

KDV'DE DİPLOMATİK İSTİSNA VE ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

Dr. Eyyup İNCE*

ÖZ

Diplomatik statüye sahip olan kurum ve kişilere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır. İstisnaya ilişkin olarak tebliğ düzenlemeleri vergi idaresi tarafından belirlense de temel belirleyici kurum Dışişleri Bakanlığıdır. İlgili Bakanlığın vereceği belgeler istisnanın temelini oluşturmakta olup genellikle diplomatik statüye sahip olmak şartıyla bu belgenin varlığı halinde KDV istisnası uygulanmaktadır. Bununla birlikte söz konusu istisna ve vergi iadesine ilişkin olarak zaman içerisinde birçok özellikli husus ortaya çıkmıştır.

Anahtar Sözcükler: Diplomatik İstisna, KDV, Özellikli Hususlar.

1. GİRİŞ

Diplomatik ve konsolosluk misyon ve mensuplarının ayrıcalıklardan yararlandırılma yöntemi her ne kadar ülkeden ülkeye göre değişmekte ise de, söz konusu muafiyetlerin, karşılıklılık ilkesi temelinde uygulanması konusunda 18 Nisan 1961 tarihli Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi¹ ve 24 Nisan 1963 Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi² yasal zemin oluşturmaktadır. Aynı zamanda bu konuda diğer uluslararası anlaşmalar da önem arz etmektedir.

* Vergi Müfettişi, E Gelirler Kontrolörü

1 Ülkemiz ilgili sözleşmeyi 3042 sayılı Kanunla (18615 Sayı ve 24.12.1985 Tarihli Resmi Gazete) onaylamış olup 06.03.1985 tarihinden beri taraftır.

2 Ülkemiz ilgili sözleşmeyi 1901 sayılı Kanunla (18615 Sayı ve 21.12.1984 Tarihli Resmi Gazete) onaylanmış olup 19.02.1976 tarihinden beri taraftır.

İlgili sözleşmeler kapsamında diplomatik ve konsolosluk misyon ve mensupları bazı vergilerden muaf tutulabilmektedir. Örneğin, Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi 23. maddesine göre; misyon binaları emlak vergisi gibi yerel vergilerden muaftır. Bununla birlikte 34. maddeye göre; ÖTV, KDV gibi dolaylı vergiler ise muaf değildir. Ancak mütekabiliyet ilkesi çerçevesinde ülkeler, birbirinin ülkesindeki diplomatik ajanları ve bazen idari teknik statüdeki personeli kişisel mal ve hizmet alımlarında dolaylı vergi muafiyetinden yararlandırmaktadır.(Dışişleri Bakanlığı, 20.12.2020) Dolayısıyla ilgili sözleşme kapsamında ülkeler karşılıklı olarak diplomatik ajanlara vergi muafiyeti getirebilmekte olup buna göre de vergi iadesi öngörülebilmektedir. Nitekim KDV Kanununun 15. maddesi ile diplomatik istisna öngörülmüş olup bundan dolayı KDV iadesi ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızda söz konusu vergi iadesine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği ve özelgelere çok sık başvurularak vergi iadesi tam olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Öncelikle bu istisnada çok sık karşılaşılan taktırir yöntemi ortaya konulduktan sonra KDV istisnası ve sonrasında özellikli hususlara yer verilecektir.

2. TAKRİR (FRANCHISE DOCUMENT) YÖNTEMİ

Vergi mevzuatımızda taktıririn ne olduğuna yönelik bir belirleme bulunmamaktadır. Gümrük mevzuatında gümrük muafiyeti sağlayan bir belge olarak tanımlanmaktadır: Taktırir; ilgili elçilik veya muafiyet hakkı tanınmış misyon şefleri veya heyet başkanları tarafından tanzim edilmiş ve Dışişleri Bakanlığınca onaylanmış, gümrük vergilerinden muafiyet sağlayan mektubu ifade etmektedir. (Gümrükler Genel Müdürlüğü: 2015/10)

Bununla birlikte konunun asıl düzenleyici kurumu olan Dışişleri Bakanlığı da belgeyi gümrük muafiyeti sağlayan izin belgesi olarak tanımlamakla birlikte KDV/ÖTV muafiyeti de sağladığı belirtilmektedir:

Diplomatik ve/veya konsolosluk statüsünde bulunan yabancı misyon tarafından doldurulan ve Dışişleri Bakanlığı tarafından onaylanan gümrük muafiyet belgesi olan taktırir belgeleri, yurtdışından eşya ve diplomatik torba gibi malzemenin yanı sıra, gümrük vergisinden muaf olarak, çeşitli kalemlerde dayanıklı ve dayanıksız tüketim malı ithal edilmesine olanak sağlamaktadır.

