



DİPLOMATLARIN, DİPLOMATİK TEMSİLCİLERİN TÜRK VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

*POSITION OF DIPLOMATS AND
DIPLOMATIC MISSIONS IN ACCORDANCE
WITH THE TURKISH TAX LEGISLATION*

Ahmet Tahir GÜMÜŞ^(*)

ÖZ

Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler Türk vergi kanunlarında çeşitli ayrıcalıklara sahiptir. Söz konusu şahısların gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar kanunu, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve belediye kanunlarındaki istisna ve muafiyet hükümleri karşısındaki durumlarını açıklamaya çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Diplomatik Temsilci, İstisna, Muafiyet

ABSTRACT

The diplomats, chargé d'affaires and consuls and their personnel, and those who are assigned to an official duty in Turkey by foreign states have various privileges in Turkish tax laws. This study will attempt to explain the position of these persons in view of the diplomatic exemptions existing in income tax law, value added tax law, special consumption tax law, motor vehicles excise tax law, stamp tax law, charges law, inheritance and gift tax law, property tax law and municipality revenues law.

Key Words: Diplomatic representative, exception, exemption

1- GİRİŞ

Yukarıdaki başlık çalışmamızın içeriğini tam olarak yansıtmaya da genel bir kanı sunmaktadır. Çalışmamızda yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenlerin Türk vergi kanunları karşısındaki durumları kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

^(*) Vergi Müfettişi

İstisna: bir kimse veya bir şeyi benzerlerinden ayrı tutma, kural dışılık, ayrı tutulan kimse veya şey olarak tanımlanmakta iken muafiyet ayrı tutulma, kendisine uygulanmama olarak tanımlanmaktadır¹.

Vergi İstisnası: vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun veya nesnenin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Örneğin, ticari kazançlarda istisna vb. Vergi Muafiyeti ise; vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi yükü dışında tutulmasıdır. Örnek olarak da Gelir Vergisi Kanunundaki Diplomat Muafılığı gibi muafiyetleri gösterebiliriz.

Diploması: Yabancı bir ülkede ve uluslararası toplantılarda ülkesini temsil etme işi ve sanatı olarak tanımlanmaktadır. Diplomat ise diploması işi ile iştigal eden kişi olarak tanımlanabilir.

Bazı kavramları kısaca tanımladıktan sonra yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler hakkında gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar kanunu, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve belediye kanunlarındaki istisna ve muafiyet hükümleri aşağıda görüleceği üzere ayrı başlıklar altında açıklanmaya çalışılacaktır.

2- GELİR VERGİSİ KANUNU

15. madde “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi’nden muafırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.”

16. madde “Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15’inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi’nden istisna edilir.”

95. madde, (2. fıkra) 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur hizmetlileri gelirlerini, yıllık beyanname ile bildirirler.

Gelir vergisi kanununda, yukarıda sayılan söz konusu şahısların ülkemizde elde etmiş oldukları gelirleri vergiden muaf olarak kabul edilmiştir. Söz konusu muafiyetten yararlanılmasının şartı karşılıklık esasının olmasıdır. Eğer söz konusu karşılıklık esası yoksa ilgililer yıllık beyan esasına göre gelir vergisine tabi olmaktadır.

Yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan diğer görevlilerin muafiyetten yararlanabilmeleri için elçilik ve konsolosluğun ait olduğu devletin uyrukluğunda bulunmaları gerekmektedir. Ancak başka bir uyrukluğa sahiplerse 16. madde gereğince istisnadan faydalanabilmektedirler. Ayrıca muafiyetten yararlanacak kimselerin Türkiye’de görevli olması gerekmektedir.

Muafiyet, kanunda sayılan kişilerin sıfatlarından dolayı tanınmış ve yabancı devletin temsilcisi olarak Türkiye’de görev yapanların mükellef veya sorumlu olarak vergi tarhiyatına muhatap tutulmaları diploması icapları ile bağdaşır görülmemiştir. Bu nedenle, sözü edilen kimselerin sadece ücretleri değil, varsa diğer gelir unsurları dolayısıyla da muafiyet uygulanmaktadır. Örneğin bir yabancı devletin

¹ Türk Dil Kurumu

Türkiye’de görevli elçisi, Türkiye’de açtığı resim sergisinde bir kısım eserlerini satıp gelir sağlasa da vergiye tabi tutulmaz. Ancak muafiyetin menkul sermaye iratlarından tevkif suretiyle alınan vergiyi kapsama-
dığı hükme bağlanarak, vergileme menkul sermaye iradını sağlayan sorumlu bünyesinde yapılmaktadır².

