

2017/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
1 Nisan 2017 Cumartesi – 17.00 (**Sınav Süresi 3,5 Saat**)

SORULAR

SORU 1: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine ve Genel Tebliğlerine göre; ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişiler/kurumlar tarafından bilgisayar, telefon, tablet vb. için internet ortamında pazarlanan uygulama, oyun, içerik, müzik vb. ürünlerin,

- a)** Aktivasyon kodlarının (PIN kodu) Türkiye'de tam mükellef bir kurum tarafından yurtdışından satın alınmasının ve Türkiye'de satışının,
- b)** Türkiye'de aktivasyon kodlarını satın alanlar tarafından uygulama, oyun, içerik, müzik vb. ürünlerin kodları kullanarak indirilmesinin,
- c)** Aktivasyon kodu satışına aracılık eden Türkiye'de tam mükellef bir kurumun, yurt dışında yerleşik bir firmadan komisyon almasının ve Türkiye'de yerleşik bir kuruma komisyon vermesinin,
- d)** Türkiye'de yerleşik kişi veya kurumlar tarafından doğrudan yurt dışında yerleşik kişiye/kuruma kredi kartı ile ödeme suretiyle uygulama, oyun, içerik, müzik vb. ürünlerin indirilmesinin,
katma değer vergisine tabi olup olmadığı, katma değer vergisine tabi olması durumunda kim tarafından nasıl beyan edileceği konularını ilgili mevzuat hakkında bilgi vermek suretiyle açıklayınız.
(20 puan)

1

SORU 2: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde düzenlenen "İşgücü temin hizmetleri"nde tevkifat uygulamasını **(14 puan)** ve bu tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının nasıl alınabileceğini **(6 puan)** izah ediniz.

SORU 3: Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyle yaniltıcı belge **(1)** kullanma raporu veya **(2)** tespiti bulunan mükelleflerin **(a)** katma değer vergisi iade taleplerinin yerine getirilmesi ve **(b)** genel esaslara dönüşü hakkında bilgi veriniz. **(20 puan)**

SORU 4: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleri ve Genel Tebliğleri uyarınca Kanuna ekli **(I)** sayılı listede yer alan mallarda ihracat istisnasını ve buna bağlı olarak ÖTV iadesini aşağıda belirtilen durumları da içerecek şekilde açıklayınız. **(20 puan)**

- a)** ÖTV mükelleflerinin ihracat teslimleri
- b)** ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracat teslimleri
- c)** İhraç edilen malların geri gelmesi
- d)** Serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimler

e) Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler

SORU 5:

- a) Veraset yoluyla veya ivazsız suretle intikal eden hisse senetleri için veraset ve intikal vergisinin hangi durumlarda nasıl beyan edileceğini açıklayınız. (10 puan)**
- b) Şerhlerin damga vergisine tabi tutulmasının şartlarını kısaca açıklayınız. (5 puan)**
- c) Özel iletişim vergisinin konusuna giren işlemleri sayınız. (5 puan)**

CEVAPLAR

CEVAP 1: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu,

-1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi bulunduğu,

-6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalananın gerektiği,

-8/1-a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde vergiye tabi işlemlere taraf olanları Maliye Bakanlığının, verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

a) Buna göre, internet üzerinden güvenli alışveriş imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan (para yerine geçen) aktivasyon kodları (şifreler) ile daha sonraki teslim ve hizmetlerin bedelini ödemek amacıyla kullanılacak olan bir satın alma gücü el değiştirmektedir. Aktivasyon kodlarının satın alınması sırasında, bu satın alma gücü için ödenen tutarlar, bir teslim ve hizmetin karşılığında ortaya çıkmadığından ve daha sonra Türkiye'de yararlanma veya teslim edilme şartına bağlı olarak satın alınacak farklı oranlardaki teslim ve hizmet bedellerini teşkil ederek bu oranlara göre vergileneceğinden, aktivasyon kodlarının satışı KDV'ye tabi değildir.

b) Aktivasyon kodlarını satın alanların (nihai tüketicilerin) yurt dışında mukim firmanın internet sitesini kullanarak aktivasyon kodunun girilmesi suretiyle indirilen uygulamalarla ilgili olarak aktivasyon kodunu satan şirketin herhangi bir KDV sorumluluğu bulunmamaktadır.

