TESLİM, TESLİM SAYILAN HALLER ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Süleyman YILDIZ (*) Nizamettin BAYRAKTAR (**)

1 - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 gün ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle, bu tarihe kadar uygulanan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamındaki veya dışındaki diğer tüketim vergilerinin tamamı uygulamadan kaldırılmıştır.

Katma değer vergisi, genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şeklidir ve başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Vergiyi doğuran olayın kendisine bağlandığı; teslim, teslim sayılan haller, hizmet, hizmet sayılan haller ve bunlara ilişkin bazı özellikli durumlar makalemizin konusunu oluşturmaktadır."

2- TESLİM

Teslim, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde;

1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcı veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi i teslim hükmündedir. Malın alıcı veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı
(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

şeklinde tanımlanmıştır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere; Teslim, mal üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır. Ancak, ödünç olarak verilen malların aynen değil de, aynı veya benzeri vasıfta mallar olarak geri alınması şeklinde ortaya çıkan "karz" akdine dayalı işlemlerde, ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredilmektedir. Bu durumda, Borçlar Kanununun 306-312. maddelerinde düzenlenmiş olan "karz" akdine dayalı olarak ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdi etmenin alıcının bilgisi dahilinde ulaşması da şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeci veya sürücüye tevdii halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır.

Ayrıca malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabi olacaktır. Bu gibi durumlarda Kanunun 27. maddesinde belirtildiği üzere emsal bedel matrah olacaktır.

Maddenin 2. bendinde zincirleme akitlerde teslimin nasıl tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar hükmü teslimlerin her biri ayrı birer teslim sayılacaktır.

Maddenin 3. bendinde su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılmış ve ortaya çıkabilecek tereddütler giderilmiştir. Örneğin; belediyelerin konutlara su dağıtım işlemleri, hizmet olarak değil, mal teslimi olarak vergilendirilecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 24. maddesinin (B) fıkrasında, "ambalaj giderleri" matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Ancak geri verilmesi mutad olan boş kaplara ilişkin depozitolar teminat niteliği taşıdığından boş kaplara ait depozitolar katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir. Bu hallerde teslim, bunlar dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılmaktadır. Buna göre, geri verilmesi mutad olan ambalaj maddelerinin içine konuldukları maddelerle birlikte tesliminde vergi, asıl maddenin bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Bu durumda, ambalaj maddesi verginin kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulmayacaktır.

Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu haller, satıcı firmanın bu maddeleri aktifleştirerek amortismana tabi tuttuğu hallerdir. Örneğin, tüpgaz satışlarında boş tüpün geri verilmesi mutad bir olaydır. Çünkü, boş tüpü, satıcı firma aktifleştirerek amortismana tabi tutmaktadır. Ayrıca, bir malın amortismana tabi tutulabilmesi için, o malın işletmede bir yıldan fazla kullanılmasının gerekli olduğu da açıktır.

Geri dönmek üzere teslim edildiği halde geri dönmeyeceği kesinlik kazanan kap ve ambalajlar için de katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

Ambalajlanarak satılması mutad olan maddelerin tesliminde ise, faturada ambalaj için ayrıca bir bedel gösterilmemesi, yani teslim bedelinin ambalaj maddesine ait tutarı da içine alacak şekilde tek tutar olarak ifade edilmesi gerekir. Bu durumda, ambalaj malzemesi, asıl maddenin tabi olduğu şartlara göre vergilendirilecektir. Diğer bir anlatımla, asıl madde indirimli oranda vergiye tabi ise bu teslimin tamamı için indirimli oran uygulanacaktır.

Örnek vermek gerekirse; kasalarla yapılan elma satışında, kasaların geri alınmasının mutad olmadığı hallerde, kesilen elma faturası kasa bedelini de kapsayacaktır. Böyle bir durumda, kasa bedellerinin faturada ayrıca gösterilmesi söz konusu değildir.