Uygulamada, Büyükelçilikler tarafından hazırlanan ve Dışişleri Bakanlığınca onaylanan taktırir belgeleri gümrüklere ibraz edilmek suretiyle, ithal edilen

malzemenin ülkemize girişi sağlanmaktadır. Getirilen malzemenin miktarı konusunda karşılıklılık ilkesi çerçevesinde kota uygulanmaktadır. Dışişlerin Bakanlığınca ÖTV muafiyeti için ayrıca belge düzenlenmediğinden, taktir belgesi, vergiden muaf ithal edilen malzemenin (yiyecek içecek dahil) yanı sıra, araçlar ile akaryakıt ve ısınma yakıtının karşılıklılık ilkesi çerçevesinde KDV/ÖTV'den muaf olarak temini amacıyla da kullanılmaktadır. (Dışişleri Bakanlığı, 20.12.2020)

Vergi mevzuatı açısından taktir yönteminin uygulandığı teslimlerde, ilgili yabancı misyon, konsolosluk veya uluslararası kuruluşlarla bunların mensupları tarafından hazırlanacak taktirler Dışişleri Bakanlığınca uluslararası anlaşmalar veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde belirlenen kurallar çerçevesinde onaylanmaktadır. Taktir kapsamındaki teslimlere yönelik olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde, yalnızca söz konusu mensupların akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında taktir yöntemi uygulanacağı belirtilmiştir. Bunun haricinde başka teslimlere yer verilmemiş olmakla birlikte Dışişleri Bakanlığının belirlemeleri daha önemlidir. Kaldı ki KDV Genel Uygulama Tebliğinde taktir yönteminin uygulandığı teslimlerde Tebliğ hükümlerinin geçerli olmadığına yer verilmiştir. Bununla birlikte taktir kapsamındaki teslimlerde KDV'den istisna olacağı için KDV iadesi de ortaya çıkacaktır.(Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği 26.04.2014)

Araç alımları yerel piyasadan alınıyorsa Dışişleri Bakanlığınca KDV ve ÖTV'den İstisna Belgesi düzenlenirken ithal edilmesi halindeyse mezkur Bakanlıkça taktir (Form B) düzenlenecektir.(Dışişleri Bakanlığı, Araçlar ve Taktirler)

Bununla birlikte ilgili kurumların ve mensupların her türlü yakıt Dışişleri Bakanlığınca onaylanacak taktir ile KDV ve/veya ÖTV'den muaf olarak satın alınabilecektir.(Dışişleri Bakanlığı, Taktirler, 06.06.2015)

Araçlar için KDV ve/veya ÖTV muafiyetinden yararlanılabilmesi için ilgili aracın yakıt deposuna “*taşıt tanıma sistemi*” takılması ve yıllık olarak düzenlenecek taktirle Dışişleri Bakanlığına müracaat edilmesi gerekmektedir. Taşıt tanıma sistemi için ilişkide bir listesi sunulan akaryakıt şirketleriyle temasa geçilerek, bu işlem ücretsiz olarak gerçekleştirilmeli ve Bakanlığa iletmek üzere bir yazı alınmalıdır. Bakanlığa yeni yılda gönderilecek ilk taktirle, taşıt tanıma sistemi montajını yapan firmanın teyid yazısına ilaveten, hak sahibinin ismi, diplomatik kimlik kartının numarası, araç plakasının numarası ve talepte bulunan tarihte odometrenin gösterdiği kilometre ile bir yıl için talep edilen

akaryakıt türü ve miktarının belirtilmesi gerekmektedir. Yakıt bedelinin kredi kartı veya başka ödeme tarzıyla ödenmesi konusunda akaryakıt şirketleri ile anlaşma yapılması söz konusudur. Araç yakıtı için taksitler bir senelik olarak hazırlanmalı ve müteakabiliyet ilkesi çerçevesinde uygulanan kotalar göz önünde bulundurulmalıdır. Kota uygulanan ülkelerde bunun dışına çıkılması mümkün değildir. Kota uygulanmayan ülkelerde, ilk taksitte resmi araçlar için yılda 6.000 (ayda 500), özel araçlar için 3.600 (ayda 300) litre tavanı uygulanacak, bunun üzerinde ihtiyaç hasıl olması durumunda, sene sonundan önce ikinci bir taksitle Bakanlığa müracaat edilebilecektir.

