLİ TEREDDÜTLÜ KONULAR

7) Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde iade uygulamasında azami iade edilebilir vergi nedir?

KDVGUT Bölüm IV/A3-1.3.

- ✓ ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verildiği durumda, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan tutardan fazla olamaz.
- ✓ 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla mal alan ihracatçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

ATİK NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİNİN İADESİ

TEBLİĞDE YAPILAN AÇIKLAMALARLA İLGİLİ TEREDDÜTLÜ KONULAR

- ✓ (55 no.lu tebliğle eklenen ifade) Aynı şekilde, mükelleflerin iadeye konu işlemleri ile ilgili olarak KDV ödemeksizin temin ettiği mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV iadesi talep etmeleri mümkün değildir. Bu durumda, iade hakkı doğuran işlem bedeli ile KDV'siz yapılan alım bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle azami iade edilebilir KDV tutarı bulunacaktır.
- ✓ Eklenen düzenleme, ATİK nedeniyle iade edilecek vergi bölümünde yapılmış. Dolayısıyla düzenlemeyi iade hesabına ATİK KDV dahil edilen iade talepleriyle sınırlı kabul edebilir miyiz yoksa tüm iade hakkı doğuran işlemlerde geçerli mi?
- ✓ Öte yandan Tebliğin genel olarak iade edilecek verginin hesaplanmasına ilişkin açıklamaların yapıldığı “A3/1.1. Kapsam” Başlıklı Bölümü, “IV/A3-1.5 DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kayıtlı Tesliminde İade Edilecek KDV” Başlıklı bölümü ve indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarının hesaplandığı III/B-3.1.1. numaralı bölümünde de azami iade edilebilir vergiye ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

ATİK NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİNİN İADESİ

TEBLİĞDE YAPILAN AÇIKLAMALARLA İLGİLİ TEREDDÜTLÜ KONULAR

8) Tebliğde verilen örnekten azami iade sınırının belirlenmesinde o dönemdeki tüm iade hakkı doğuran işlemlerin toplam bedelinin değil sadece yeni alınan ATİK'in yarattığı iade hakkı doğuran işlem bedelini esas alınacağını anlıyoruz, bu doğru mudur? Eğer bu doğruysa imalat sanayi işletmelerinde bu işlem nasıl yapılacak? Örneğin yeni alınan bir makinanın ihracat hasılatına etkisi mi tespit edilecek? Daha basit bir örnekle 100 dikiş makinasına sahip bir işletme 10 dikiş makinası daha aldığında bu ilave dikiş makinalarının yarattığı hasılat mı tespit edilecek? Yoksa örnek sadece taşımacılık istisnasıyla mı ilgili?

8) Örnekteki işletmenin söz konusu ATİK nedeniyle iade olarak alabileceği toplam tutar nedir? Devir KDV'nin müsait olması şartıyla daha önce indirim yoluyla giderdiği vergilerin de iadesi mümkün olabilecek midir? Tebliğdeki örnek ve ifadelerden bu anlaşılıyor?

ATİK NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİNİN İADESİ

TEBLİĞDE YAPILAN AÇIKLAMALARLA İLGİLİ TEREDDÜTLÜ KONULAR

9) ATİK Nedeniyle Yüklenilen Verginin İade Edileceği Dönem:

ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir. ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde ise imal ve inşa sırasında yüklenilen KDV'den, ATİK'lerin aktife alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir. (Eskiden beri var olan ifade)

ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV tutarından, ATİK'in iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren bu işlemlere ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen kısmı itibarıyla pay verilmesi mümkündür. (55 no.lu tebliğle eklenen)

KDV Kanununun 4369 sayılı Kanunla kaldırılan 3/d, 10/f ve 31 inci maddeleri ile 1 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalarla birlikte değerlendirdiğimizde, imal ve inşa edilen ATİK nedeniyle ödenen vergiler, ATİK ilgili sabit kıymet hesabına alınmasa bile, fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iadeye konu edilebilmelidir.

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA KONUSUNDA YAPILAN YA DA YAPILACAK İNCELEMELER

Son dönemde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tüm birimleriyle kısaca naylon fatura olarak adlandırılan Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) ile mücadele etme konusunda kararlı olduğu ve 1 Ekim 2025 tarihini milat kabul ederek bu tarihten sonra naylon fatura ile amansız bir mücadeleye gireceği konusunda haberler ve gelişmelerle sıkça karşılaşmaya başladık.

Özellikle Vergi Denetim Kurulu (VDK) bu çalışmalara öncülük etmekte olup, bu kapsamda yaptığı çalışmaların bir kısmını da kamuoyu ile paylaşmıştır.

Bu bağlamda anılan Kurum tarafından oluşturulan Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi (KURGAN) devreye sokulmuş ve bu sistem üzerinden oluşturulan risk analiz yazıları mükelleflere ve meslek mensuplarına gönderilmeye başlanmıştır.

