

2020/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler

5 Temmuz 2020 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

Uyarı: Cevaplama Öncesi, Sorularda Eksik Sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerekiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

SORULAR

SORU 1:

Kayseri ilinde faaliyette bulunan **GHJ Ltd. Şti.** ev tekstil ürünleri imalatı ve ticareti faaliyetinde bulunmaktadır. Söz konusu mükellef **2019/08** döneminde Kdv İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması kapsamında, tekstil ürünlerini ihracatından kaynaklı olarak KDV iadesini talep etmeyi planlamaktadır. Kurum aynı zamanda İndirimli Teminat Uygulamasından da faydalananmaktadır.

- KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade uygulamasından yararlanma şartları nelerdir? Söz konusu şirketin indirimli teminat uygulamasından faydalaması hususunu da dikkate alarak bu uygulamadan yararlanıp yararlanamayacağını KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında detaylı olarak açıklayınız. **(15 PUAN)**

- Mükellef kurum tarafından verilmiş olan **2019/08** dönemine ilişkin KDV beyannamesinde iadesi talep edilen KDV tutarı **750.000 TL** olup KDV iadesine konu olan faturalardan **23.000 TL** lik kısma isabet eden faturayı düzenleyen mükellefin, ilgili dönemde özel esaslar kapsamında olduğu tespit edilmiştir. Kurumun söz konusu iade uygulaması kapsamında iade alabileceği tutar üzerinde gerekli değerlendirmeyi yapınız. **(5 PUAN)**

1/2

SORU 2:

Asdv A.Ş tekstil alanında lojistik taşımacılık sektöründe faaliyet göstermektedir. Söz konusu şirketin taraf olduğu ve aşağıda detayları verilen iki örnek olayı sadece **Asdv A.Ş tarafından** değerlendirerek Katma Değer Vergisi mevzuatı kapsamında gerekli açıklamaları yapınız.

- Mükellef kurum tarafından Mersin ilinde depolama faaliyeti için **14.02.2018** tarihinde satın alınan depo **19.06.2018** tarihinde geri satın alınmak şartıyla Xyz Leasing A.Ş'ye satılmış, ayrıca ilgili deponun kullanımına kiracılık sözleşmesi kapsamında da devam edilmiştir. Lojistik firması tarafından, leasing firmasına olan ödeme, vade tarihinden önce tamamlanmış ve **14.03.2020** tarihinde söz konusu depo tekrar firmanın mülkiyetine geçmiştir. **Asdv A.Ş** tarafından iş planları hakkında yapılan değerlendirme sonucunda, Mersin bölgesinde faaliyette bulunma kararından vazgeçmiş olup söz konusu lojistik deposunun, ilgili ilde faaliyet gösteren **Ufg Ltd.Şti.**'ne satılmasına karar vermemiş ve söz konusu satış işlemi **15.04.2020** tarihinde gerçekleştirilmiştir. **(10 PUAN)**

- Almanya'da faaliyet gösteren tekstil firması **KLD GmbH**, sadece Almanya'da satışı yapılmak üzere, Türkiye'den çeşitli firmalardan tekstil ürünleri satın almıştır. Bu mallar **Asdv A.Ş**'nin Kocaeli ilinde bulunan deposuna teslim edilmiştir. **Asdv A.Ş** bu tekstil ürünleri için Almanya'da bulunan kurumun standartları doğrultusunda kalite kontrol hizmeti vermiştir. Bu ürünler **KLD GmbH** adına faaliyet gösteren gümrükleme firması tarafından Almanya'ya gönderilmiştir. **(10 PUAN)**

SORU 3:

Konyada faaliyette bulunan **Abcç Ltd.Şti** bitkisel yağ imalatı faaliyeti ile iştigal etmektedir. Söz konusu firma, bitkisel yağı imalatında kullanılmak üzere Mersinde hekzan üretiminde faaliyet gösteren **Għj A.Ş**den mükelleften **17.01.2019** tarihinde **22.000 kg** hekzan satın almış ve söz konusu hekzanın **10.000 Kg** kısmı 2019 / Aralık dönemi sonuna kadar kullanılmıştır. Kalan **12.000 kg** hekzanın tamamı ise **2020/03** dönemi içerisinde bitkisel yağ üretiminde kullanılmıştır.