Ülkemizde bulunan yabancı büyükelçilik ve konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşlarına ödenen ücretlerin karşılıklı olarak gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için ya-
abancı ülkelerde bulunan Türk Büyükelçilik ve Konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşı personelin ücretlerinin de gelir vergisinden istisna olması gerekmektedir³.

Yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan memur ve hizmetliler başka bir devletin uyrukluğunda ise diplomat muafılığı geçerli olmayıp 16. madde gereğince sadece ücret istisnasından faydalanabil-
mektedirler. Bunun dışında, Türkiye’de başka bir hizmet karşılığı alınan ücret ve varsa diğer gelir unsurları genel esaslara göre vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca bu istisna Türk uyruklular için de ge-
çerlidir. Ancak söz konusu istisna karşılıklılık esasına bağlı olup ücret istisnasının uygulandığı hallerde vergileme ücreti ödeyen devlet tarafından yapılır⁴.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede; Mütakabiliyet şartının gerçekleşmemiş olması nedeniyle Federal Almanya Cumhuriyeti Büyükelçiliği’nden alınan ücretlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir⁵. Slovenya Büyükelçiliği bünyesinde çalışan Türk vatandaşları ile Filipinler vatandaşlarının ücretleri Gelir Vergisi Kanununun 15. ve 16. maddelerinde yer alan muafiyet ve istisna hükmü kapsamına girmemekte olup, vergi kesintisine tabi tutulmayan söz konusu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 92. maddesinde belirtilen sürede yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir⁶.

Gelir Vergisi Kanununa göre istisnadan,

- Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsoloslar,
- Elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o elçilik uyrukluğunda bulunan memurlar,
- Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler,

Bu sıfatları ile ilgili olarak ve karşılıklı olmak şartıyla, yararlanabilmektedir.

Fahri konsoloslar ise söz konusu muafiyet hükümlerinden yararlanamamaktadır.

Mütakabiliyet esası dış işlerde önemli olup Gelir Vergisinde de aynen yer almıştır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

15. madde “1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsolos-
luklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

² Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010, Ankara, s. 140.

³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-15-1-411 sayılı özelgesi

⁴ Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010, Ankara, s. 141.

⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[61-12/7]-757 sayılı özelgesi

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-61-5-336 sayılı özelgesi

2. Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.”

Diplomatik istisna 26.04.2014 tarihinde resmi gazetede yayınlanan KDV genel uygulama tebliğinden önce 60 seri nolu KDV genel tebliği ile 113 seri nolu KDV genel tebliğindeki düzenlemelere göre yürütülmektedir. Ancak yeni yürürlüğe giren tebliğ ile tüm tebliğler tek bir tebliğde toplanmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğine göre diplomatik istisna aşağıdaki şekilde uygulanmaktadır⁷.

1. Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (15/1-a) maddesine göre, diplomatik temsilcilikler ve konsolosluklara yönelik istisna uygulaması karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yürütülmekte, istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına giren mal ve hizmetler Maliye Bakanlığı ile Dışişleri Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmektedir.

Temsilcilikler ve konsolosluklara, Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalananakları 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.

3065 sayılı Kanunun (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 Bakanlığınca 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.

Yukarıdaki açıklamalar taktir yönteminin uygulandığı teslimler için geçerli değildir.

2. Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (15/1-b) maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar yararlanır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağımsızlığı 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 Maliye Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalananakları mal ve hizmetleri gösteren KDV/ÖİV 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.

⁷ KDV Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete. Yürürlük Tarihi: 01.05.2014

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 dışındaki- lere istisna kapsamında satış yapılmaz. Ayrıca, istisnadan yararlanmak isteyen kuruluşların uluslararası bir temsilcisi niteliğinde olmayıp sadece söz konusu kuruluşların bir üyesi niteliğinde olmaları duru- munda da istisna uygulanmaz.

Takrir yöntemi uygulanan teslimler için yukarıdaki açıklamalar geçerli değildir.

3. 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 konsolosluk- ların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon şeflerine, diplomasi memurlarına, konsolosluk- larda 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 kay- dıyla bunların mensuplarına,

yapılan ve bedeli KDV dahil en az 50 TL olan (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen da- ha yüksek alt limit) teslim ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı aranmaz.