Isınma ile jeneratörler için kullanılan yakıtta (benzin, dizel, doğalgaz) KDV ve/veya ÖTV muafiyeti, esas itibarıyla yabancı misyonların kançılıryası ve ikametgahının kullanımı için geçerlidir. Hazırlanacak taksitlerde, yakıtın türü, miktarı ve hangi adreste kançılırya veya ikametgah için kullanılacağı belirtilmesi gerekmektedir. Bu tür taksitler yıl boyunca ihtiyaç duyulduğunda tanzim olunabilecektir. Doğalgazda vergi muafiyeti ancak belediyelerin Doğalgaz Avans Kartı Sistemi çerçevesinde mümkündür. Bunun için hazırlanacak taksitlerde söz konusu karta ilişkin bilgiler yer almalıdır. (Dışişleri Bakanlığı, Taksitler, 06.06.2015)

3. **DİPLOMATİK İSTİSNALAR VE KDV İADESİ(Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği 26.04.2014)**

3065 sayılı Kanununun 15/1. maddesi ile karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Bu bağlamda diplomatik statüye sahip olmayan birim veya kişiler, KDV istisnasından yararlanamayacaktır. Örneğin, diplomatik temsilciliğe bağlı olmakla birlikte diplomatik statüye sahip olmayan temsilcilik bu istisnadan yararlanamayacaktır.(Gelir İdaresi Başkanlığı, 15.06.1999) Alman dilini ve kültürünü tanıtmak amacıyla faaliyette bulunan Enstitünün, Türkiye ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında 1957 tarihinde imzalanan Kültür Anlaşması temelinde kurulmuş bir kültür müessesesi olduğu, diplomatik ayrıcalık ve bağımsızlığının bulunmadığı, ayrıca iki ülke arasında Enstitünün

statüsünü belirleyen başka bir anlaşmanın da mevcut olmadığı da dikkate alındığında istisnadan yararlanması mümkün değildir. (Gelir İdaresi Başkanlığı , 09.02.2012) Devlet Petrol Şirketinin Türkiye'deki irtibat bürosu Yabancı hava yollarının Türkiye müdürü, diplomatik haklara sahip olmadığı için KDV istisnası mümkün değildir. (Gelir İdaresi Başkanlığı , 21.07.2014)

3.1 Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

Diplomatik temsilcilikler ve konsolosluklara yönelik istisna uygulaması karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yürütülmekte, istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına giren mal ve hizmetler Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Dışişleri Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmektedir.

Temsilcilikler ve konsolosluklara, Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilir. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri Dışişleri Bakanlığınca belirlenir ve bu miktar istisna belgesinde belirtilir. Bu belge diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi alımları için geçerlidir. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgeleri incelenerek, satın alınmak istenilen mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz. Diplomatik temsilcilik veya konsolosluk adına düzenlenecek faturada, temsilcilik adı ve adresi ile istisna belgesinin tarih ve numarasına ve ayrıca temsilcilik adına alım yapanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir. Söz konusu belgede temsilcilik adına alım yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz. Belirlenen şartlara uyulmaması halinde KDV istisnası uygulanmayacaktır. Vergi idaresi tarafından yukarıdaki şartlara atıfta bulunarak verilen bir özelgelere aşağıda yer verilmiştir:

- Fuara katılmak isteyen Fransa Başkonsolosluğuna verilen stant kiralama hizmetinin karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yürütülmekte olan diplomatik temsilcilik ve konsolosluklara yapılacak teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 08.10.2019)
- Diplomatik temsilciliklerde çalışan personelin SGK mevzuatı ve İş Kanunu çerçevesindeki sigorta evraklarının hazırlanması ve personelin

özlük hakları konusunda diplomatik temsilcilik adına verilen sigorta danışmanlık hizmeti KDV'den istisna tutulacaktır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.12.2015)

- Konsolosluga verilen taşınmaz kiralama hizmetinin istisna olabilmesi için ilgili Konsoloslugun Dışişleri Bakanligından alınmiş istisna belgesinin bulunması ve bu belgede kiralama hizmetinin de KDV'den istisna olduğunun belirtilmiş olması gerekmektedir.
- Büyükelçilik adına, Dışişleri Bakanligınca düzenlenen istisna belgesinde bina projelerinin yapılması ve inşaat kontrollüğü müşavirlik hizmetlerinin bulunması şartıyla büyükelçiliğe yapılan proje ve inşaat kontrollüğü müşavirlik hizmetlerinin KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.09.2016)

Yukarıdaki açıklamalar tkrir yönteminin uygulandığı teslimler için geçerli değildir.