Maddenin 4. bendine göre döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu veya bunların yerine aynı cins ve mahiyette döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi hallerinde teslim bunlar dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılacaktır. Mesela çiftçilerin Şeker Fabrikalarına teslim ettikleri şeker pancarı karşılığında Fabrika pancar bedeli dışında çiftçiye ayrıca bedelsiz küspe de veriyorsa küspenin çiftçiye verilmesi teslim sayılmayacaktır. Ancak teslim alınan şeker pancarı karşılığı verilmeyen (yani verilmesi mutad olmayan) diğer bir deyişle çiftçiye istihkakı dışında bir bedel karşılığı satılan küspenin çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilecektir. Aynı şekilde küspe ve diğer tali maddelerin çiftçi dışındakilere teslimi de vergiye tabi olacaktır.

Maddenin 5. bendine göre trampa, iki ayrı teslim sayılmaktadır. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır. Trampa edilen malların VUK hükümlerine göre bulunan emsal bedelleri farklı ise taraflar, büyük olan emsal bedel üzerinden birbirlerine fatura kesmek suretiyle mal değişimini gerçekleştirebilirler.

2.1- Teslim Sayılan Haller:

Teslim, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde;

a) Vergiye tabi malların her ne surette olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların üretilip teslimi vergiden müstesna edilmiş olan mallar için her ne surette olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri

şeklinde tanımlanmıştır.

Bu maddeye göre vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Mesela, akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde tanımlanan ücret gelirleri KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre KDV'nin konusuna girmemekte, dolayısıyla KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, işletmeye dahil malların işletme personeline ücret (ayni ücret) olarak verilmesi halinde, KDVK'nun 3/a maddesine göre teslim söz konusu olduğundan ücret olarak verilen malların emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanacaktır.

İşini terk eden mükelleflerin, satışını yapamadıkları malları KDVK'nun 3/a maddesine göre işletmeden çekiş göstererek emsal bedel üzerinden KDV hesaplamaları gerekir.

Maddenin (c) bendinde mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri hali de teslim sayılmıştır. Mülkiyeti muhafaza şeklinde yapılan satışlarda alıcıya teslim edilen taşınır malın mülkiyeti satıcının üzerinde bırakılmaktadır. Malın zilyetliğinin devredildiği, ancak mülkiyet naklinin daha sonra gerçekleştirildiği bu tür satışlarda vergileme için genel teslim tanımındaki esaslara göre mülkiyetin devrini beklemek, verginin uzun süre alınmaması gibi bir sonuç doğuracaktır. Bu nedenle mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda zilyetliğin devri anında teslim, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır.

2.2- Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller:

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden bir diğeri olan hizmet, KDV Kanunu'nun 4/1. maddesinde; **"Hizmet, teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir."**

şeklinde tanımlanmıştır. Konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.11.2008 tarihli bir muktezasında: ".....firmanızca internet üzerinden hukuk sitenizden (www....com) , bütün faiz ve alacak hesaplamalarını, icra takipleri kapak hesaplamalarını, ... e-takip programını, adli ve idari dilekçe şablonlarını yasa ve içtihatlara uygun olarak hazırlayıp kullanıma sunma hizmetiniz karşılığı tahsil edilen abonelik ücreti genel oranda katma değer vergisine tabi olacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı maddenin 2. fıkrasında **" Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir."** hükmüne yer verilmiştir. Örneğin; Yeminli Mali Müşavir Bay C'nin mobilya ticareti yapan bir firmaya koltuk takımı karşılığında hizmet vermesi durumunda, Bay C'nin yaptığı hizmet ve firmanın koltuk takımı teslimi iki ayrı işlem olarak değerlendirilecek ve ayrı ayrı vergilendirilecektir. Bu uygulama teslim konusundaki trampa uygulaması ile paralellik taşımaktadır.

Kanun metninde hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca Kanunun "Hizmet Sayılan Haller" başlıklı 5. maddesinde vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin ve diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı ve vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Örneğin; Avukat Bay A'nın, yakınlarından birine ilişkin davada avukatlık hizmeti ifa etmesi durumunda, bu hizmet için bedel tahsil etmese dahi emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilerek ödenmesi gerekecektir.