Devletlerarası konsolosluk ilişkilerini düzenleyen 24/4/1963 tarihli Viyana Sözleşmesi ile konsolos- luk 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 hak- lar muvazzaf konsolosluk ve memurlarının yararlanabileceği haklardan ayrılarak sınırlanmıştır. Bu ne- denle, fahri konsoloslara 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 bağışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı ulus- lararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kuruluş ve kişi bazında Gelir İdaresi Bař- kanlığına da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlı- ğı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir⁸.

⁸Yüklenilen KDV tebliğdeki usule göre iade edilir. Ayrıca konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının 30/04/2010 tarih ve KDVK-55 / 2010-3 sayılı sirkülerine de bakılabilir.

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

Anlattığımız diplomatik istisna ile ilgili olarak çeşitli özelgeler aşağıda verilmiştir.

Yukarıda sayılan diplomatik şahıslar haricindekilere yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede; 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 KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır⁹.

Ticari ve ekonomik amaçlı, diplomatik statüye haiz olmayan ve yabancı sermayeli bir şirket olarak kabul edilen bir temsilcilik açılması halinde söz konusu temsilciliğin, Türkiye'de yapacağı ticari, sınai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim ve hizmetleri KDV Kanununun 1. maddesine göre KDV'ye tabi olup söz konusu temsilcilik diplomatik statüye sahip olmadığından 15. maddedeki istisnadan yararlanması mümkün değildir¹⁰.

Söz konusu kuruluşlar adına Dışışleri Bakanlığınca düzenlenen "Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi"ne dayanılarak yapılan elektrik tesliminde KDV hesaplanmaması gerekmektedir. Ancak, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarına yapılan elektrik teslimlerinde ise KDV tahsil edilecektir¹¹.

Ayrıca diplomatik istisna belgesi kapsamında ... yapılacak su teslimlerinde, söz konusu kuruluş adına Dışışleri Bakanlığınca düzenlenen İstisna Belgesinde, "su" ibaresine yer verilmiş olması kaydıyla, adı geçen temsilciliğe yapılacak su teslimleri KDV'den istisna tutulacak olup, suyun şebeke suyu ya da hazır su olmasının istisna uygulaması bakımından herhangi bir önemi bulunmamaktadır¹².

Ayrıca Türkiye'deki diplomatik temsilcilikler ile konsolosluk mensuplarının çocukları için verilen ve bedeli diplomatik temsilcilikler ya da konsolosluklar tarafından karşılanan eğitim hizmetlerinin, Dışışleri Bakanlığı tarafından diplomatik temsilcilik veya konsolosluklar adına düzenlenen "KDV Diplomatik İstisna Belgesi"nde yer alması kaydıyla, KDV Kanununun 15/1-a maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır¹³.

Akaryakıt teslimlerinde ise diplomatik istisna uygulaması, taktir denilen bir yöntemle uygulanmaktadır. Bu yöntemde, Dışışleri Bakanlığının belirlediği limitler dahilinde Petrol Ofisinin emanet çekleri verilmektedir. Böylece akaryakıt teslimlerinde diplomatik istisna sadece petrol ofisi bayilerinde uygulanmaktadır. Emanet çek satışı petrol ofisi genel müdürlüğünce KDV'siz yapılacak olup bayiler sattıkları akaryakıtın bedelini petrol ofisi genel müdürlüğünden tahsil edeceklerdir¹⁴. Ayrıca, akaryakıt teslimlerinde KDV istisnası sadece Petrol Ofisi Genel Müdürlüğünce uygulanmaktadır. Bu şirket dışındaki bayilerden alınacak akaryakıt ürünlerinde diplomatik istisna uygulanmayacaktır¹⁵.

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/07/2013 tarih ve 39044742-KDV15 madde-950 sayılı özelgesi

¹⁰ Gelirler Genel Müdürlüğünün 15.06.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.87/8734/24224 sayılı özelgesi

¹¹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-120 sayılı özelgesi

¹² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2010-2-15-03]-142 sayılı özelgesi

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV15 madde-2324 sayılı özelgesi

¹⁴ DEĞER Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı KDV Kanunu, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, 2009, Ankara, s. 628.

