



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2017/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
18 Kasım 2017 Cumartesi – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

SORULAR

SORU 1: Aşağıdaki işlemleri, katma değer vergisi mevzuatı açısından kısaca değerlendiriniz.

- Tam mükellef kurum vadeli olarak mal ithal etmiştir. İthal edilen mallara ilişkin olarak fiili ithal işleminden sonra ortaya aleyhte kur farkı çıkmıştır. **(5 puan)**
- Türkiye’de tam mükellef Y inşaat şirketi, yurt dışında yerleşik yabancı gerçek kişiye yapımı yeni tamamlanan konutu satmıştır. **(5 puan)**
- KDV mükellefi olan kurum, bankalardan kendi adına aldığı kredileri, ortağı olduğu başka bir şirkete aynı koşul ve vade ile borç para olarak vermiştir. **(5 puan)**
- Tam mükellef C tekstil şirketi, tam mükellef N Ltd. Şti.’ne gömlek dikimini fason olarak yaptırmıştır. **(5 puan)**

SORU 2: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin “Özel Esaslar” bölümünde düzenlenen aşağıda belirtilen konular hakkında kısaca bilgi veriniz.

- Özel Esasların Amacı **(2 puan)**
- Özel Esaslara Tabi Mükellefler **(5 puan)**
- İşlemlerin Gerçekliğini İspat **(8 puan)**
- Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi ve Genel Esaslara Dönüşü **(10 puan)**

SORU 3: Katma değer vergisinin “müteselsil sorumluluk” uygulaması hakkında kısaca bilgi veriniz. **(20 puan)**

SORU 4: Özel tüketim vergisi mevzuatına göre “1 sayılı listenin (B) cetvelindeki malların bu listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması” durumuna ilişkin indirimli vergi (ÖTV) uygulaması hakkında kısaca bilgi veriniz. (Bu soru cevaplanırken sırasıyla 1.ÖTV mükelleflerinin tesliminde verginin beyanı, 2.ÖTV iadesi talep edilecek malların imalatta kullanılma süresi, 3.İade talep edebilecekler, 4. İadesi talep edilebilecek vergi tutarı, 5.İade talep edilecek vergi dairesi ve süresi, 6.İade uygulaması hakkında kısaca bilgi verilmelidir.) **(20 puan)**

SORU 5:

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun “İhtiyat tedbirleri ve tahsil hükümleri” başlıklı 4’üncü bölümünde bulunan “Vergiye mukabil alınacak teminat” başlıklı 17’nci maddesinde hükme bağlanan hususları yazınız. **(8 puan)**
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahına ilişkin 31’inci maddesinde hükme bağlanan hususları yazınız. **(7 puan)**

1



CEVAPLAR

Cevap 1: a) Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun;

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

-20 nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

-21 inci maddesinde, ithalatta vergi matrahının; ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri; ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi unsurların toplamı olduğu,

-43/4 üncü maddesinde, ithalde alınan KDV'nin ilgili gümrük idaresince tarh olunacağı, hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ithalatta vergi matrahına dahil unsurlardan olan ithal edilen eşya ile ilgili olarak sonradan ortaya çıkan ve vadeli ithalattan kaynaklanan kur farklarına isabet eden KDV'nin, ilgili gümrük idaresine beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18/04/2014 tarih ve 39044742-130-1029 sayılı Özelgesi)

Diğer taraftan söz konusu kur farkının KDV'ye tabi olmadığına ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Şöyle ki: Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ithalatta matrahı belirleyen 21'inci maddesinin (c) bendinde; fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan olduğu belirtilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III.A.2 nci bölümünün 5 inci bendinde gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemelerin KDV'nin matrahına dahil edileceği belirtilmiştir. Buna göre Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar ortaya çıkan kur farkları malın matrahına dahil edilerek, vergilendirilecek, bu tarihten sonra herhangi nedenle olursa olsun ortaya çıkan kur farkları ise matraha dahil olmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Soruyu bu şekilde gerekçeli olarak cevaplandıranlara da puan verilmiştir. **(5 puan)**

b) Konut satış işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesi uyarınca KDV'ye tabidir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/i maddesinde konut olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere yapılan konut teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. İstisna kapsamında teslim alınan konutun bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır **(5 puan)**

c) Grup şirketince bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin diğer grup şirketine herhangi bir bedel eklenmeksizin anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır. **(5 puan)**

d) Söz konusu işlem KDV'ye tabiidir. 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı Listenin (B) bölümünün 10 uncu sırasında, "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" ne uygulanacak KDV oranı(% 8) olarak belirlenmiştir.