3- TESLİM ve HİZMETLERDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1- Garanti Kapsamındaki Teslim ve Hizmetlerde:

Garanti belgesine istinaden müşterilere bedelsiz sağlanan tamir, bakım ve yenileme hizmetlerinin karşılığı, firmalar tarafından satış bedelinin tespiti sırasında dikkate alınmakta ve satış fiyatı içinde tahsil edilmekte, dolayısıyla satış işlemi sırasında vergilendirilmektedir. Bu nedenle, satıcıların garanti süresi içinde müşterilere sağladıkları bedelsiz tamir, bakım ve yenileme hizmetleri Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.

Örneğin; garanti süresi içinde üretim hatası nedeniyle arızalı elektronik eşyanın yerine yenisinin verilmesi işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır. Aynı şekilde garanti kapsamındaki elektronik eşyanın bozulan parçasının değiştirilmesi veya tamiri de KDV'ye tabi değildir.

Satıcıların anlaşmalı servisler aracılığıyla tamir, bakım ve yenileme yaptırmaları halinde, müşterilerin servise bir bedel ve KDV ödemeleri söz konusu değildir ancak, servis tarafından satıcılara yapılan hizmet KDV'ye tabi olacaktır.

Satıcı firmaların garanti süresi içinde ve garanti belgesi çerçevesinde müşterilerine sağladığı bedelsiz tamir, bakım ve yenileme hizmetleri KDV'ne tabi değildir.

3.2- Depozito ve Teminatlarda:

Depozito ve teminatlar, bir teslim veya hizmetin yapılması veya yapılmamasına göre uğranılacak zararın giderilmesine yönelik olarak güvence amacıyla alındıkları için, bir teslim veya hizmet söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle Depozito ve teminatlar KDV'ye tabi olmayacaktır. Örneğin; elektrik aboneliği başlangıcı için alınan güvence bedeli KDV'ye tabi olmayacaktır.

3.3- Ceza ve Tazminatlarda:

Bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturan ya da bunlara ilişkin bedellerin ödenmesine ilişkin olarak ortaya çıkan ceza ve tazminatlar söz konusu teslim veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır. Örneğin; elektrik faturasının geç ödenmesi nedeniyle uygulanan gecikme cezası KDV'ye tabi olacaktır.

Bir teslim veya hizmete ilişkin bedelin ödenmesiyle ilişkili olmayan ceza ve tazminatlar ise KDV'nin konusuna girmeyecektir. Örneğin; kaçak elektrik kullanımının tespiti nedeniyle kesilen ceza KDV'nin konusuna girmeyecektir.

3.4- Satış Vaadi Sözleşmelerinde:

Satış vaadi sözleşmelerinde, sözleşmeye konu malların tasarruf hakkı henüz devredilmemekte, sadece alıcıya vaatte bulunulmaktadır.

Kanunun 2. maddesinde tanımlanan teslimin gerçekleşmesi için tasarruf hakkının devredilmesi şart olduğu için satış vaadi sözleşmeleri KDV'nin konusuna girmemektedir.

3.5- Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantiyon Mallarda:

a) Promosyon Ürünlerinde:

Firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

ÖRNEK 1 : (A) gazetecilik firması; periyodik dönemler halinde veya her gün gazetenin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetenin satışını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel

alınmaksızın verilen bu dergi, işletmede yaratılan katma değerin bir unsuru niteliğinde olduğundan teslîminde ayrıca katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Gazete ve derginin teslimi aynı oranda katma değer vergisine tabi olduğundan, dergi için yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

ÖRNEK 2: Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg. deterjan alan müşterisine, ayrıca bir bedel almaksızın 1 kg. daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemiştir. Deterjanların toplam bedeli 10 YTL'dir. Bu işlemde satışı yapılan mal 4 kg. değil 5 kg. deterjandır. Dolayısıyla, satışı yapılan malın teslim bedeli olan 10 YTL üzerinden katma değer vergisi hesaplanması, yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması gerekmektedir.

b) Eşantiyon veya Numune Ürünlerde:

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de ayni pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün, özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte ayni pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde numune veya eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune ürünlerin firmanın ünvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir. İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu ürünler için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

ÖRNEK 1: Şampuan imalatı ile uğraşan (A) firması, satışını yaptığı şampuanlar bir kere kullanmaya mahsus miktarlarda poşetleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle dağıtmıştır.