Abcç Ltd.Şti'nin faaliyetinde kullanmış olduğu hekzan için ödemmiş olduğu Özel Tüketim Vergisi için ilgili kanun kapsamında indirim ve iade uygulamasının nasıl olacağını, hangi mekanizmadan hangi şartlarda ve hangi tutarda yararlanılacağını Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve ilgili Genel Tebliğ kapsamında detaylı olarak anlatınız. **(20 PUAN)**

SORU 4:

Bursa ilinde faaliyet gösteren ve ticari araç alım satımı ile iştigal eden **Asdf Ltd.Şti**, Bursa Gemlik Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren bir firmaya, serbest bölgede nakliye amacıyla kullanılmak üzere, 87.04 tarife numarasında kayıt ve tescile tabi olan kamyonetin satışı için anlaşmıştır. Bu satış işlemi Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı liste kapsamında ihracat istisnası olarak nitelendirilebilir mi? İlgili mevzuat kapsamında değerlendiriniz. **(10 PUAN)**

SORU 5:

Ankara ilinde faaliyet gösteren **Dfg A.Ş.** isimli kurum, aynı ilde faaliyette bulunan **Hjks A.Ş.** ile 01.02.2020 tarihinde protokol imzalamıştır. Söz konusu protokolde hükmü altına alınan hususlar aşağıda belirtilmiştir. Protokolün tamamını Damga Vergisi Kanunu kapsamında işleme taraf olan **Dfg A.Ş** yönünden değerlendiriniz.

2/2

“2019 yılında **Dfg A.Ş** tarafından **Hjks A.Ş**'ye borç verilmiştir. Verilen borca istinaden **Hjk A.Ş**'ye ait olan hisselerin % 20 'si **Dfg A.Ş**'ye geçmiştir. Yapılan bu protokolde ilgili hisselerin devir işleminin kaynağını söz konusu borcun karşılığı olduğu hükmü altına alınmıştır. Yapılan protokolde hükmü altında alınan diğer husus ise **Hjks A.Ş** 'nin % 100 ortağı olan A gerçek kişi söz konusu borcun ödenmesi için şahsi mal varlığı üzerinden beyanda bulunmuştur.” **(15 PUAN)**

SORU 6:

İstanbul'da faaliyet gösteren **Abcçd Ltd.Şti** isimli kurumun % 50 ortağı olan (Y) isimli kişi 16.03.2020 tarihinde vefat etmiştir. Vefat eden kişinin mirasçısı vermiş olduğu veraset ve intikal beyanname ekinde yer alan ve ölüm tarihi itibarıyle düzenlenen şirket bilançosunda, 331 Ortaklara Borçlar Hesabında 22.450.000 TL tutarında bakiye beyan etmiş, söz konusu tutar nedeniyle de kurumun özsermeye hesabı 5.000.000 TL olarak negatif hesaplanmıştır. Mirasçı vermiş olduğu veraset ve intikal beyannamesinde 5.000.000 TL negatif öz sermayeyi borç olarak beyan etmiş olup söz konusu hususu Veraset ve İntikal Vergisi açısından değerlendiriniz. **(15 PUAN)**

CEVAPLAR

CEVAP 1)

20/02/2019 tarih ve 30692 sayılı Resmi Gazetede 24 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlanarak KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade uygulaması yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu düzenleme kapsamında aşağıdaki şartları sağlayan mükellefler bu uygulamadan yararlanabilir.

- a) En az 24 dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi vermiş olması,
- b) Daha önce en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,
- c) Kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;
 - Özel esaslara tabi olmaması,
 - Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,
 - Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması,
- ç) Tebliğin (IV/A-6.) bölümünün birinci paragrafinin (iv) ayrimı ve üçüncü paragrafi kapsamında iade taleplerinin incelemeye sevk edilmemiş olması.

Bu şartları sağlayan mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrasında işlemelerinden kaynaklanan, teminat ve/veya vergi inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilebilen nakden iade talepleri sınırını aşan ve işlem türü itibariyle YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri; standart iade talep dileğcesi, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanır. Sorgulama sonucunda üretilen “KDV İadesi Ön Kontrol Raporu” na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren 10 iş günü içinde mükellefe iade edilir.

KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade yapılmasını müteakip, iade talebinin tamamına yönelik olarak KDVİRA sistemi tarafından üretilen KDV İadesi Kontrol Raporuna ilişkin kontroller, YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller genel usul ve esaslar çerçevesinde yapılır. Mükellefin kalan iade tutarı bu kontrol ve değerlendirmeler sonucuna göre yerine getirilir.

HİS ve İTUS sahibi mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir. Ancak bu uygulamadan faydalananın başvuran mükelleflerin, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade edilecek/edilen tutardan sonra kalan iade tutarına ilişkin olarak HIS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade uygulamalarından faydalananın mümkün değildir. HIS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade talep ettikten sonra bu iade taleplerinden vazgeçilerek aynı iade talebi için bu uygulamadan faydallanması da mümkün değildir.

GHJ Ltd. Şti tarafından KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna dayalı İade uygulamasından yararlanma şartları ile söz konusu şirketin indirimli teminat uygulamasından faydalaması hususunu yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda cevaplandırmaları gerekmektedir.

Söz konusu tebliğ uyarınca “KDV İadesi Ön Kontrol Raporu”na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının % 50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren 10 iş günü içinde mükellefe iade edilecektir. Ancak KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre

iade edilecek/edilen tutardan sonra kalan iade tutarına ilişkin olarak HİS (Hızlandırılmış İade Sistemi), İTUS (İndirimli Teminat Uygulaması) ve teminat karşılığı iade uygulamalarından faydalananları mümkün olmayacağıdır.

Mükellef kurum tarafından verilmiş olan 2019/08 dönemine ilişkin KDV beyannamesinde iadesi talep edilen KDV tutarı 750.000 TL'dir. KDV iadesine konu olan faturalardan 23.000 TL'lik kısma isabet eden faturayı düzenleyen mükellefin, ilgili dönemde özel esaslar kapsamında olduğu tespit edilmiştir. 20/02/2019 tarih ve 30692 sayılı Resmi Gazetede 24 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlanarak KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade uygulaması yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenleme kapsamında "*KDV İadesi Ön Kontrol Raporu'na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren 10 iş günü içinde mükellefe iade edilir.*" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenleme dikkate alındığında "KDV İadesi Ön Kontrol Raporu'na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının % 50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren 10 iş günü içinde mükellefe iade edilecektir. 750.000 TL'lik iade talebinin içinde 23.000 TL'lik kısım için olumsuzluk tespit edilmiştir. $(750.000 - 23.000) = 727.000$ TL'lik kısmı olumsuzluk tespiti bulunmayan tutardır. Bu tutarın % 50'si bu düzenlemeye göre iade edilebilecektir. Buna göre özel esaslar kapsamında yer alan mükellef hakkında ek bir açıklama olmadığı için iade edilecek iade tutarı $(727.000 / 2) = 363.500$ TL' olup sorunun bu açıklamalar doğrultusunda cevaplandırılması gerekmektedir.

CEVAP 2 a)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'unun 17/4'y maddesinde: "21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracuya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri. İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 4.21 bölümünde ise "Finansal Kiralama Şirketlerince Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi" açıklanmıştır. Söz konusu düzenlemede: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17/4-y maddesine göre, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracuya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir. Buna göre, finansal kiralama şirketlerinin 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu

taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

İstisna, kiralamaya konu taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana satılması ve devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıntılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir. Söz konusu istisna kısmi istisna kapsamında olup, finansal kiralama şirketine satılan taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre düzeltilmesi gereklidir.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu soruda Asdv A.Ş. ile Xyz Leasing A.Ş arasındaki sözleşmede ödemenin vade tarihinden önce yapıldığı belirtilmiş ancak hukuki olarak bir problem açıklamasına yer verilmemiştir. Bu kapsamında taraflar arasında finansal kiralama anlaşmasının hukuki ihtilaf olmadan tamamlanmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği uyarınca, Asdv A.Ş.’nin, deposunu Xyz Leasing A.Ş’ye geri satın alınmak amacıyla 19.06.2018 tarihinde satması, satışa konu edilen taşınmazın (deponun), kiracı şirkettarafından (Asdv A.Ş.), finansal kiralama şirketine (Xyz Leasing A.Ş.) teslimi, Asdv A.Ş.’ye geri kiralamasında ve taşınmazın finansal kiralama süresi sonunda Asdv A.Ş.’ye devrinde KDV istisnası uygulanacaktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'unun 17/4 r maddesinde: “Bu fikranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.” hükmü yer almaktadır.