¹⁵ GEZGİN Ahmet, Katma Değer Vergisi Ders Notları, Eylül 2012, s. 257.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun iki ayrı hükmü ile uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yapılacak teslim ve hizmetler için istisna tanınmaktadır. Bunlardan ilki KDV Kanununun 15/1 maddesinin (b) bendiyle getirilen hükümdür. Bu maddede, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmektedir. İkincisi, uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğuna dair KDV Kanunu'nun 19. maddesinin 2. fıkrasıdır. Bunlardan ilki, yani 15/1-b maddesiyle düzenlenen istisna, tam istisnaları belirleyen 32. maddede sayılan, indirim hakkı tanınan istisnalardandır. Bu maddeye göre, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerde KDV alınmayacak, yüklenilen vergiler indirim ve iade konusu yapılabilecektir. Hâlbuki kanunun 19/2 maddesi kapsamındaki uygulamada, bir uluslararası anlaşmada herhangi bir kişi veya kuruluşa vergi istisnası tanınmış ise, bu kuruluşun uluslararası kuruluş olup olmadığına bakılmamakta, teslim veya hizmet yine KDV'den istisna olduğu halde, yüklenilen vergilerin indirimi kabul edilmemektedir¹⁶.

Birleşmiş Milletler, NATO, Avrupa Birliği gibi Türkiye'nin üye veya üyelik adayı olduğu uluslararası kuruluşların Türkiye'deki faaliyetlerinde KDV istisnası tanıyan uluslararası anlaşma hükümleri mevcutsa, bu anlaşmalar kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, Kanunun 15/1-b maddesi çerçevesinde KDV'den istisna olacaktır. Yukarıda belirlenen istisnalar kapsamında mal teslim eden veya hizmet ifa eden KDV mükellefleri, bu işlemler için kanunun 32. maddesi gereği satın aldıkları mal ve hizmetlere ödedikleri KDV'yi varsa vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indirecek, indirimin mümkün olmaması halinde iadesini talep edebileceklerdir¹⁷.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede; ... uluslararası kuruluş niteliğindeki sözü edilen şirkete istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin bünyesine giren vergiler, indirimin mümkün olması halinde, Genel Tebliğlerle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilebileceği belirtilmiştir¹⁸.

Ülkemizin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümlerinde KDV muafiyetine dair bir madde olması ve bu anlaşmanın usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş olması halinde, bu muafiyet hükmü, KDV Kanunu'nun 19/2 maddesi çerçevesinde Kanunun diğer hükümlerinden bağımsız olarak uygulanabilecektir. Burada dikkat edilecek husus, istisnanın kısmi olması nedeniyle, KDV Kanunu'nun 30/a bendi gereğince vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyeti içinde yer alan KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceğidir. İndirilemeyen KDV satıcı tarafından gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kaydedilebilecektir¹⁹.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede; ABD'nin resmi kurumu olan ABD Ulaştırma Komutanlığı ile imzaladığı sözleşmeye istinaden DOD kargolarını taşıma faaliyetini yürüten söz konusu firmanın personeline Türkiye'de verilen konaklama hizmetinin KDV Kanununun 15/1-b maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün değildir²⁰.

¹⁶ GEZGİN Ahmet, Katma Değer Vergisi Ders Notları, Eylül 2012, s. 257.

¹⁷ GEZGİN Ahmet, Katma Değer Vergisi Ders Notları, Eylül 2012, s. 257.

¹⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28/05/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5315-303/22130 sayılı özelgesi

¹⁹ GEZGİN Ahmet, Katma Değer Vergisi Ders Notları, Eylül 2012, s. 257.

²⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV15 madde-1723 sayılı özelgesi

KDV Kanununa göre teslim ve hizmetlerde istisna,
Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine,
Konsolosluklarına ve diplomatik haklara sahip mensuplarına,
Vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına,
Karşılıklı olmak şartıyla yararlanılacaktır.

4- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU

6. madde “Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır.”

İlk iktisap, ithalat ve teslim kanunun 2. maddesinde tanımlanmaktadır. Genel olarak petrol ve petrol ürünleri I sayılı listeyi, motorlu taşıtlar II sayılı listeyi, alkollü ve kolalı içecekler ile tütün mamulleri III Sayılı listeyi oluşturmaktadır.

ÖTV Kanununun 10. maddesinin 2 numaralı fıkrasının verdiği yetkiye istinaden diplomatik istisna aşağıdaki şekilde yürütülmektedir. İstisnadan, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik statüyü haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları ile uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları yararlanabilecektir.