Aktivasyon kodlarını satın alanlar (nihai tüketiciler) tarafından aktivasyon kodlarının kullanılması suretiyle yabancı firmanın internet ortamında pazarlanan uygulama, oyun, içerik, müzik vb. ürünlerin indirilmesi ile gerçekleşen satın almadan doğan KDV'nin nihai tüketiciler tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödemesi gerekmektedir.

Ancak bahse konu PIN kodlarının aktivasyon işlemlerinin Türkiye'de tam mükellef olan kurum kanalıyla yapılması halinde ise söz konusu ödemeler üzerinden hesaplanan KDV tutarlarının, aylık dönemler itibarıyle Türkiye'de tam mükellef olan kurum tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edip ödemesi gerekmektedir.

c) Türkiye'de tam mükellef kurum tarafından gerçekleştirilen (para yerine geçen) aktivasyon kodları satış işlemlerine ilişkin aracılık hizmetinin Türkiye'de yapılmasından dolayı yurt dışı firmalardan alınan komisyon için söz konusu kurumun düzenleyeceği faturalarda genel oranda (% 18) KDV hesaplanması ve hesaplanan bu verginin beyan edilip ödemesi gerekmektedir. Söz konusu uygulamaya ilişkin olarak aktivasyon kodlarının satışı sırasında her aşamada alınan komisyonlar da

genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulacaktır. Türkiye'de yerleşik bir kuruma komisyon verilmesi nedeniyle ödenen %18 KDV'nin indirimi gerçekleştirilecektir.

d) Türkiye'de yerleşik kişi veya kurumlar tarafından doğrudan yurt dışında yerleşik kişiye/kuruma kredi kartı ile ödeme yapmak suretiyle uygulama, oyun, içerik, müzik vb. ürünlerin indirilmesi ile gerçekleşen satın almadan doğan KDV'nin ürünleri indirenler (Türkiye'de yerleşik kişi veya kurumlar) tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödemesi gerekmektedir.

Ancak bahse konu aktivasyon işlemlerinin Türkiye'de tam mükellef olan kurum kanalıyla yapılması halinde ise söz konusu ödemeler üzerinden hesaplanan KDV tutarlarının, aylık dönemler itibarıyla Türkiye'de tam mükellef olan kurum tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edip ödemesi gerekmektedir.

CEVAP 2: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde düzenlenen işgücü temin hizmetlerinde tevkifat uygulaması ve bu tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının nasıl alınabileceğini ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu grplardan birine veya ikisine veya hukuki konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir) 4

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettileri birlilikler, belediyelerin teşkil ettileri birlilikler ile köylere hizmet görme birlilikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülerleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'nde işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

İşgücü Temin Hizmetleri:

1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğde yukarıda (a ve b bendi) sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücüne sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2. Kapsam

Gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmekte dirler.

Bu tür hizmetler, esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanır:

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.
- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir.

Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanır.

Tebliğde yukarıda (a ve b bendi) sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Buna göre, güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen;

- Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,
- Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,
- Arama ve kurtarma, özel eğitimli şoför,
- Güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,
- Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,
- Değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,

- İkaz-ihbar, alarm izleme,
- ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması, bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamında tevkifat uygulanır.

3.İade Uygulaması

Mahsuben İade Talepleri

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adı, 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.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan işgücü temin hizmeti ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. 5.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.

Nakden İade Talepleri

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan işgücü temin hizmeti ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

CEVAP 3: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma raporu veya tespiti bulunan mükelleflerin katma değer vergisi iade taleplerinin yerine getirilmesi ve genel esaslara dönüşüne ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yaniltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanımına ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar henüz sonuçlandırılmış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge kullanımında dört kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanımında ise üç kat,

teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözülür.