Asdv A.Ş., deposunu 14.02.2018 tarihinde almış ve aktifine kaydetmiştir. Asdv A.Ş 19.06.2018 tarihinde geri satın almak şartıyla kiralama şartıyla Xyz Leasing A.Ş’ye satmış daha sonra geri alarak Ufg Ltd. Şti'ye 15.04.2020 tarihinde satış gerçekleşmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'unun 17/4r maddesinde yer alan düzenleme kapsamında finansal kiralama firmasından geri satın almak amacıyla yapılan satışlarda, bu kiralama süresince geçen süreler dikkate alınacak olup, söz konusu KDV istisnasından yararlanılması gerekmektedir. Söz konusu cevap değerlendirmesine ilgili açıklamalar dikkate alınmıştır.

Cevap 2 b)

3065 sayılı KDV Kanunu 1. maddesinde Türkiye'de yapılan Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu -, aynı kanunun 11. maddesinde ise yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden müstesna olduğu düzenlenmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin II-2 bölümünde açıklandığı üzere, 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2). maddesine göre;

- *Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,*
- *Hizmetten yurtdışında faydallanması gereklidir.*

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalınmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihrac etiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir." hükümlü yer almaktadır.

Mevzuat hükümlerinden anlaşılmacağı üzere, Almanya'da faaliyet gösteren tekstil firması olan KLD GmbH, tarafından satın alınan tekstil ürünlerine Asdv A.Ş tarafından sadece kalite kontrol hizmetini vermesi, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında yararlanması koşullarını sağladığından Asdv A.Ş'nin yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

CEVAP 3)

II Sayılı ÖTV Genel Tebliğinin (B) Cetvelindeki Mallar İçin İndirimli Vergi Uygulamaları bölümünde (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması hususu düzenlenmiştir.

Söz konusu bölümde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. maddesinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için bahse konu maddede G.T.İ.P numaraları itibarıyle karşılarında gösterilen oran ile daha önce uygulanan vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre söz konusu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile bu mallar için yukarıda belirtilen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark iade edilebileceği hükmü altına alınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde ise aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

1.1.1. ÖTV Mükelleflerinin Tesliminde Virginin Beyanı

“(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere imalatçılara ÖTV mükellefleri tarafından tesliminde, bu malların birimi itibariyle (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan edilerek ödenir.

İthalatçı imalatçılar tarafından doğrudan ithal edilen (B) cetvelinde yer alan malların; ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanılması, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (3) numaralı fikrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılır. Buna göre ithal ettikleri malları ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanan ithalatçı imalatçılar, bu mallar için yurt içindeki ÖTV mükelleflerinin teslimlerinde olduğu gibi birimi itibariyle (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan ederek öderler.

Bahse konu uygulama kapsamında, ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanılan (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların ithalatı sırasında gümrük idaresince alınan teminatın çözümü işlemleri bu Tebliğin (V/A-3.2/c) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Bununla birlikte, ithalatçı imalatçılar tarafından doğrudan ithal edilen aynı malların, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli diğer listelerde yer alan malların imalinde kullanılması, adı geçen Kanunun 2 nci maddesinin (3) numaralı fikrasının (a) bendi hükmünce teslim sayılmaz. Bu şekilde üretimde kullanılan mallar için ÖTV beyan edilmemesi ancak üretilen malların teslimine yönelik ÖTV beyan edilerek ödenmesi gereklidir. Bu durumda, imalatta girdi olarak kullanılan mallardan üretilen malların teslimine ilişkin ÖTV'nin beyan edilerek ödenmesi, bu beyan ve ödeme üzerine de bu Tebliğin (V/A-3.2/c) bölümünde yer alan açıklamalara istinaden bahsi geçen mallar için ithalde verilen teminatın çözümü işlemlerinin yerine getirilmesi gereklidir.”