Ayrı bir satışa konu olmayacak şekilde tüketiciye yönelik ve reklam gideri mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune olduğu belirtilen bu şampuanlar için katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacak, bu ürünlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılacaktır.

3.6-Transit Ticaret Kapsamında Mal Teslimlerinde:

Türkiye'de bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye

getirmeden yurt dışında satmaları halinde, teslim işlemi Türkiye'de gerçekleşmemiş olduğu için KDV'ye tabi olmayacaktır.

3.7- Deniz Taşıtlarına Akaryakıt Tedarikinde Yakıtın Gemilere Taşınma İşinde:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde "Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 4. maddesi ile hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olup, bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Yine, Kanunun 13/b maddesinde; "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin vergiden istisna olduğu" hükme bağlanmıştır.

Buna göre; uluslararası taşımacılık yapan Türk ve yabancı bayraklı gemilere yakıt tesliminde bulunan firmaların tedarik ettiği yakıtın bir başkasına ait tanker gemisiyle taşınması işi,gemilere seyrüsefere ilişkin verilen hizmet olarak değerlendirilemeyeceğinden, diğer bir ifade ile hizmet gemiye değil yakıt tesliminde bulunan firmalara verildiğinden Kanunun 13/b maddesi kapsamında vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup, Kanunun 1/1 maddesine göre genel oranda (%18) KDV'ne tabi olacaktır.

3.8- Banka, Sigorta Şirketleri ve Bankerler Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetlerde:

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-e maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu ise, 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 aldıkları paralar oluşturmakta; bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paralar da aynı verginin kapsamına girmektedir.

Bu hükümlere göre; banka ve sigorta şirketlerinin finansal kiralama işlemleri hariç, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar BSMV'ye tabi olacağından KDV'den istisna olmaktadır.

Ancak, Bankerlerin sadece banka muameleleri ve hizmetleri BSMV'ye tabi olduğundan, diğer mal teslimleri ve hizmetleri KDV'ye tabi olacaktır.

Örneğin; A Bankası'nın taşıt satışı BSMV'ye tabi olacağından bu satış nedeniyle KDV hesaplanmayacak iken Banker F.Çınar taşıt sattığında bu işlem BSMV'ye tabi olmadığı için satış bedeli üzerinden KDV hesaplayacaktır.

Türkiye'de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dışı kredi işlemlerinin mahiyet itibariyle banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıktır. Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinin Kanunun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekli olup, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisine tabi değildir.

3.9- Finansal Kiralama İşlemlerinde:

Finansal kiralama işlemleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre hizmet kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu işlemde

vergiyi doğuran olay, kira bedellerinin tahakkuk ettiği dönemler itibariyle meydana gelmekte olup, verginin kira bedellerinin tahakkuk ettirilmesi sırasında hesaplanması gerekmektedir.

3.1- Türkiye'de Yerleşik Seyahat Acentelerince Organize Edilerek Yurt Dışına Düzenlenen Turlarda:

Türkiye'de yerleşik seyahat acentelerince organize edilerek yurt dışına düzenlenen turlara katılanlara, yurt dışında verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık v.b. hizmetler yurt dışında verildiğinden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dışında yararlandığından, bu hizmetler Türkiye'de ayrıca katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı açıktır.