Tevkifat kapsamına fason tekstil ve konfeksiyon işleri girmektedir. KDV mükelleflerinin fason olarak yaptırdığı tekstil ve konfeksiyon işlerine ilişkin alışlarında alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır. **(5 puan)**

Cevap 2:

a) Özel Esasların Amacı: Bu düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır. **(2 puan)**

b) Özel Esaslara Tabi Mükellefler: Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

1- 213 sayılı Kanunun (153/A Teminat uygulaması) maddesi kapsamına giren mükellefler,

2- 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,

3-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

4-Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

5-Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

6-Haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu" veya "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti" bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.

7-Yukarıda sayılan "özel esaslara tabi mükellefler" ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanır. **(5 puan)**

c) 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.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

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. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili vergi dairesine 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 özel esaslar uygulanmaz. 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 idare 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 özel esaslara alınır.

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 Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya Türk Ticaret Kanununu 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

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 vizesine 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.

Ancak 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. **(8 puan)**



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

d) Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların

1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi: 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,

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat

teminat karşılığında yerine getirilir.

Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, 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 sonucuna göre çözümlenir. **(5 puan)**

2. Genel Esaslara Dönüş: Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

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) Özel esaslar kapsamına alınan 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.

Genel esaslara dönüşe 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. **(5 puan)**

Cevap 3: Müteselsil Sorumluluk

1. Kapsam: Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar hükmü yer almaktadır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Buna göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV'den aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumludur.

1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar: Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergide Tebliğin (IV/E-3.2 Haklarında Sahte Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar) bölümünde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Ancak alıcılar, KDV dahil toplam işlem bedelini;

- Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,

- Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,

- Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla)

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmaz.

Öte yandan KDV Kanununun 17 nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaz.

Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

1.2. İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar: Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

2. Uygulama: Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.

b) Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

c) Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanır.

ç) Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliği edilememiş olması veya

- Kendisine ödeme emri tebliği edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağına anlaşılmış olması,

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanır.

d) Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınır. **(20 puan)**

(Not: Konunun esasına ilişkin ifadeleri içermek kaydıyla yukarıdaki açıklamaların kısaca özetlenmesi yeterli sayılmıştır.)

Cevap 4: 8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1, 2 ve 3 üncü maddelerinde, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatta kullanılmaları halinde vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Kararname eki Kararda düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden uygun görülmüştür.

Bu uygulamanın (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması durumuna ilişkin usul ve esasları şöyledir (Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III.C.1.1. Bölümü):

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci 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



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

kullanılan mallar için bahse konu maddede G.T.İ.P. numaraları itibariyle 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 edilebilir.

1. ÖTV Mükelleflerinin Tesliminde Verginin Beyanı: (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; bu listeye dahil 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 fıkrasının (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/ç) 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 fıkrasının (a) bendi hükmünce teslim sayılmaz. Bu şekilde üretimde kullanılan mallar için ÖTV beyan edilmemesi ancak üretilen malların teslimine yönelik ÖTV beyan edilerek ödenmesi gerekir. 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 gerekir.

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 gerekir.

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 ayrıştırılmış olması işlemi dahil) mallara ilişkin iade talep edebilir.

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

Diğer taraftan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde Petrol Piyasası Kanununun 2 nci maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Buna göre Petrol Piyasası Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan ve EPDK'nın 25/12/2014 tarihli ve 2014/5373 sayılı Kurul Kararının 2 nci maddesinde sayılan madeni yağların imalatı ile söz konusu EPDK Kararında madeni yağ 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.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

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 1 inci 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 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmadığından bu kapsamdaki kullanımlar için iade talep edilemez.

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 12 nci ay içerisindeki kullanımlara 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 itibarıyla iadesi talep edilen dönemdeki kullanımlara yönelik yapılması şarttır.

6. İade Uygulaması: 2012/3792 sayılı Kararname kapsamındaki uygulamalara ilişkin ÖTV iade talepleri aşağıda yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.