1.1.2. ÖTV İadesi Talep Edilecek Malların İmalatta Kullanılma Süresi

“Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini, ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılması gereklidir. “

1.1.3. İade Talep Edebilecekler

“Bu uygulama kapsamında “Sanayi Sicil Belgesi”ni haiz alıcı imalatçılar imal ettikleri malların bünyelerinde girdi olarak kullandıkları (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayırtırılmış olması işlemi dâhil) mallara ilişkin iade talep edebilir.

Bununla birlikte, bahsi geçen imalatçılar tarafından temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksızın yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılan mallara ilişkin ödenen ÖTV'nin iadesi talep edilemez.

Diger taraftan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde Petrol Piyasası Kanununun 2 nci maddesinde yer alan madeni ya  tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Kararname ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; kullanım yerlerine ba l olarak sanayi sicil belgesini haiz imalatçılar tarafından sanayide girdi olarak kullanılması halinde maliyetlerinin azaltılarak sanayicilerin teşvik edilmesi amacıyla vergi farklılaştırmasına gidilmiştir. Dolayısıyla imalatçıların, imalatlarında kullanmak üzere satın aldığı malların ÖTV'ye tabi olmalarında ödedikleri ÖTV tutarlarının bu Kararnamede belirlenen tutarı aşan kısımlarının iade edilmesine imkan sağlanmıştır. Ancak Petrol Piyasası Kanununun 2 nci

maddesinde tanımlanan madeni yağlar ile madeni yağı imalatı olmamasına rağmen madeni yağı gibi akaryakıt karıştırılması veya doğrudan akaryakıt olarak kullanılması mümkün olan diğer malların imalatları, bu Kararnamenin 1inci maddesi kapsamı dışındadır.

Buna göre Petrol Piyasası Kanununun 2nci maddesinde tanımlanan ve EPDK'nın 25/12/2014 tarihli ve 2014/5373 sayılı Kurul Kararının 2nci maddesinde (Ek ibare:RG-15/2/2018-30333) (sonraki yıllarda üretimde bulunulan dönemde aynı kapsamda yürürlükte olan "Ham Petrol, Akaryakıt, İhrakiye, Madeni Yağ, Baz Yağ ve Petrolle İlişkili Maddelere Dair Karar"ın ilgili maddesinde) sayılan madeni yağların imalatı ile söz konusu EPDK Kararında madeni yağı olarak sayılmayan ancak akaryakıt karıştırılması veya doğrudan akaryakıt olarak kullanılması mümkün olan diğer malların imalatında girdi olarak kullanılan mallara ilişkin ödenen ÖTV için iade talep edilemez."

1.1.4. İadesi Talep Edilebilecek Vergi Tutarı

"İmalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları; satın alarak bu listeye dahil olmayan malların imalinde kullanmaları veya ithal ederek ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanmaları halinde iadesini talep edebilecekleri vergi tutarı, bu mallar için daha önce ödenen vergi tutarları ile söz konusu Kararname eki Kararın 1inci maddesinde belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark tutardır.

Ancak ithal edilen malların, ÖTV'ye tabi (I) sayılı liste dışındaki diğer listelerde yer alan malların imalinde kullanılması Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2nci maddesinin (3) numaralı fikrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmadığından bu kapsamdaki kullanıcılar için iade talep edilemez."

1.1.5. İade Talep Edilecek Vergi Dairesi ve Süresi

"Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini, ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılarak yine aynı süre içerisinde KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir veya Kurumlar Vergisi) yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade talebinde bulunulabilir. Ancak 12nci ay içerisindeki kullanıcılarla ilişkin iade talepleri, bu ayı takip eden ay sonuna kadar yapılabilir. Bu süreler geçtikten sonra iade talep edilemez. Bu taleplerin yukarıdaki süreler göz önünde bulundurularak kullanımı takip eden ay başından itibaren en az birer aylık dönemler itibariyle iadesi talep edilen dönemdeki kullanıcımlara yönelik yapılması şarttır." hükümleri yer almaktadır. Buna göre;

Abcç Ltd. Şti. bitkisel yağı imalatı faaliyeti ile istigal etmektedir. Söz konusu firma, bitkisel yağı imalatında kullanılmak üzere Mersinde hekzan üretimde faaliyet gösteren firmadan almış olduğu 22.000 kg hekzan için ödemmiş olduğu Özel Tüketim Vergisini, firmanın ürettiği ayçiçek yağı ile satın alınan hekzanın aynı ÖTV listesinde yer almaması nedeniyle indirim mekanizmasından faydalananamaz. Mükellef kurum Söz konusu hekzan için ödenen tutarların iadesi için KDV yönünden bağlı bulunduğu Vergi Dairesi'ne başvuruda bulunması gerekmekte olup gerek tebliğde yer alan açıklamalar gerekse satın alınan hekzanın imalatta kullanım süresi dikkate alınarak iade talep edeceği tutarı belirlenecektir.