Bu nedenle tur faaliyetiyle ilgili olarak yurt dışından satın alınan hizmet bedellerinin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde belgelenmesi koşuluyla bu hizmetlere ait masraf ve belgelerde gösterilen tutarlara katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Seyahat acentesi tarafından müşterilere kesilecek faturada hizmet karşılığını teşkil eden tüm bedel gösterilecek; ancak, katma değer vergisi yurt dışında verilen hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışına yapılan yolcu taşımacılığına ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımacılık karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmiş olması halinde bedelin Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesi uyarınca katma değer vergisinden müstesna olacağı açıktır.

3.11- Sermaye Şirketlerinin Ortaklarına Borç Para Kullandırılmasında:

Sermaye şirketlerinin cari hesap yoluyla ortaklarına borç para kullandırması işlemi, sermaye şirketleri yönünden ticari anlamda bir finans işlemidir. Çünkü ortaklar şirketten faizsiz aldıkları ödünç paralarla finansman gereksinimlerini karşılamakta, bankalara ödenecek finansman yükünden kurtulmaktadırlar. Bu şekilde şirket tarafından ortaklara bir menfaat sağlanmaktadır. KDVK'nun 5. maddesinde Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin ve diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılacağı belirtilmiştir.

Buna göre sermaye şirketlerinin cari hesap yoluyla ortaklarına borç para kullandırması işlemi, ticari anlamda bir finans işlemi olup, Kanunun 1/1. maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Nitekim Vergi İdaresince verilen bir özelgede "Bir sermaye şirketinin ortaklarına borç para vermek suretiyle gerçekleştirdiği finans hizmetlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına girmediği, KDV'ye tabi tutulması gerektiği" belirtilmiştir.

3.12- Web Sitesi Üzerinden, Yurt İçi ve Yurt Dışında Yerleşik Kişilere Verilecek Reklâm Yayınlatma ve Müşteri Bulma Şeklindeki Hizmetlerde:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ne tabi olduğu, 4. maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış olup, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği, 6/b maddesinde ise hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Hizmetin yurt dışında ifa edilmiş olması ve hizmetten

yurt dışında yararlanılmış olması halinde Türkiye'de katma değer vergisi söz konusu olmamaktadır.

Buna göre, web sitesi üzerinden ithalatçı ve ihracatçıların buluşturulması, ayrıca bu müşterilere yine internet üzerinden gerek yurt içinden gerekse yurt dışından alıcı satıcı bulma, yurt dışı ve yurt içi firmaların site üzerinden reklam yayınlatma, firmalar arası iletişim sağlama şeklindeki hizmetlerin Kanunun 6/b maddesine göre Türkiye'de yapılan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu işleme Kanunun hizmet ihracına ilişkin hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamakta olup, genel oranda (%18) KDV'ne tabi olacaktır.

3.13-Serbest Meslek Faaliyetlerinde:

Katma Değer Vergisi kanununun 1/l. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Buna göre, sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızi nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise vergi uygulanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerli olacaktır. Sözü edilen 18. madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızi olarak yapılması halinde yukarıdaki açıklama çerçevesinde vergi aranılmayacaktır.

3.14- Avukatlık Ücretlerinde:

15 Seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin "Avukatlık Ücretleri " başlıklı (J) bölümünde;

"Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olacaktır. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenleyecekler, makbuzda alınan tutar üzerinden katma değer vergisini hesaplayıp ayrıca göstereceklerdir" şeklinde açıklanmıştır.

Benzer konuda Bakanlık Makamı'nın 16.04.2003 tarih,16442 sayılı yazısında; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.'inci maddesinin 1 numaralı bendi hükmü ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğundan, karşı taraf avukatına ödenen ve serbest meslek kazancı niteliğinde olan söz konusu vekalet ücreti ayrıca katma değer vergisine de tabi olacaktır.

Öte yandan, mahkeme ilamına göre karşı taraf avukatına ödenen veya icra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücretini tahsil eden avukatın, Vergi Usul Kanunu'nun 236.'ncı maddesi hükmü uyarınca ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve düzenlenen bu belgede ayrıca katma değer vergisinin de hesaplanıp gösterilmesi gerekir.