1.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- 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 yaniltıcı belge kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,
- ç) Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (sure dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etiği tarihten itibaren), sahte belge kullanma fiilinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma fiilinde üç yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüse ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüste, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yaniltıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

7

2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkaran veya bu kısma sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

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

2.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- a) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kendilerine verilen 15 günlük süre içinde söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri veya kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde işlemin gerçekliğini Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri,

b) Olumsuz tespitin ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının sahte belge için üç katı, muhteviyatı itibarıyla yanlıltıcı belge için iki katı teminat gösterilmesi,

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

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

d) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (sure dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge kullanma tespitlerinde üç yıl, muhteviyatı itibarıyla yanlıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşü ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

CEVAP 4: 1. ÖTV Mükelleflerinin İhracat Teslimleri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisnadır. Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki müsteri tabiri; ikametgâhi, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

ÖTV kapsamına giren malları imal edenler, sözü edilen malları yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına buralarda kullanılmak veya satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnasından yararlanır. Yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilir.

İhraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye'deki kişi ya da kuruluşlara veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanmaz.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılan ihracat teslimlerine ilişkin düzenlenen faturada ÖTV hesaplanmaz. ÖTV mükellefleri bu suretle fatura bedeline dâhil etmediğleri ÖTV tutarlarını ve teslim ettikleri mal miktarlarını, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "İstisnalar ve İndirimler" bölümünün "İstisnalar" kısmında yer alan "İhracat İstisnası" ibaresini seçerek bu istisna kapsamında beyanda bulunur.

Ayrıca ÖTV mükellefleri, bu teslimin yapıldığı döneme ilişkin verilen ÖTV beyannamesinin "Ekler" bölümünde yer alan "İhracat İstisnası" ekini doldurur.

Bununla birlikte ihracat konusu malların yurt dışına çıktıgı, gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylı örneği ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edilir.

2. ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların İhracat Teslimleri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5inci maddesinin (2) numaralı fikrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu hukme göre, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılarından alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dâhil edilmiş olan ÖTV iade edilmez. Örneğin, imalatçı (A)'nın ürettiği malları ÖTV ödeyerek satın alan (B) bu malları ihraç ettiği takdirde, (A)'nın satış faturasında gösterilen ve yine (A) tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenen ÖTV, bu vergiyi (A)'ya ödemmiş olan (B)'ye iade edilir. Ancak (B)'nin imalatçı (A)'dan satın aldığı malları (C)'ye satması ve (C)'nin bu malları ihraç etmesi halinde, (A) tarafından beyan edilen ve (C)'nin satın aldığı malın fiyatına girmiş olan ÖTV, (C)'ye iade edilmez.

Aynı şekilde vergilendirmenin ithal aşamasında yaptırılması halinde, ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesinde ithalde ödenen ÖTV, ithalatçı ihracatçıya iade edilir. ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV iade edilmez.

Diğer yandan, ÖTV ödenerek satın alınan malların herhangi bir işlem görmeden, olduğu gibi (aynen) ihraç edilmesi halinde, bu mallar için yüklenilen ÖTV iade edilir. Ancak ÖTV ödenerek satın alınan maldan ÖTV'ye tabi olan veya olmayan bir mal üretilerek bu malın ihraç edilmesi halinde, imalatta kullanılan mal için ödenen ÖTV iade edilmez. Örneğin, rafineriden ÖTV ödeyerek baz yağı satın alan imalatçı, ürettiği mürekkep veya madeni yağı ihraç etmesi halinde baz yağına ödediği ÖTV'nin iadesini talep edemez.

Ihraç edilen mallara ait ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde, aşağıdaki belgelerin ihracatçının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı gereklidir:

i. İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belgelerin listesi,

ii. İhraç edilen malların ithal edilmiş olması ve vergilendirmenin ithal aşamasında gümrük idaresine yapılması halinde ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ile verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu,

iii. İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi veya listesi,

iv. İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturaların listesi.