Ayrıca VDK tarafından hazırlanan 1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi - Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Mükellef ve Meslek Mensupları Rehberi de yayımlanmıştır.

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA KONUSUNDA YAPILAN YA DA YAPILACAK İNCELEMELER

Söz konusu rehber ve uygulama esas konumuz olmamakla birlikte anılan rehberde yer alan bazı ifadeleri paylaşmakta fayda görüyoruz.

- Sahte belge ile **mücadele aynı zamanda talebin baskılanmasını da gerektirmektedir. Bu amaca ulaşmak için bilerek kullanmanın esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu bir yaklaşım devrede olacaktır.** Bu yaklaşım, kast unsurunun değerlendirilmesini gerekli kılmakla beraber 306 no.lu VUK Genel Tebliği hükümlerini ortadan kaldırması söz konusu değildir.
- Sahte belge, mali sistemin; onlarca yıllık, kanıksanmış, yapısal ve kendi kendini türeten bir sorundur. Her yıl milyarlarca lira kamu zararına, mükellefler arasında rekabet eşitsizliğine, kayıt dışılığa ve bazı suçların gizlenmesine neden olmaktadır.
- Yeni dönemde, rapor otomasyonu ve **cari denetimler** gibi tedbirlerle inceleme evresi düzenleyiciler açısından kısılırken tüm sinyallemlere rağmen kullanıcı olma şüphesiyle inceleme aşamasına ulaşmış mükelleflerin adil bir değerlendirmeye tabi olmasını sağlayacak şekilde kullanma incelemeleri nitelikli hale getirilecek ve kendisine uygun süreler tahsis edilecektir. Sahte belge fillerinin incelenmesinde iş akışı düzenleyiciden kullanıcıya olmak yerine KURGAN ve **cari denetimlerin** katkısıyla öncelikle cari kullanıcılardan başlamak üzere cari düzenleyiciye olacak şekilde yeniden kurgulanacaktır.

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA KONUSUNDA YAPILAN YA DA YAPILACAK İNCELEMELER

- Meslek mensupları mücadelenin bir paydaşı olarak yeni dönemde önemli bir konumda bulunmakta, mükelleflere doğru yönlendirmede bulunmada ve rehberlik etmede kendilerine önemli görevler düşmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulduğu günden bugüne meslek mensuplarına altından kalkamayacakları bir sorumluluk yüklememiş ve gerçekleştirilmesi zor beklentiler içinde olmamıştır. Aksine vergi, denetim ve muhasebe ekosistemin gelişmesinde meslek mensupları ile konuları sürekli istişare edip geri dönüşleri değerlendirerek uygulamalarını güncelleyen bir kurum kimliğine sahip bulunmaktadır. Rehberde yer alan bilgilerin değerlendirilmesinin meslek mensuplarının süreç yönetimine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMANIN YAPTIRIMLARI VE SONUÇLARI

SMİYB düzenleme ve kullanmanın muhtelif kanunlarda düzenlenen çeşitli ceza ve yaptırımları bulunmakta olup, bu ceza ve yaptırımların bir kısmı doğrudan uygulanmakta bir kısmı ise dolaylı olarak sonuç doğurmaktadır. Bu yaptırımların büyük çoğunluğu, düzenlenen rapor ya da yapılan tespit kesinleşmeden uygulanmaktadır.

SMİYB düzenleme ve kullanma fiillerinin sonuçlarını göstermesi ve bu nedenle anılan belgelerle yapılacak mücadelede olası yanlışlık ve hataların yol açabileceği olumsuz sonuçları görebilmemiz açısından bu yaptırım ve sonuçların bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

- ✓ Düzenleyenler için üç yıldan sekiz yıla, kullananlar için ise onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası (VUK Md.359)
- ✓ Üç kat Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası (VUK Md. 344 ve 353/1)
- ✓ Meslek Odalarına Bildirim (VUK Md. 5)
- ✓ Yeniden İşe Başlanılması Halinde Teminat İstenilmesi (VUK Md.153/A ve 160/A)
- ✓ Bazı Faaliyetler İçin Teminat Verilmesi Gerekebilir (VUK Md. Mük.257/8 ve 10)

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMANIN YAPTIRIMLARI VE SONUÇLARI

- ✓ İzaha Davet Uygulamasından Faydalanamama: (VUK Md.370)
- ✓ Tarhiyat Sonrası ve Öncesi Uzlaşmadan Faydalanamama (VUK Md. Ek 1 ve Ek 11)
- ✓ Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti Hükümlerinden Faydalanamama. (GVK Md. 46)
- ✓ Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan Vergi İndiriminden Faydalanamazlar. (GVK Md. Mük.121)
- ✓ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Durumunda Vergi Ziyai Cezasının %50 İndirimli Uygulamasından Faydalanamama: (KVK Md 13/8)
- ✓ KDV İndirim hakkının kullanılamaması,
- ✓ KDV iade işlemlerinde kısıtlamalar veya yükseltilmiş teminat verme durumu,
- ✓ 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Teminat İsteme: (Madde 9)
- ✓ Yatırım Teşvik Belgesinin iptali ve teşviklerin geri alınması (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Madde 32) (Bu konuda tebliğ taslağındaki açıklama)
- ✓ Petrol Piyasası Kanunu Kapsamında Alınan Lisansların İptali (5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu Md.20)