CEVAP 4)

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1. maddesi verginin konusunu düzenlemiştir.

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayedeye yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbi olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olduğu düzenlenmiştir.

Aynı kanunun 2. maddesi ise teslim ve teslim sayılan halleri düzenlemiştir. Söz konusu maddede ilk iktisap, kayıt ve tescil ile motorlu taşıt ticareti yapanlar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;

b) İlk iktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayedeye yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlamasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettilirmesini,

c) Kayıt ve tescil: Motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini,

d) Motorlu araç ticareti yapanlar: (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığı'na bu nitelikte oldukları tespit edilenleri ifade etmektedir.

4760 sayılı ÖTV Kanununun 3.maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay aşağıdaki gibidir.

a) Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,

b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

4760 sayılı ÖTV Kanununun 4.maddesi ise mükellefi tanımlamıştır. Söz konusu maddeye göre verginin mükellefi;

a) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayedeye yoluyla satışını gerçekleştirenler,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayedeye yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

4760 sayılı ÖTV Kanununun 5.maddesi ihracat istisnasını açıklamıştır. Söz konusu maddeye ekli listede yer alan mallar nedeniyle ihracat istisnasından faydalananabilmesi için şartları düzenlemiştir.

Buna göre ilgili madde uyarınca;

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhi, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmalıdır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunun 6. maddesi ise serbest bölgenin Türkiye Gümrük Bölgesinin parçası olduğunu hükmü altına almış ayrıca ÖTV II sayılı Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşterisiye yapılması şartı gerçekleşmediğinden, ihracat istisnası uygulanmaz hükmü bulunmaktadır.

Bu düzenlemeler doğrultusunda, Asdf Ltd.Şti, tarafından Bursa Gemlik Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren bir firmaya yapılacak olan araç satışı ihracat istisnası olarak değerlendirilemeyecek olup yukarıda açıklanan mevzuat düzenlemeleri kapsamında ÖTV'ye tabi bulunmaktadır. Söz konusu kanun düzenlemesi kapsamında ilgili cevap değerlendirilmiştir.

CEVAP 5:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi olduğu hükmü altına alınmıştır.

Aynı kanunun 4. maddesinde ise kağıtların mahiyetinin tayini düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca;

Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hükmü ve manaya bakılır.

Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanun'unun 6. maddesinde: "Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması" başlığı altında aşağıda yer alan hususlar açıklanmıştır. Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır.

Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır.

Ancak bu akit ve işlemlere asıl işlemin akitlerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi de ayrıca vergiye tabidir.

(Ek cümle: 15/7/2016-6728/24 md.) Şu kadar ki; bir kâğıt üzerinde birden fazla adı kefalet ve garanti taahhüdü bulunması hâlinde, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır.

(Ek fikra: 15/7/2016-6728/24 md.) Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz." hükmü yer almaktadır.

01.02.2020 tarihinde yapılan protokolle Hjks A.Ş'ye borçları karşılığında verilen hisse senetleri garanti taahhüdü niteliği taşımaktadır. 2019 yılında verilen borca garanti taahhüdü, teminat niteliği taşıyan hisse senetlerine protokolde yer verilmiştir.

01.02.2020 tarihinde yapılan protokolle Hjks A.Ş' nin % 100 ortağı olan A söz konusu borcun ödenmesi için şahsi mal varlığı üzerinde de beyanda bulunmuştur. Bu bir kefalet sözleşmesidir. Kefalet sözleşmelerinde Damga Vergisi Kanunu (I) Sayılı tabloda yer alan binde 9,48 oranında damga vergisi uygulanmalıdır. Dolayısıyla 488 sayılı Damga Vergisi Kanun'unun 6. maddesi hükmünde yer alan: "Şu kadar ki; bir kağıt üzerinde birden fazla adı kefalet ve garanti taahhüdü bulunması hâlinde, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır." hükmü dikkate alınarak, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır.