İstisna uygulamasında karşılıklılık esas olduğundan, ÖTV istisnasından yararlanacak olan temsilcilik ve konsolosluklar ile bunların diplomatik haklara sahip mensupları Dışişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca birlikte belirlenecektir. İstisnadan yararlanan kuruluşlara Dışişleri Bakanlığınca ÖTV istisnasından yararlanacakları malları gösteren belge verilecektir. Bu belge, (I) ve (III) sayılı listelerdeki mallar için, varsa istisnadan yararlanılacak miktar veya tutarları da gösterir şekilde, (II) sayılı listedeki mallar için ise her bir taşıt aracı alımında ÖTV mükellefine verilmek üzere düzenlenecektir.

(I) sayılı listedeki malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, Dışişleri Bakanlığınca verilen belge ibraz edilerek, satın alınan mallar için ÖTV uygulanmaması sağlanacaktır. ÖTV mükellefleri, miktar veya tutar sınırlandırmasına bağlı olarak bu kapsamda teslim ettiği mal miktarı, tutarı, tarihi ve alıcıya ait bilgileri yazdığı ve yanına kaşe tatbik ederek imzaladığı bu belgenin bir fotokopisini, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak saklayacaklardır. (II) sayılı listedeki taşıt araçlarından kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında; (II) sayılı listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) sayılı listedeki malların ÖTV uygulanmadan önceki tesliminde veya ithalinde diplomatik istisna uygulanabilecektir. İstisna uygulamasından yararlanmak isteyen kişi veya kuruluşlar, işlemi yapacak olan ÖTV mükelleflerine veya gümrük idaresine, Dışişleri Bakanlığınca verilen belgeyi ibraz ederek bu işlemde ÖTV uygulanmamasını talep edeceklerdir²¹.

5- 197 SAYILI MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU

4/b madde “Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda

²¹ Güncel Şekli ile 1 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliğinin 6. Diplomatik İstisna Bölümü

bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye’de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar” vergiden müstesnadır.

Her kanunda olduğu gibi bu kanunda da karşılıklılık esası bulunmaktadır. Söz konusu esas yoksa diğer tüm şartlar gerçekleşmiş olsa bile istisnadan yararlanılmasına olanak yoktur. Bu kanunun uygulanmasında ikili bir ayırım bulunmaktadır.

Gümrük Kanununun 9. maddesi gereğince, yurdumuzda bulunan diplomatik, konsolosluk ve uluslararası kuruluş temsilcilikleri ve bunların diplomatik ve konsüler statüye haiz mensupları ile aynı Kanunun 119/13-b maddesi çerçevesinde bu temsilciliklerin idari-teknik personel statüsünü haiz mensuplarının taşıtlarına, trafik şube veya bürolarınca Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 55. maddesi hükmüne göre, “CA ile başlayan ve CZ” de biten plakalar verilmekte olup söz konusu plakalar ile adlarına taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan kişilerin, bu taşıtlarından dolayı Kanunun yukarıda anılan maddesi hükmü gereğince, motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulması gerekmektedir²².

Ülkemize geçici olarak tetkik, tahsil ve çalışma amacı ile gelenlere ise “MA ile başlayan ve MZ”de biten plakalar verilmekte olup söz konusu plakalar ile adlarına taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan kişilerin ise istisnadan yararlandırılmaması gerekmektedir²³.

MTV Kanunu 2. maddeye göre taşıt; karada, havada, insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlardır.

Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına,

Yabancı devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına,

Merkezi Türkiye’de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına,

Resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar,

Karşılıklı olmak kaydıyla MTV’den istisnadır.

6- 488 SAYILI DAMGA VERGİSİ KANUNU

1. madde “Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.”

3. madde “Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların vergisini, Türkiye’de bu kâğıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kâğıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.”

14. madde “Yabancı memleketlerden Türkiye üzerine düzenlenen kâğıtlar aynı miktarda, yabancı memleketlerin birinden diğeri üzerine düzenlenip Türkiye’de tedavüle çıkarılanlar ise yarı nispette vergiye tabidir.”

²² Gelirler Genel Müdürlüğünün 19/10/1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.61/6158-3/37326 sayılı özelgesi

²³ Gelirler Genel Müdürlüğünün 19/10/1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.61/6158-3/37326 sayılı özelgesi

9. madde “Bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisinden müstesnadır.

2 sayılı tablonun I.-A)-5. bendinde; “Yabancı elçilik ve konsoloslukların mühür veya imzasını ihtiva eden resmi kâğıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmayan kâğıtlar. (Bu fıkradaki istisna mütekabiliyet şartıyladır.)