6.1. Mahsuben İade Talepleri: Mahsuben iade, 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 ve ferileri ile SGK'ya olan borçları (sosyal sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve idari para cezası borçları ile bunların ferileri) için söz konusu olabilir.

İade talebi, internet vergi dairesi üzerinden KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir veya Kurumlar Vergisi) yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek standart iade talep dilekçesi ile elektronik ortamda yapılır.

İade talepleri, bu uygulamanın Tebliğinin (1.4.1.2) bölümünde belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanması ve mahsuba konu ÖTV tutarının ödendiğinin tespiti üzerine yerine getirilerek bu taleplerin tamamı vergi incelemesine sevk edilir.

Ayrıca bu Kararname uygulaması kapsamında mahsuben iade taleplerine yönelik vergi incelemesi devam ederken, ithal edilen diğer mallar için tahakkuk eden ÖTV'nin, bu Kararname uygulaması kapsamında vergi incelemesinde olması nedeniyle kesinleşmemiş önceki dönemlerden doğan ÖTV alacaklarından mahsubunun talep edilmesi halinde, gerekli kontroller üzerine mahsup işlemi yapılır ancak bu malların ithalatı sırasında verilen teminatın çözümü işlemleri, devam eden vergi incelemesi sonuçlanmaksızın yerine getirilmez.

Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmiş olması halinde rapora göre işlem tesis edilir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

6.2. Nakden İade Talepleri: İade talebi, internet vergi dairesi üzerinden KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir veya Kurumlar Vergisi) yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek standart iade talep dilekçesi ile elektronik ortamda yapılır.

Nakden iade taleplerinin tamamı vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılır. Ancak iade talep tutarı kadar teminat verilmesi halinde iade talebi, bu uygulamanın (1.4.1.2) bölümünde belirtilen belgelerin tamamlanması ve iadeye konu ÖTV tutarının ödendiğinin tespiti üzerine vergi inceleme raporunun sonucu beklenmeksizin beş iş günü içerisinde gerçekleştirilir. Teminat çözümü işlemi, vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.

Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası yukarıda sayılan kuruluşlara ait olanların iade talepleri, dilekçe ekinde iade için gerekli diğer belgelerin eksiksiz ibrazı üzerine vergi inceleme raporu aranmadan yerine getirilir.

(20 puan)

(Not: Konunun esasına ilişkin ifadeleri içermek kaydıyla yukarıdaki açıklamaların kısaca özetlenmesi yeterli sayılmıştır.)

Cevap 5:

a) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "Vergiye mukabil alınacak teminat" başlıklı 17'nci maddesi aşağıda yer almaktadır:

"Âmme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralyanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren her hangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvelemerde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talebederler.

Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde yüzde 5, ivazsız intikallerde %15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı yukarıda belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanlardan (hakimler hariç), tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir. Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların %10 u oranında ayrıca ceza tahsil olunur." **(8 puan)**

b) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahına ilişkin 31'inci maddesi aşağıda yer almaktadır:

"Banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahı 28 inci maddede yazılı paraların tutarıdır. Kambiyo alım ve satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur.

Sigorta işlemlerinde verginin matrahı, bu işlem dolayısıyla poliçede yer alan prim tutarıdır. Prim tutarının hesabında, sigorta işlemi dolayısıyla komisyon ve benzeri adlarla sigorta aracılara yapılan ödemeler indirim konusu yapılamaz.

10



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Vergi matrahından gider ve vergi adı altında indirim yapılamaz. Bu kanunla alınan banka ve sigorta muameleleri vergisi matraha dahil edilmez.

Sigorta şirketleri, iptal ettikleri sigorta muamelelerine ilişkin vergileri (yalnızca iptal tarihinden sonraki döneme ait olan kısmı), iptalin gerçekleştiği dönemde; bankalar ve finansman şirketleri, 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun gereğince tüketicilere iade ettikleri ücret, komisyon ve benzeri adlarla tahsil ettikleri tutarlara ilişkin vergileri, iadenin gerçekleştiği dönemde hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisinden indirebilirler. Bu dönemde indirilemeyen vergiler, sonraki dönem beyannamelerinde indirim konusu yapılabilir.”

Söz konusu Kanunun 28’inci maddesinde banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka muameleleri vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. **(7 puan)**