Bununla birlikte adayların; 01.02.2020 tarihinde yapılan protokolle Hjks A.Ş'ye borçları karşılığında verilen hisse senetlerini borç ödeme niteliğinde değerlendirmesi durumunda da soruya verilen yanıt doğru olarak kabul edilerek puanlanmıştır. 01.02.2020 tarihinde yapılan protokolle Hjks A.Ş'nin % 100 ortağı olan A söz konusu borcun ödenmesi için şahsi mal varlığı üzerinde de beyanda bulunmuştur. Bu bir kefalet sözleşmesidir. Kefalet sözleşmelerinde Damga Vergisi Kanunu (I) Sayılı tabloda yer alan binde 9,48 oranında damga vergisi uygulanmalıdır. "Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır." hükmü gereği bir kağıtta gerçekleşen borç ödeme ve kefalet sözleşmeleri için her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Adayların bu doğrultuda vermiş olduğu cevapta doğru olarak kabul edilmiştir. (Vergi Oranı Tarafımızca Verilmemiş Olup Vergi Oranın Aday Tarafından Verilmemesi de Puanlamayı Etkilememiştir.)

CEVAP 6)

7738 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10. Maddesi Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyatı düzenlemektedir.

Söz konusu düzenleme uyarınca, Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleridir. (12'nci maddede yazılı borç ve masrafların tenzili lazım geldiği takdirde matrah yukarıda yazılı değerlerden bu tenziller yapıldıktan sonra kalan miktarıdır).

Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalananarak belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlmek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.

a) Ticari sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermayedir. Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoyu esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler. Şeklinde düzenlenmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 193. maddesinde Öz sermaye ; "Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder." "Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablololarının toplamları denklesir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılır." "

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'de buna ilişkin yer verilen değerlendirmede de bahsedildiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki

müspet fark olduğu belirtilerek, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; İşletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, İşletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hükmeye bağlanmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 12. maddesinde tenzil olunabilecek borçlar ve masraflar sıralanmıştır. Buna göre:

İktisabedilen malların değerlerinden veya değerleri yekününden aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil olunur.

a) Veraset yoluyla vuku bulan intikallerde murisin ihticaca salih vesaika müstenit borçları ile vergi borçları;

b) Diğer suretle iktisaplarda intikal eden malın aynına taallük eden borçlarla vergi borçları (Şu kadar ki, hibe eden hibe ettiği mala taallük eden borçları kendi üzerine almış veya öyle taahhüdetmiş ise bu borçlar nazara alınmaz);

c) Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal vergileri (Tevsik edilmek şartıyla);

ç) Fıkrasında yazılı borçlar ile Veraset ve İntikal vergileri, beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini geçemez.)

d) Cenazenin techiz ve tedfini için yapılan masraflar

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda tenzil edilebilecek borç ve masraflar sayılmış olup söz konusu düzenleme dışında kalan borç ve masrafların d ilgili kanun gereği tenzil edilemeyeceği açıkça düzenlenmiştir. Kanunda tenziline izin verilen borçlar arasında "Ortaklara Borçlar" bulunmamaktadır. Buna ek olarak Abcçd Ltd. Şti.'nin negatif öz sermaye tutarı 331 Ortaklara Borçlar Hesabı nedeniyle oluşmuş olup söz konusu tutar mirasçılar açısından da alacak niteliği taşımakta ayrıca bu durumda mirasçıların mal varlığında da azalma söz konusu olmamaktadır.

Tüzel kişilerin hukuki olarak sona ermesi tasfiyeyle gerçekleşirken, gerçek kişilerde bu durum ölümle gerçekleşmektedir. Dolayısıyla söz konusu kurum gerçek kişiden farklı bir hukuki anlam ifade etmekte ve farklı bir kişiliğe sahip olmaktadır.

Açıklamalar doğrultusunda Mirasçı tarafında verilecek olan Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinde negatif öz sermayenin indirim konusu yapılmaması, 331 Ortaklara Borçlar Hesabında beyan edilen tutarda vefat eden kişinin alacak miktarının, beyanname üzerinde eğer alacak olarak gösterilmemişse beyan edilmesi gerekmektedir.