2 sayılı tablonun I.-C)-3. Bendinde; “Ankara’da inşa edilecek sefarethane ve konsoloshaneler için yabancı memleketlerden getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kâğıtlar.”

2 sayılı tablonun I.-A)-7. bendinde; “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında aktedilen anlaşmalar gereğince ithal olunacak zirai ve gıdai maddelerin ithaliyle ilgili kâğıtlar.

2 sayılı tablonun I.-C)-2. Bendinde; “Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmi daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kâğıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaâ olunarak resmi dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları.”

Damga vergisi hukuki muamele vergisidir. Kâğıdın ve kâğıda bağlanan hukuki işlemin hangi hukuk sistemine tabi olacağı önem taşımaktadır. Vergileme kâğıda bağlanan işlemlerin hukuk sistemi içinde değerlendirilmesi konusu olacağı ve hukuk düzeninden yararlanılacağı gerekçesine dayanmaktadır. Bu nedenle Türk hukuk sisteminde değerlendirilmesi konusu olacak her türlü işlem damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Türk hukuk sistemi içinde kalındığı sürece, kâğıdın fiziki olarak düzenleme yerinin Türkiye içinde veya dışında olması önem taşımamaktadır²⁴.

Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, kural olarak yabancı memleketlerde düzenlenmiş kâğıt hükmündedir. Bu kâğıtlar yabancı elçilik ve konsolosluklar dışına çıkmadığı sürece vergilendirilmemektedir. Çıkarıldığı hallerde, yabancı memleketlerde düzenlenen kâğıtlar ilgili esaslar dâhilinde vergiye tabi tutulmaktadır²⁵.

Yurtdışında veya Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi tutulabilmesi için;

- Türkiye’de resmi daireye²⁶ ibraz²⁷ edilmesi gerekmektedir,
- Kâğıt üzerinden devir veya ciro işlemleri yürütülmelidir,
- Türkiye’de kâğıdın hükümlerinden faydalanılmalıdır,

hükmünden faydalanmanın esas olarak, kâğıtlarda yazılı olan hak ve yükümlülöklere dayanarak, herhangi bir hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar meydana getirilmesi; hukuken sözleşmede taraf olanların dışındaki üçüncü şahısların yararlanmalarını da içeren geniş manada anlaşılması; başka bir sözleşmeye atıfta bulunuluyorsa, atıfta bulunulan sözleşmenin hükümlerinden yararlanıldığının anlaşılması gerekmektedir. Yabancı ölkelerde düzenlenen kâğıtlara dayanılarak bazı haklardan, bazı hususlardan yararlanılırsa veya o kâğıda dayanılarak Türkiye’de bazı işlemler yaptırılsa, bu kâğıdın hükümlerinden Türkiye’de yararlanılmış olmaktadır²⁸.

²⁴ Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010, Ankara, s. 57.

²⁵ Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010, Ankara, s. 63.

²⁶ Damga Vergisi Kanunu 8. Madde; “Bu Kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylördür. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.”

²⁷ Ortaya koyma, gösterme, meydana çıkarma. (Türk Dil Kurumu)

²⁸ DEĞER Nuri, Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Mart 2006, Ankara, s. 61-62.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede; noterliğe ibraz edilen ve yurt dışında düzenlenmiş bulunan “Evlilik Belgesi”-“Evlilik Sözleşmesi” başlıklı kâğıtların, Kanuna ekli (2) sayılı tablonun I/C-12 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir²⁹.

Konu ile ilgili olarak verilen başka bir özelgede; yurt dışında mukim Shipping Ltd’nin imal edeceği 2+2 adet 6850 DWT kimyasal tankerlerin inşaatı için Ltd. Şti. tarafından Türkiye’de yer tahsis edilmesine ilişkin olarak ... Shipping Ltd ile ... Ltd. Şti. arasında yurt dışında düzenlendiği ve hükmünden Türkiye’de faydalandığı anlaşılan sözleşmenin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir³⁰.

Yabancı elçilik ve konsoloslukların mühür veya imzasını ihtiva eden resmi kâğıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmayan kâğıtlar karşılıklılık şartı taşımak kaydıyla damga vergisinden istisnadır.

Ayrıca yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmi daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kâğıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olunarak resmi dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları da vergiden müstesnadır.