Yukarıda listeler halinde alınmayan gümrük beyannamesi ve gümrük makbzuları ile vergi dairesince talep edilmesi halinde listelerde yer alan fatura, belge ve beyannamelerin asılları veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından tasdikli örneği vergi dairesine ibraz edilir.

Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mala ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (vergilendirmenin ithal aşamasında gümrük idaresine yapılması halinde bu idareye) ödendiği tespit edilir. Bu tespitten sonra ihraç edilen mallara ait ÖTV, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (IV/E) bölümü hariç, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri ile ilgili genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesi de talep edilmesi halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmez, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılır.

3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithalinde vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden, ÖTV mükelleflerince ihracat istisnası uygulanarak ihraç edilen malların, Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmaz, bu mallar yeni ithal edilmiş mal gibi işlem görür.

Ancak, vergilendirmenin ithalat aşamasında gümrük idaresine yaptırılması halinde, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların veya ÖTV ödemeksizin ihraç kaydıyla satın alarak ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibariyle ÖTV uygulanır. Bu nedenle geri gelen mallar için gümrük idaresi, ihracatçının ÖTV iadesinden veya tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanmadığını ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden tespit eder ve buna göre işlem yapar. İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin olarak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının ÖTV'yi gümrük idaresine ödediğinin tevsiki üzerine, vergi dairesince tecil edilen vergi gecikme zammı uygulanmaksızın terkin edilir.

4. Serbest Bölgelere veya Yetkili Gümrük Antreposu İşleticisine Yapılan Teslimler

Bu Tebliğin (II/A-1) bölümünde yer alan ihracat istisnasının uygulamasına ilişkin açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almamaktadır.

Buna göre serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmaz.

5. Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara Yapılan Teslimler

Katma Değer Vergisi Kanununun 11. inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde KDV iadesi uygulamasına ve özel fatura ile KDV istisnası uygulamasına ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenlemelerin ÖTV uygulaması açısından geçerliliği bulunmamaktadır.

Buna göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara ÖTV kapsamına giren (I) sayılı listedeki malların tesliminde ÖTV istisnası uygulanmaz veya tahsil edilen ÖTV iade edilmez.

10

CEVAP 5: a) Türkiye Cumhuriyeti uyuşunda bulunan şahislara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız (karşılıksız) bir şekilde bir şahadan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, bu intikaller nedeniyle beyanname verilir. Beyannameyi kendisine mal intikal eden gerçek veya tüzel kişiler verir. Veraset yoluyla intikallerde beyanname her bir mirasçı tarafından ayrı ayrı verileceği gibi müstereken de verilmesi mümkündür. Beyannamenin müstereken verilmesi halinde, beyannamenin her mükellef tarafından ayrı ayrı imzalanmış olması gereklidir.

Buna göre vergiyi doğuran olay, bir kişinin ölümü, Medeni Kanun hükümlerine göre hukuken ölümüne karar verilmesi (gaiplik) veya hayatı iken yapılan bağışlamalar ile meydana gelmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, veraset yoluyla intikal eden malların, evlatlıklar da dahil olmak üzere çocuklar ve eşten her birine düşen miras paylarının yasada belirtilen belli bir tutara kadar olan kısmı ile ivazsız suretle intikallerin yasada belirtilen belli bir tutara kadar olan kısmının veraset ve intikal vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla veraset yoluyla veya ivazsız suretle intikal eden hisse senetleri istisna tutarını aşan kısmının üzerinden veraset ve intikal vergisi ödenecektir.

Veraset yoluyla intikal eden hisse senedi, istisna haddinin altında kalsa da beyanname verilmesi gerekmektedir. Veraset yoluyla meydana gelen intikaller dışında kalan ivazsız intikaller de ise istisna haddinin altında kalanlar için beyanname verilmmez.