3065 sayılı Kanununun 16/1-a maddesine göre yurtiçinde teslimleri KDV'den istisna olan malların ithali de vergiden istisnadır. Diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi kullanımı için iktisap edeceği malların Dışişleri Bakanligınca verilecek belgede açıkça belirtilmesi şartıyla yurt içinden satın alınması veya doğrudan elçilik tarafından ithali KDV'den istisnadır. İstisna belgesinin sadece ithal edilecek mal için verilmiş olması halinde ise yurt içinden satın alınması sırasında istisna uygulanmayacaktır.

3.2. Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanununun 15/1-b maddesine göre, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna olup bu kapsamda mal satan vergi mükellefleri yükledikleri KDV'yi iade alabileceklerdir. İstisnadan, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar yararlanır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağıışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir. Bu kapsamdaki kuruluşlara resmi ihtiyaçlarında kullanacakları mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olarak temin edilmesini sağlamak amacıyla Hazine ve Maliye Bakanligının görüşü alınmak suretiyle Dışişleri Bakanligınca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren KDV/ Özel İşlem Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi verilir.

Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgeleri incelenerek, satın alınmak istenen mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz. Uluslararası kuruluşlar adına düzenlenmesi gereken faturada, kuruluşun adı, adresi, istisna belgesinin tarih ve numarası ve uluslararası kuruluş adına alım yapanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir. Söz konusu belgede uluslararası kuruluş adına alım yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz. Ayrıca, istisnadan yararlanmak isteyen kuruluşların uluslararası bir temsilcisi niteliğinde olmayıp sadece söz konusu kuruluşların bir üyesi niteliğinde olmaları durumunda da istisna uygulanmaz.

Takrir yöntemi uygulanan teslimler için yukarıdaki açıklamalar geçerli değildir.

3.3. NATO Müşterek Enfrastrüktür Programları Gereğince Türkiye’de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlemlerine İlişkin İstisna

20.12.1985 tarihli ve 85/10191 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında(20.12.1985 tarihli ve 85/10191 sayılı BKK), Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı (NATO) Müşterek Enfrastrüktür³ Programları gereğince Türkiye’de yapılacak tesislerin etüt, proje ve inşasına ilişkin olarak NATO veya onun namına yetkili makamlara yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Uluslararası anlaşma hükümleriyle kendilerine istisna veya muafiyet tanınan kuruluşların, ilgili uluslararası anlaşmaya atıfta bulunarak satın alacakları mal ve hizmetlere KDV uygulanmamasını bir yazı ile talep etmeleri ve bu yazıya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan kuruluşların faturalarında KDV’yi ayrıca göstermemeleri gerekmektedir.

Buna göre, NATO Enfrastrüktür Programı gereğince Türkiye’de yapılacak tesislerin etüt, proje ve inşasına ilişkin olarak NATO veya onun namına 26.07.1971 tarihli ve 7/2864 sayılı Kararnamede belirtilen yetkili makamlara, satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında, bu makamlar tarafından resmi ihtiyaçlarında kullanılacağı yazılı olarak belirtilen mal ve hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

³ Enfraskrüktür kelime olarak Fransızca olmakla birlikte Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre “Altyapı” anlamındadır.

3.4. Türkiye ile ABD Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşması Gereğince, Ortak Savunma Amacıyla Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarında İstisna

30.06.1954 tarihli ve 6426 sayılı Kanunla(6426 Sayılı Türkiye ile ABD Arasındaki Vergi Muafiyetleri Anlaşmasının Tasdikine Dair Kanun, 06.07.1954) onaylanan 23/6/1954 tarihli Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşmasınının 8. maddesi ile ekinin 16. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Hükümetlerinin, Anlaşmada belirtilen ve Anlaşmanın amacına uygun düşen Türk vergi, resim ve harçları ile daha sonra ihdas edilecek benzer mahiyetteki vergi, resim ve harçların, ortak savunma harcamalarına yansıtılmaması için münasip bir muafiyet sağlanması hususunda usul belirlemeleri öngörülmüş, bu hükümlere dayanılarak 22/4/1992 tarihli ve 92/2958 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı(22.04.1992 tarihli ve 92/2958 sayılı BKK) ile anlaşma kapsamına KDV’de dahil edilmiştir.