Genel olarak yukarıdaki kanun maddelerine bakıldığında 9. madde gereğince istisna edilen 2 sayılı tabloda belirtilen kâğıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur. 2 sayılı tablonun I.-A)-5. bendinde belirtilen yerlerde düzenlenen kâğıtlar sadece karşılıklılık esası gereğince istisna edilirken diğer istisnalar 2 sayılı tabloda yazması koşuluyla istisna edilmiştir.

7- HARÇLAR KANUNU

1. madde “Bu Kanuna göre alınacak harçlar aşağıda gösterilmiştir:

1. Yargı harçları, 2. Noter harçları, 3. Vergi Yargısı Harçları, 4. Tapu ve kadastro harçları, 5. Konsolosluk harçları, 6. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, 7. Gemi ve liman harçları, 8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, 9. Trafik harçları.”

124. madde (Kısımlar Arasında Müşterek Hükümleri düzenleyen 10. Kısımında) **Diplomat Muaf-lığı**; “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları ve Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenlerin bu sıfatlarından dolayı yapacakları harca mevzu işlemler, karşılıklı olmak şartıyla bu kanunda yazılı harçlardan muaf.”

Karşılıklılık esası bu kanunda da mevcut bulunmakta olup tüm harçları kapsamaktadır. Ancak 124. maddeye dikkat edildiğinde yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları ve Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenlerin bu sıfatlarından dolayı yapacakları harca mevzu işlemler muaf. Yani kanunda sayılanların bu sıfatlarından dolayı yapacakları harca mevzu işlemler, karşılıklı olmak şartıyla muaf.

8- VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

3/c madde; “Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunan me-

²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 21/05/2013 tarih ve 97895701-155[1-2013/16]-746 sayılı özelgesi

³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığının 14/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-155[1-2012/100]-2579 sayılı özelgesi

murları ve Türkiye’de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisap edenlerle yukarda sayılanların dışında kalıp da Türkiye’de ikamet eden şahısların Türkiye’de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisap edenler hariç)

Konu ile ilgili olarak verilen bir özeldede; ... hükmün uygulanması karşılıklılık şartına bağlı olup, adı geçen Devletle Türkiye Cumhuriyeti arasında böyle bir antlaşma bulunmaması nedeniyle, Kanunun 3/c maddesinin uygulanması mümkün değildir. Ancak, adı geçen Devletin 24 Aralık 1984 gün ve 18615 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi”ne taraf olması nedeniyle, Libya Elçiliğinde görevli’nin bankanızda bulunan paralarının mirasçılarının intikalinde söz konusu antlaşmanın 39. maddesinin 4. fıkrası hükmüne göre Veraset ve İntikal Vergisi alınmaması gerekmektedir³¹.

9- 1319 SAYILI EMLAK VERGİSİ KANUNU

4/L madde; “Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müstemilatı (Karşılıklı olmak şartıyla) ve Merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait binalar;

14/d madde; “Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar;

Yabancı bir devlete ait inşa edilecek yeni kançılara binası ve bu binanın üzerinde yer alacağı arsa ile ilgili işlemler nedeniyle belediye vergilerinden ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne tahakkuk ettirilecek harçlardan karşılıklılık ilkesi uyarınca muaf olup olmadıklarına ilişkin verilen bir özeldede³²; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 14/d maddesinden bahsedilmiştir.

Bu hükümlere göre, her iki ülke arasında karşılıklılık ilkesinin bulunması, halinde; Kanada Büyükelçiliği kançılara binasının yapılması amacıyla adı geçen elçiliğin sahip olduğu arazi veya arsanın emlak vergisinden ve binanın yapılması sırasında ortaya çıkacak belediye vergi ve harçlarından muaf tutulması gerektiği belirtilmektedir. Diğer taraftan, 18/04/1961 tarihli “Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi”nin 23. maddesine göre, anılan binanın inşa edilip kullanılabilir hale gelmesinden sonra, bina ile ilgili olarak her yıl ödenmesi gereken emlak ve çevre temizlik vergilerinden de muaf tutulması gerekir. Ayrıca söz konusu Büyükelçiliğinin inşa edeceği bina nedeniyle tapu harcından müstesna tutulması gerektiği aynı özeldede belirtilmektedir.