Verginin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bulunan değerlerinden, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 12. maddesinde yazılı borç ve masrafların indirilmesinden sonra kalan miktarıdır.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. uncu maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi konusuna giren malları bu maddede belirtilen esaslara göre değerleyerek beyan edecekleri, (d) bendinde de; borsada kayıtlı olan hisse senetlerinin ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile, borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değer ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu hükmeye göre mükellefler, ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi konusuna giren hisse senetlerini, borsada kayıtlı ise ölüm tarihine veya malların hukuken iktisab edildiği tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile borsada kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise, itibari değer ile başka bir deyimle hisse senedinin üzerinde yazılı değerle değerleyerek beyan edeceklerdir.

Diğer taraftan; söz konusu 10. uncu maddede; "Tarih edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir." hükmü yer almaktadır.

Bu duruma göre, borsada kayıtlı olmayan veya kayıtlı olmakla birlikte üç yıl içinde muamele görmemiş olan hisse senetlerini ilk tarhiyat için itibari değerle beyan edilen değerlerinin 7338 sayılı Kanunun 10. uncu maddesine göre Vergi Usul Kanununa göre tespit edilecek değerine dayanılarak ikmal edilmesi gerekmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 294. üncü maddesinde ise; "Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bütün esham ve tahvilat borsa rayıcı ile borsada kayıtlı olmayan esham ve tahvilat emsal bedelleri ile değerlendirilir. Borsa rayıcının takarrüründe muvazaa olduğu anlaşıllırsa bu rayış yerine emsal bedeli esas olur..." denildikten sonra 267. inci maddesinde emsal bedelinin, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya hatalı olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu açıklanmıştır.

b) Damga Vergisi Kanunu'nun 2. nci maddesi hükmüne göre, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin şerhler de Damga Vergisine tabidir.

Maddenin düzenleniş amacı, şerh ile daha önce vergilendirilmiş kağıdın içerisinde yer alan hükümlerin değiştirilmesine veya yeni hükümler eklenmesine yönelik olarak yapılacak değişikliklerle vergi kayıp ve kaçağını önlemektir.

Madde hükmü uyarınca şerhin Damga Vergisine tabi tutulabilmesi için;

-Damga vergisine tabi bir kağıtlar mahiyetinde olması,

-Damga vergisine tabi kağıtların yerini alması,

-Vergiye tabi kağıtların yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine ya da bozulmasına ilişkin olması

gerekmektedir.

DVK'nun 2inci maddesi ile yukarıda belirtilen unsurları taşıyan şerhler vergiye tabi tutulmuştur. Şerh kavramı DVK'da tanımlanmamıştır. Ancak sözlük manası ve uygulamada şerh, bir irade beyanında bulunmak amacıyla kağıda konulan ibare, not veya yazıdır. Şerhlerin vergiye tabi tutulabilmesi için daha önce düzenlenmiş bir kağıdın altına veya arkasındaki bir boşluğa kağıdın hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, devrine, değiştirilmesine veya bozulmasına ilişkin şerhin bulunması şarttır. Başka bir ifade ile şerhin vergiye tabi tutulabilmesi için, vergiye tabi yeni bir kağıdın düzenlenmesi hükmünde olması veya onların yerini alması gereklidir. Ancak kağıtlara konan şerhin vergi karşısındaki durumunun tayininde DVK'nın 6ncı maddesi hükümleri göz önünde tutulması gereklidir. Buna göre şerh ve üzerinde yazılı kağıt birbirinden ayrı işlem niteliğinde ise ayrı ayrı vergi alınır. Ancak bu işlemler aynı asıldan doğma ve birbirine bağlı ise en yüksek vergi alınmasını gerektiren işlem üzerinden vergi alınır.

Şerhin bağlantılı olduğu kağıt vergiye tabi değilse, bu durumda şerhin ifade ettiği anlama göre işlem yapılır. Şerh bir hukuki durumu ispat veya belli etmeyi ifade ediyorsa, bu şerhin vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca;

Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz.

DVK'nın 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz.

c) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39 uncu maddesinde özel iletişim vergisinin konusuna giren hizmetler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);

a) Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri,

b) Radyo ve televizyon yayınılarının uydu platformu ve kablo ortamından iletildmesine ilişkin hizmetleri,

c) Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti,

d) (a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri,

özel iletişim vergisine tâbidir.