Buna göre, ortak savunma amacıyla ABD veya onun namına hareket eden yetkili makamlara satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında, sözü edilen anlaşma kapsamındaki ihtiyaçlarda kullanılacağı yetkili makamlar tarafından yazılı olarak belirtilen mal ve hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

ABD veya onun namına hareket eden yetkili makamlarca ortak savunma amacıyla kullanılmak üzere satın alınacak mal ve hizmetlerin satıcılarına verilmek üzere, *“Amerika Birleşik Devletlerine veya Onun Namına Ortak Savunma Amacıyla Yapılacak Mal ve Hizmet Alımlarında KDV İstisnası Uygulanması İçin Talep Belgesi”* kullanılır.

ABD veya onun namına hareket eden yetkili makamlarca satın alınacak mal ve hizmetlerin satıcılarına verilmek üzere, kullanılacak belge ile bu belgeyi imzalamaya yetkili olan ABD’nin Türkiye’deki birimlerini ve istisnadan yararlanacak askeri birimler ile özel firmalar Dışişleri Bakanlığının görüşü doğrultusunda 2004/1 sayılı KDV İç Genelgesinde belirlenmiştir.(KDV 2004/1 İç Genelgesi) Bu listede yer almayanların düzenleyecekleri belgeler için KDV istisnası söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, aynı Anlaşmanının 6. maddesinde *“İşbu Anlaşma hükümleri, fertler tarafından yapılan masraflara tesir etmeyeceği gibi, işbu Anlaşma çerçevesine girmekle beraber mübayaa ve ihaleye selahiyetli bir memur veya Amerika Birleşik Devletleri tarafından veya onun namına mukavele akdine*

usulüne uygun olarak yetkili kılınmış diğer bir şahıs tarafından akdedilmiş bir mukaveleye dayanmayan küçük masraflara da tatbik olunmayacaktır.” hükmü yer aldığından, ABD’nin resmi kurumlarına söz konusu işleme ilişkin yapılacak mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili olarak şahıslara yönelik harcamaların KDV’den istisna tutulması mümkün değildir.

3.6. İstisna Kapsamında KDV İadesi

Yukarıdaki bölümler kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi,
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi,
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu,
- Satış faturaları listesi,
- Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi veya uluslararası kuruluşların resmi talep yazısı veya yetkili kuruluş İstisna Belgesi örneği,
- Takrir yöntemi kapsamındaki teslimlerde Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği.

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

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000.-TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000.-TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3.7. Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslararası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

İstisna kapsamına;

- Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon şeflerine, diplomasi memurlarına, konsolosluklarda görevli misyon şeflerine ve meslekten konsolosluk memurlarına,

- Karşılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personeline,
- Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşların söz konusu anlaşmada personeline yönelik istisna hükmü olması kaydıyla bunların mensuplarına, yapılan ve bedeli KDV dahil en az 50.-TL olan (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) teslim ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50.-TL şartı aranmaz.

Diplomatik statüye haiz mensuplar kapsamına diplomatların eş ve çocukları da dahil olduğundan, bu kişilere yapılan teslim ve hizmetlerde de istisnadan yararlanılabilir.

Devletlerarası konsolosluk ilişkilerini düzenleyen 24/4/1963 tarihli Viyana Sözleşmesi ile konsolosluk kavramı meslekten konsolosluk ve fahri konsolosluk olarak ikiye ayrılmış ve "*Fahri Konsolosluk ve Memurları*"na ilişkin III. Bölümde, bu sıfatı haiz kişi ya da kurumların yararlanabileceği diplomatik haklar muvazzaf konsolosluk ve memurlarının yararlanabileceği haklardan ayrılarak sınırlanmıştır. Bu nedenle, fahri konsoslara yapılan teslim ve hizmetler diplomatik istisna kapsamında değerlendirilmez.

Dışişleri Bakanlığı, karşılıklılık ilkesini gözeterek, her ülke itibarıyla geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst sınırı ile Türkiye Cumhuriyeti misyon mensuplarına kişisel mal ve hizmet alımlarında 50.-TL'den yüksek alt limit uygulayan ülke temsilcilik mensupları için alt sınırı tespit ederek bu miktarı ilgili temsilciliğe bildirir.

Dışişleri Bakanlığınca, bu tespit uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine haiz mensupları için de yapılır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağıışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kuruluş ve kişi bazında Gelir İdaresi Başkanlığına da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

3.7.1. İstisna Uygulaması

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecek olup, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensupları, KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın alır. Fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satışlar için fatura düzenlenmesi zorunludur.