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA İNCELEMELERİNDE SORUN NEREDE İDİ VE NELERİN DÜZELTİLMESİ GEREKİR

SMİYB düzenleme ya da kullanma konusunda geçmişte yapılan inceleme ve düzenlenen raporlarda karşımıza çıkan en önemli sorun, raporların yeterli araştırma ve tespit yapılmadan düzenlenmiş olmasıdır. Özellikle bu şekilde hazırlanan Vergi Tekniği Raporu (VTR) şeklindeki düzenleme raporları, sonraki süreçte SMİYB kullanma konusunda hazırlanacak raporlar ve yapılacak tespitler açısından da olumsuz sonuçlar doğurmakta, söz konusu raporları yazacak inceleme elemanlarını ya da tespitleri yapacak vergi idaresi çalışanlarını da zor durumda bırakmaktadır.

Düzenlenen VTR'na istinaden sonraki aşamalarda yapılacak işlemlerde, işlemin muhatabı işlemin gerçek olduğunu ispat etme konusunda ne kadar çaba gösterirse gösterebilir ve ne kadar belge sunarsa sunsun alacağı cevap bellidir ve pek değişmemektedir. Bu cevap da «Haklı olabilirsiniz, ancak ortada VTR var, size yapabileceğim iyilik, bilmeden kullanma raporu yazma olabilir» şeklinde olmaktadır.

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA İNCELEMELERİNDE SORUN NEREDE İDİ VE NELERİN DÜZELTİLMESİ GEREKİR

Yeni süreçte bilerek kullanmanın esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu bir yaklaşımın belirlenmesi nedeniyle VDK tarafından kast unsurunun değerlendirilmesinin objektif temellere oturtulması ve daha katı değerlendirme süreçlerinin devrede olacağı yeni dönemde mükellef hak ve hukukunun korunması adına, 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve VUK 160/A Maddesi kapsamındaki incelemeler Hakkında Genelge yayınlanmıştır.

Söz konusu genelgede yapılan açıklamalar aslında VDK'nun da geçmişte yapılan sahte belge kullanmaya yönelik incelemelerde yapılan pek çok şeyin yanlış yapıldığından yola çıkarak, söz konusu incelemelerde vergi müfettişleri tarafından yapılması gereken ya da uyulması gereken asgari kuralları belirlemesi açısından önemlidir.

Bu genelgedeki açıklamalara uyulması halinde sahte belge kullanmaya yönelik incelemelerdeki bazı sorunlar ve yanlış uygulamalar belki ortadan kalkabilir. Ancak söz konusu genelgedeki açıklamalardan, daha önce sahte belge düzenlendiği yönünde düzenlenen VTR'deki tespitlerin esas alınacağı anlaşılmaktadır. Oysa asıl sorun zaten söz konusu VTR'de yapılan tespitlerin doğru olmaması, eksik veri ve incelemeye dayanılarak hatalı olarak düzenlenmiş olmasıdır.

SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA İNCELEMELERİNDE SORUN NEREDE İDİ VE NELERİN DÜZELTİLMESİ GEREKİR

Bu nedenle asıl yapılması gereken işlem, benzer genelgenin sahte belge düzenlenmesine yönelik incelemeler için de çıkarılması ve bu incelemelerde yapılması gereken asgari hususların belirlenerek raporların da bunlara uygun düzenlenmesinin sağlanmasıdır. Bu yapılmadığı süreçte sorunu çözüme kavuşturmak mümkün olmayacaktır.

Sonuçta vergi inceleme elemanının ya da vergi dairesi görevlisinin önüne iki ayrı doküman gelmektedir. Biri, düzenlenen belgenin sahte olduğunu belirten VTR, diğeri de düzenlenen belge (fatura) ve belgeyi alan kişi bunun gerçek olduğunu iddia ediyor.

Yani iki belgeden biri sahte, diğeri gerçek. Eğer rapor gerçek ise belge sahte. Belge gerçek ise rapor sahte.

Siz vergi inceleme elemanı ya da vergi idaresi çalışanı olsanız hangisinin sahte olduğunu kabul eder ya da varsayardınız.

Dolayısıyla zavallı mükellef; «Kurgan çarpsın ki benim aldığım belge gerçek ve doğru» diye çırpınsa da karşısında onu «Kurganda kurban edip, Kurgana gömmek» durumunda olanlara karşı derdini anlatabilmesi mümkün olamayacaktır. Belki derdini yargıya anlatabilirse ne mutlu ona.