10- 2464 SAYILI BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU

100. madde; “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, konsolos ve maslahatgüzarları (Fahri olanlar hariç) ile yabancı devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurları, bu Kanun hükümlerinden karşılıklı olmak şartı ile muaftırlar. Bakanlar Kurulunca belli edilen uluslararası kuruluşlar

³¹ Gelirler Genel Müdürlüğünün 09.11.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-4/039983 sayılı özelgesi ile 11/03/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-157/010239 sayılı özelgesi

³² Gelirler Genel Müdürlüğünün 10/07/2001 tarih ve B07.0.GEL.0.66/6609-396/37721 sayılı özelgesi

ile bu kuruluşların yabancı devlet uyruğundaki memurları ve anlaşmalar gereğince diplomatik muafiyet tanınan personel de bu Kanun hükümlerinden muafırlar.”

Yukarıdaki özeltede³³ **açıklandığı üzere** Kanada Büyükelçiliği kançılara binasının yapılması amacıyla adı geçen elçiliğin sahip olduğu arazi veya arsanın emlak vergisinden ve binanın yapılması sırasında ortaya çıkacak belediye vergi ve harçlarından muaf tutulması gerektiği belirtilmektedir.

11- SONUÇ

Vergi İstisnası; vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun veya nesnenin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi Muafiyeti ise; vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi yükü dışında tutulmasıdır. Diploması; Yabancı bir ülkede ve uluslararası toplantılarda ülkesini temsil etme işi ve sanatı olarak tanımlanmaktadır. Diplomat ise diploması işi ile iştigal eden kişi olarak tanımlanabilir.

Ülkemizde gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar kanunu, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve belediye kanunlarında diplomatik istisna veya muafiyet hükümleri bulunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda ülkemizde vergi kanunlarında yer alan diplomatik istisna ve muafiyetlerin yer aldığı kanun ve madde numaraları belirtilmektedir. (Genel olarak)

Sıra	Kanun	Madde
1	Gelir Vergisi	15, 16, 95
2	KDV	15
3	ÖTV	6
4	MTV	4/b
5	Damga	1, 3, 14, 9
6	Harçlar	124
7	Veraset ve İntikal	3/c
8	Emlak Vergisi	4/L, 14/d
9	Belediye	100

Söz konusu kanunlara göre;

- Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar, konsolos,
- Elçilik, konsolosluk,
- Diplomatik haklara sahip mensupları,
- Yabancı Devletlerin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurları,
- Uluslar arası anlaşmalarla Türkiye’de bulunan uluslar arası kuruluşlar ve bunların mensuplarına,

Vergi kanunlarının konusuna göre ya kişiler ya da kişi veya kurumlara yapılan teslim ve hizmetler veya bunların sahip oldukları taşıtlar veya bunların düzenlediği kâğıtlar veya yapacakları harca mevzu

³³ Gelirler Genel Müdürlüğünün 10/07/2001 tarih ve B07.0.GEL.0.66/6609-396/37721 sayılı özeltesi

işlemler veya kullandıkları elçilik binaları ile kişilerin ikametine mahsus binalar istisna veya muafiyetten yararlanabilir.

Söz konusu kanunların genel özelliği ise mütekabiliyet şartı taşımalarıdır. Eğer karşılıklılık esası yoksa kanundaki diğer şartları taşıyıcılar dahi istisna veya muafiyetten yararlanılamaz.

KAYNAKÇA

- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010, Ankara
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-61-5-336 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-15-1-411 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2010-2-15-03]-142 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[61-12/7]-757 sayılı özelgesi
- Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010, Ankara
- DEĞER Nuri, Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Mart 2006, Ankara
- DEĞER Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı KDV Kanunu, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, 2009, Ankara
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28/05/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5315-303/22130 sayılı özelgesi
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 19/10/1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.61/6158-3/37326 sayılı özelgesi
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09.11.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-4/039983 sayılı özelgesi
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.06.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.87/8734/24224 sayılı özelgesi
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10/07/2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6609-396/37721 sayılı özelgesi
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11/03/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-157/010239 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-155[1-2012/100]-2579 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21/05/2013 tarih ve 97895701-155[1-2013/16]-746 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30/04/2010 tarih ve KDVK-55 / 2010-3 sayılı sirküler
- GEZGİN Ahmet, Katma Değer Vergisi Ders Notları, Eylül 2012
- Güncel Şekli ile 1 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV15 madde-2324 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV15 madde-1723 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/07/2013 tarih ve 39044742-KDV15 madde-950 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-120 sayılı özelgesi
- KDV Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete. Yürürlük Tarihi: 01.05.2014
- Türk Dil Kurumu