Bu çerçevede, diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarına satış yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri faturalarda yabancı misyona tabi kişinin adı-soyadını, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen yabancı misyon personel kimlik kartının numarasını veya yabancılara mahsus kimlik numarasını yazmalıdır. Bu bilgilerin yer almadığı faturalara dayanılarak iade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde yabancı misyon personel kimlik kartının numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası aranılmaz.

Ayrıca, mensupların akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında taksit yöntemi uygulanır.

3.7.2. KDV İadesi

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedeli KDV dahil en az 50.-TL (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) olan mal ve hizmetlere ait alış sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde buldukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla gerçekleşen harcamalarına ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilciliğin belirleyeceği süre içinde bu temsilciliğe verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50.-TL'yi geçmese dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenir.

Sağlık harcamaları ve uçak bilet bedellerine ilişkin faturaların, iade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının eşleri adına düzenlenmesi halinde de iade taleplerinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, misyon mensuplarının eşleri adına düzenlenen faturalar, karşılıklılık sağlanan teslim ve hizmet

alımları itibarıyla, herhangi bir sınırlama olmaksızın, iade işlemlerine konu edilebilir. İade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının, ödeme kaydedici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunması mümkün değildir.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, mensuplarından aldıkları bu formları, aynı ayın sonuna kadar resmi bir yazı ekinde, buldukları yer Vergi Dairesi Başkanlığının (Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlığın) yetkilendirdiği vergi dairesine intikal ettirirler. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, bildirim formlarının vergi dairelerine zamanında verilebilmesine yönelik gerekli tedbirleri alırlar.

Formların, vergi dairesine öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi/ gönderilmesi halinde, değerlendirme ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır. İçinde bulunulan yılın üç aylık bir döneminde mal ve hizmet alımlarına ait KDV'nin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar verilen formlara dahil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dahil edilmesi mümkündür.

Misyon mensubunun yıl içinde göreve başlaması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır. Örneğin, (A) ülkesinin Ankara'daki Büyükelçiliğinde 2012 yılının Eylül ayında göreve başlayan ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yıllık KDV dahil 24.000 Euro karşılığı TL tutarında KDV istisnasından yararlanabilecek bir diplomatın istisnadan faydalanacak harcama limiti $(24.000 / 12 \times 4) = 8.000$ Euro karşılığı TL olacaktır.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılacak olanlar, iade formlarını, ayrıldığı tarih itibarıyla bu bölümde belirtilen dönem ve sürelerle bağlı olmaksızın vergi dairesine verebilir, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirip, sonuçlandırır.

Vergi dairesi, formu veren misyon için Dışişleri Bakanlığının karşılıklılık ilkesine göre belirlediği yıllık harcama sınırı çerçevesinde gerçekleşen mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV'ye ilişkin fatura ve benzeri belgeleri, iade açısından değerlendirir. Vergi dairesi iade işlemlerini, formların intikal ettiği tarihten itibaren en geç 30 gün içinde sonuçlandırır ve iade tutarını ilgili kişinin banka hesabına aktarır.

İade yapmaya yetkili vergi daireleri, elektronik ortamda kendilerine gelen bilgi ve formlarla kağıt ortamında alınan form ve diğer belgeleri karşılaştırmak suretiyle gerekli kontrolleri yaparlar. İade yapmaya yetkili vergi dairelerince, hak sahiplerinden, yabancı misyon personel kimlik kartı numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası dışında ayrıca vergi kimlik numarası istenmez.

İadeye esas olmak üzere vergi dairelerine ibraz edilecek elektrik, su, haberleşme, uçak bileti, eğitim vb. harcamalara ait fatura asıllarını ülkelerine de vermek/göndermek zorunda olan diplomatik misyon mensupları, söz konusu belgelerin aslı ile birlikte fotokopilerini de ibraz edebilirler. Bu durumda ilgili vergi dairesince, belgeler üzerinde gerekli kontrol yapıldıktan ve fotokopi nüshasının aslına uygunluğu yazıldıktan sonra asıl belgeler ilgililere geri verilir. Belge asıllarının elçilik yetkilileri tarafından “*Aslı gibidir*” şeklinde onaylanması ve mal/hizmet satın alınan firma/şahısların “*Aslı gibidir*” şeklinde onayladıkları belge örneklerinin ibraz edilmesi halinde de bu belgelerin KDV iadelerine dahil edilmesi mümkündür.

İadenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda vergi inceleme raporu bulunanlardan alım yapılmışsa, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmez. Söz konusu belgelerin gerçek olup olmadığı üç ay içinde vergi dairesince tespit edilir ve olumlu sonuçlanması halinde iade yerine getirilir.

Yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesince bu durum ivedi olarak gerekçeli bir yazı ile talep sahibine ve Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

4. ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

4.1. Yabancı Toprak Teamülü Kapsamında Verilecek Hizmetlerin İhracat Olmaması

Diplomatik statüye sahip birimlerin (büyükelçilik, konsolosluk vb.) binalarının diplomatik teamüllere göre yabancı toprağı olarak değerlendirildiği gerekçesiyle yapılan bina yenileme işinin hizmet ihracı olup olmayacağı yönündeki görüş vergi idaresi tarafından kabul görmemiş olup bina yenileme işi Türkiye’de yapıldığından ve bu hizmetten Türkiye’de faydalanıldığından,

yapılan hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı yönünde görüş ortaya çıkmıştır.(Gelir İdaresi Başkanlığı, 568 Sayı ve 04.06.2014 Tarihli Özelge) Verilen görüş çerçevesinde, yalnızca bina yenileme işi değil yabancı toprak değerlendirmesi kapsamında verilen hiçbir hizmet, ihracat kapsamında değerlendirilmesi mümkün olamayacaktır.

4.2. Resmi Alım Tabiri

Temsilcilikler ve konsolosluklara, Dışişleri Bakanlığınca verilen istisna belgeleri yalnızca resmi alımları için geçerli olmaktadır.

Resmi alım tabiri, diplomatik temsilcilik veya konsolosluklara istisna belgesi ya da tahrir kapsamında yapılacak teslim ve hizmetleri ifade etmektedir. Resmi alıma ilişkin vergi idaresi tarafından verilen bir özalgede şu değerlendirme yapılmıştır: Türkiye'deki diplomatik temsilcilikler ile konsolosluk mensuplarının çocukları için verilen ve bedeli diplomatik temsilcilikler ya da konsolosluklar tarafından karşılanan eğitim hizmetlerinin, Dışişleri Bakanlığı tarafından diplomatik temsilcilik veya konsolosluklar adına düzenlenen KDV Diplomatik İstisna Belgesinde yer alması kaydıyla, KDV Kanununun 15/1-a maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2324 Sayı ve 26.12.2011 Tarihli Özelge)

Resmi alıma ilişkin başka bir özalgede aksı bir değerlendirme bulunmaktadır: Libya Büyükelçiliği tarafından Türkiye'ye tedavi ettirilmek üzere getirilen Libya vatandaşlarına Türkiye'deki otellerde verilen ve bedeli Libya Büyükelçiliği tarafından karşılanan konaklama hizmetlerinin KDV Kanununun 15/1-a maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 950 Sayı ve 02.07.2013 Tarihli Özelge)

4.3. İnşaat İşlerinde Alt Yükleniciler İçin KDV İstisnası ve KDV Tevkifatı

İnşaat işinin, Dışişleri Bakanlığı tarafından diplomatik temsilcilik veya konsolosluklar adına düzenlenen KDV Diplomatik İstisna Belgesinde bulunması ve bu hizmetin söz konusu istisna belgesinde yer alması kaydıyla sadece Konsolosluga doğrudan yapılan teslim ve hizmetlerin KDV Kanununun 15/1-a maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, söz konusu yapım işinin alt taşeronlara yaptırılması halinde, düzenlenecek hak ediş bedelleri üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 568 Sayı ve 04.06.2014 Tarihli Özelge) Yapım işi, Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı kapsamında KDV'den istisna olmakla birlikte KDV'de yapım işlerinde kısmi tevkifata dair diğer şartların oluşması halinde; söz konusu yapım işinde alt yüklenicilerden yapılan hizmet alımlarında mükellef adına düzenlenecek olan faturalarda hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. (İstanbul YMM Odası, 15.02.2017 Tarihli Özelge)

Diplomatik istisna, bu kapsamdaki kurum veya kişilere doğrudan yapılan teslim ve hizmetler için geçerli olduğu için ikincil aşamalarda istisna söz konusu olmamakta ve KDV kısmi tevkifatındaki diğer şartların oluşması halinde ikincil aşamalarda KDV tevkifatı yapılması gerekecektir.