Davacı avukatının, ücretli olarak davacının yanında çalışıyor olması ve mahkemelerce hükmolunan vekalet ücretinin davayı kazanan müvekkile ödenmesi durumunda, bu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekir. Bu durumda, davayı kazanan müvekkilin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması halinde, karşı taraftan tahsil ettiği ücreti, ticari faaliyeti çerçevesinde elde edilen gelir olarak kayıtlarına alması ve bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen belgeleri düzenlemesi, bu belgelerde ayrıca katma değer vergisini de hesaplaması gerekmektedir.

Karşı taraftan alınan bu vekalet ücretinin işveren tarafından ücretlisi durumunda olan avukatına intikal ettirilmesi durumunda, ilgili olduğu ayın ücret matrahına dahil edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun ücret ile ilgili hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir. Bu durumda katma değer vergisi hesaplaması söz konusu değildir."denilmektedir.

Buna göre, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğundan, dava sonunda mahkeme kararına göre tarifeye dayanılarak, borçludan alınıp müvekkil adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenen ve serbest meslek kazancı niteliğinde olan vekalet ücreti katma değer vergisine tabi olacaktır.

3.15- Arsa Karşılığı İnşaat İşinde:

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

3.16- Veraset Yoluyla İntikal Eden İşletme Varlıklarının Devir Alınmasında:

Bir şahıs firmasının sahibinin ölümü nedeniyle kanuni mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin aynen devir alınması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81'inci maddesinin 1 numaralı bendi gereğince vergilendirilmeyecek değer artışı kazançlarından olduğundan katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak diğer mirasçıların, feragat ederek haklarını bir veya daha fazla sayıda diğer mirasçılara devretmeleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2'nci maddesine göre bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi hükmü gereğince teslim sayılarak katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

3.17- Sürücü Kursları Tarafından Verilen Hizmetlerde:

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1 maddesine göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Kanunun l0/a maddesi gereğince hizmet işlemlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Ancak, hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere belgelerin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Sürücü kursları tarafından verilen hizmetin amacı, adaya gerekli trafik bilgilerinin verilmesi ile yapılan sınav sonucuna göre "sürücü belgesi" almasını sağlamaktır. Adayın sınav sonucu, bu belgeyi almaya hak kazanıp kazanmadığı belli olmakta, bu aşamadan sonra sınav kazanmış aday için yeni bir hizmet sunulmamakta, adayın kursla doğrudan bağlantısı kesilmektedir.

Sınav sonucuna göre düzenlenen sertifikaların, tasdik için Milli Eğitim Müdürlüğüne gönderilmesi, hizmetin devam ettiği anlamını

taşımamakta, bu süre zarfında (hatta bazen 3-4 ay gibi bir zaman) adaya bir hizmet verilmesi söz konusu olmamaktadır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin bedeli sertifika cinsine göre önceden belli olup, sınav sonucuna göre kurs işleticisi hizmet bedelini tahsil etmeye hak kazanmaktadır. Bedelin tahsil edilip edilmemesi ise yukarıdaki hükümler gereğince katma değer vergisi yönünden hüküm ifade etmemektedir.

Buna göre, özel sürücü kurslarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmekte ve hizmet her dönemin sonunda yapılan son sınav tarihi ile tamamlandığından, işleme ait faturanın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 231/5. maddesi gereğince kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, hizmetin tamamlanmasından önce, bedelin taksitler halinde ödenmesi sırasında fatura düzenlenmesi halinde, faturada kayıtlı miktara ait katma değer vergisinin, belgenin düzenlendiği tarihte doğacağı ve ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.