5. SONUÇ

3065 sayılı Kanununun 15/1. maddesi ile karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Söz konusu istisnada en belirleyici husus Dışişleri Bakanlığından alınan istisna belgesi ya da tahrir belgeleridir. Öyle ki diplomatik temsilcilik veya konsolosluklara istisna belgesi ya da tahrir kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler resmi alım olarak nitelendirilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen görüşlerde öncelikle ilgili kurum veya kişinin diplomatik haklara sahip olup olmadığı değerlendirilmekte, istisna belgesi veya tahrir belgesinin varlığı ile mal teslimi ya da hizmet ifasının bu belgelerde yazıp yazmadığı hususu aranmaktadır. Dolayısıyla bu istisnada en önemli husus istisna veya tahrir belgesinin varlığıdır.

Genel işleyiş bu şekilde olmakla birlikte makalemizde yer aldığı üzere özellikli birçok hususa ilişkin olarak vergi idaresi çoğunlukla özelgeler vasıtasıyla ilgili hususları açıklığa kavuşturmaktadır. Bu durum vergide yasallık ilkesi yönünden eleştirilebilmektedir. Bununla birlikte, ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde bu durumun eleştirilmesi çok da gerçekçi

olmayacaktır. Aynı zamanda bu satışlardan kaynaklanan KDV iadesinin sıkı şekil şartlarına bağlı olduğu değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

20.12.1985 tarihli ve 85/10191 sayılı BKK (12.03.1986) Ankara : Resmi Gazete (19045 Sayılı)

22.4.1992 tarihli ve 92/2958 sayılı BKK (21.05.1992) Ankara : Resmi Gazete (21234 sayılı)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984). Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)

6426 Sayılı Türkiye ile ABD Arasındaki Vergi Muafiyetleri Anlaşmasının Tasdikine Dair Kanun (06.07.1954)

Dışişleri Bakanlığı, Araçlar ve Takrirler, Erişim Adresi: <http://www.mfa.gov.tr/takrirler.tr.mfa> Erişim tarihi: 20.12.2020

Dışişleri Bakanlığı, Diplomaside Ayrıcalık ve Bağışıklıklarla İlgili Uygulamalar, Erişim Adresi: http://www.mfa.gov.tr/data/Kutuphane/yayinlar/mensuplar/Immunities_and_privileges_booklet.pdf Erişim tarihi: 20.12.2020

Dışişleri Bakanlığı, Takrirler, Erişim Adresi: <http://www.mfa.gov.tr/takrirler.tr.mfa> Erişim tarihi: 01.06.2015

Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi (18.04.1961)

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2004/1 Sayılı KDV İç Genelgesi, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/89308/pdf> Erişim tarihi: 22.12.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı, 24224 Sayı ve 15.06.1999 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/99882/pdf> Erişim Tarihi: 23.12.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı, 495 Sayı ve 09.02.2012 Tarihli Özelge, <https://www.gib.gov.tr/node/99654/pdf> Erişim tarihi: 23.12.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı, 1903 Sayı ve 21.07.2014 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/91848/pdf> Erişim tarihi: 23.12.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı, 835653 Sayı ve 08.10.2019 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/143524/pdf> Erişim tarihi: 22.12.2020

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 4424 Sayı ve 04.12.2015 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://avdb.gib.gov.tr> Erişim tarihi: 23.12.2020

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 228157 Sayı ve 21.9.2016 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://avdb.gib.gov.tr> Erişim tarihi: 23.12.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı, 568 Sayı ve 04.06.2014 Tarihli Özelge, Erişim

Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/97078/pdf> Erişim tarihi: 23.12.2020
Gelir İdaresi Başkanlığı, 2324 Sayı ve 26.12.2011 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/99602/pdf> Erişim tarihi: 22.12.2020
Gelir İdaresi Başkanlığı, 950 Sayı ve 02.07.2013 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/100750/pdf> Erişim tarihi: 22.12.2020
Gelir İdaresi Başkanlığı, 568 Sayı ve 04.06.2014 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/97078/pdf> Erişim tarihi: 23.12.2020
İstanbul YMM Odası, 15.02.2017 Tarihli Özelge, Erişim Adresi: https://www.istanbulymm.org.tr/Data/Platform/2017_NİSAN_19.pdf Erişim tarihi: 23.12.2020
Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2015/10 Sayılı Diplomatik Muafiyetler Konulu Genelge, Erişim Adresi: <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/54986?AspxAutoDetectCookieSupport=1> Erişim tarihi: 20.12.2020
Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği (26.04.2014). Ankara : Resmi Gazete (28983 Sayılı)
Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi (24.04.1963)