3.18- Umuma Açık Mahallerde Kullanılan Madeni Para İle Çalışan Elektronik Makinelerde:

Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2- Serbest meslek erbabına;

3- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

4-Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5- Vergiden muaf esnafa; sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura almak mecburiyetindedirler. Bunların dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 520.-YTL'yi geçmesi (354 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere) veya bedeli 520.-YTL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun 233'ncü maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerinin perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletlerinden herhangi biri ile tevsik olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun mükerrer 257'nci maddesinin 1 numaralı bendinde, "Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya;...yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, şehirler arası otobüs terminalleri, tren garları, hava limanları, metro istasyonları, alışveriş merkezleri vb. gibi yerlerde bulunan masaj koltuğu, elektronik tartı, kutu içeçek otomatik makineleri, çay kahve makineleri gibi otomatik makinelerden yapılan işlemler ve satışlar sırasında bu makineler üzerindeki bilgilerin değiştirilemez, silinemez olması ve dışarıdan bir müdahalenin yapılamaması halinde, gün sonunda makineden alınan rapora dayanılarak "muhtelif müşteriler" ibareli toplu bir fatura düzenlenmesi Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci

maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak uygun bulunmaktadır.

Buna göre, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak "muhtelif müşteriler" ibareli toplu bir fatura düzenlenmesi yukarıda belirtilen şartların sağlanması halinde mümkün bulunmaktadır. Bu şartların sağlanamaması halinde her bir hizmet karşılığında perakende satış vesikalarından birinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1'nci maddesinde ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hüküm altına alınmış ve aynı Kanunun 4/1'nci maddesinde de "Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir." denilmiştir.

Aynı Kanunun 10'ncu maddesinin (a) bendine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi ve hizmetin yapılması ile aynı maddenin (b) bendine göre de, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Bu hükümler uyarınca, otomatik makineler ile verilen hizmete ait katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay prensip olarak, bu makinelerin her bir kişi tarafından kullanımının sonunda meydana gelecektir.

Öte yandan yukarıda belirtildiği şekilde gün sonunda "muhtelif müşteriler" ibareli tek bir toplu faturanın düzenlenmesinin mümkün olması halinde, bu faturada katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi ve aylık katma değer vergisi beyanları bakımından bu faturaların esas alınması mümkün bulunmaktadır.

4- SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanununun 2, 3, 4 ve 5. maddelerinde Teslim, Teslim Sayılan Haller, Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller tanımlanmıştır. Uygulamada özellikli durumlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anın tespiti açısından Teslim, Teslim Sayılan Haller, Hizmet ve Hizmet Sayılan Hallerin belirlenmesi önem arz etmektedir. Özellikli konularda Maliye Bakanlığınca düzenlenen çok sayıda Genel Tebliğ, Mukteza ve Sirküler mevcuttur. Yine Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıklarınca özellikli durumların açıklanmasında yol gösterici çok sayıda mukteza düzenlenmiştir. Ticari hayatın ve teknolojinin gelişime ve değişime açık bir pozisyonda olması nedeniyle yeni yeni mal ve hizmet teslimi metotları ortaya çıkmaktadır ve bunların tespiti Katma Değer Vergisinde verginin doğuşu açısından önem arz etmektedir.

Kaynakça:

1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
3. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
4. B.Atmaca,A.Gezgin- KDV Ders Notları 2007
5. 15 Nolu KDV Genel Tebliği
6. 19 Nolu KDV Genel Tebliği
7. 23 Nolu KDV Genel Tebliği
8. 25 Nolu KDV Genel Tebliği
9. 26 Nolu KDV Genel Tebliği
10. 38 Nolu KDV Genel Tebliği
11. 46 Nolu KDV Genel Tebliği
12. 50 Nolu KDV Genel Tebliği
13. Mükteza (12.07.1991- 91.515.63)

14. Mükteza (21.05.1998-18955)
15. Özelge Tarihi 22.10.1986- Sayısı : 2601024-69992/86
16. Özelge Tarihi 20.02.1997 - Sayısı : 2081
17. Mehmet Altındağ. Vergi ve Revizyon Rehberi
18. 20 nolu KDV Sirküleri
19. Temmuz 2007 tarihli AVDB Müktezası
20. 24.01.2007 tarihli İVDB Müktezası
21. 30.07.2008 tarihli İVDB Müktezası
22. 15.07.2008 tarihli İVDB Müktezası
23. 19.04.2007 tarihli İVDB Müktezası
24. 01.02.2007 tarihli İVDB Müktezası