

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA ARAÇ TESLİMLERİNE İLİŞKİN İSTİSNA DÜZENLEMESİ

● Gökhan KORHAN ●
Vergi Denetmeni

- GENEL AÇIKLAMA

Ülkemizin mevcut ulaşım sistemi incelendiğinde, yük ve yolcu taşımacılığı alanında karayollarının geniş bir paya sahip olduğu görülmektedir. Ulaşım sisteminin karayollarına bağımlı olması birçok dezavantajı da beraberinde getirmektedir. Nüfusun artmasına paralel olarak yük ve yolcu taşımacılığının da artması ve karayollarının yetersizliği, ekonomik maliyetinin yüksekliği, yük ve yolcu taşımada etkinsizlik gibi sorunlar alternatif ulaşım yollarından ve araçlarından daha fazla yararlanmayı zorunlu hale getirmektedir.

Bununla birlikte ülkemizde deniz, hava ve demiryolu yatırımları 1980'lere kadar ihmal edilmiş, yıllarca gereken yatırımlar yapılmamıştır. Avrupa Birliğine katılma çabaları ile birlikte ulaşım sektörünün içinde bulunduğu durum ve mevcut yatırımların yetersizliği gözönüne alınarak devlet tarafından bu sektörde yatırım ortamı oluşturulması gereği kaçınılmaz hale gelmiştir. Nitekim bu konuda devlet çeşitli teşvik politikaları ile özel sektörü yatırım yapmaya teşvik etmiş, sektörün gelişmesi ve uluslararası rekabet gücünün artırılması hedeflenmiştir.

Devlet tarafından sağlanan teşvikler içerisinde vergi teşvikleri hiç kuşkusuz önemli bir yere sahip olmakla birlikte, vergi mükellefleri açısından da doğrudan gelir artırıcı bir etkiye sahiptir. Bu bağlamda vergisel bir teşvik niteliğinde olan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde; deniz, hava ve demiryolu araçlarının teslimi aşamasında katma değer vergisi istisnası sağlanarak, katma değer vergisi mükelleflerinin bu araçlara ilişkin girdi maliyetleri düşürülmüş ve uluslar arası rekabet güçleri artırılmıştır.

Nitekim kanunun gerekçesinde de benzer bir amaç ortaya konularak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde yer alan araçlara ilişkin istisna ile ülkenin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesi teşvik edilerek uluslar arası arenada rekabet gücünün artırılmasının hedeflendiği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin a bendinde sayılan " (4108 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 2.6.1995) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşaatı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler, " Katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde yer alan istisnayı iki bölümde değerlendirmek mümkündür. Birincisi, araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetleri; ikincisi ise bu araçların imal ve inşaatı ile ilgili teslim ve hizmetlerdir.

2- ARAÇLARIN TESLİMİ İLE TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİNDE:

Deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçlarının teslimi, bu araçlara yapılan bakım onarım hizmetleri Katma değer vergisinden istisnadır.

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Bu araçların aksam ve par-

çaları için istisna uygulanmamaktadır. Ancak araçlar da hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacaktır.

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarını satan, kiralayan veya çeşitli şekillerde işleten mükelleflere, bu amaçla kullanılmak üzere söz konusu araçların teslimi ile ithali istisna kapsamına girmektedir.

Burada üzerinde durulması gereken husus istisnadan yararlanacak mükelleflerin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen bu araçların işletilmesi ve kiralanması hizmeti olmasıdır. İstisna kapsamındaki araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi veya işletmenin faaliyet konusu dışında kullanılması durumunda söz konusu araçların iktisabı istisnaya konu edilmeyecektir.

Nitekim 48 no'lu KDV Genel Tebliği'nde; istisnadan uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şartı aranarak araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde bu araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde KDV istisnasının uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

İstisna konusu araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi halinde istisna uygulanmayacağı gibi bu araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde de mükellefin işteğal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yönetici ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacaktır.

Buna mukabil araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli işteğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. Buna göre, işteğal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arizi olarak icra edilmesi halinde,

araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacağı ifade edilmiştir.

3- ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ TESLİM VE HİZMETLERDE:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinin son olarak 4108 sayılı Kanun değişikliği ile kapsamı genişletilmiş, istisnaya tabi araçların teslimi, bakım ve onarım hizmetlerinin yanısıra bu araçların imal ve inşası da Katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre söz konusu araçların imal ve inşası ile uğraşanlara, bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV talep edilmeyecektir.

Madde kapsamındaki araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetlerde istisnadan yararlanmak için aracı imal veya inşa eden mükellefin, aracı aktifine alarak faaliyetinde kullanma şartı aranmamaktadır. İstisnadan yararlanabilmek için madde metninde sayılan araçların imal ve inşası yeterli görülmektedir. Ancak; imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesi zorunludur.

Satmak üzere yat inşa eden bir tersane işletmecisi, bu yatı inşa etmek için satın alacağı kereste, makine, aksam, parça vb. malzemeye KDV ödemeyecektir. Bunun için; yat inşa eden mükellefin, bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak başvurarak, malzeme satıcılarına ibraz etmek üzere bu iş için satın alacağı mal ve hizmetlerin KDV'ye tabi olmadığını belirten bir yazı talep etmesi gerekmektedir. Bu yazının aslını veya noter onaylı örneğini satıcıya vererek alacağı malzeme için KDV uygulanmayacaktır.

Nitekim konu ilgili 48 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nde istisna uygulaması yönündeki örneklere bakıldığında;

Satmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımları katma değer vergisinden müstesnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmayacaktır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olma-

sını gerektirmeyecektir.

Sipariş üzerine yat ve gemi inşa edilmesi durumunda ise istisnadan bu araçları işletmek veya kiralamak suretiyle imal ve inşa ettirenler yani siparişi verenler yararlanacaktır. Bu durumda istisna uygulaması için araçları imal veya inşa edenler değil, aracın siparişini veren yani adına malzeme alınmış kişi veya kuruluşun vergi dairesine başvurarak belge alması gerekmektedir. Konu ile ilgili başka bir örnekte;

Bir tersane işletmesi, taşımacılık işiyle uğraşan (A) firmasının siparişi üzerine bir gemi inşa ediyorsa bu geminin imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alışlarında faturanın (A) firması adına düzenlenmesi halinde istisna uygulanacak, tersane adına düzenlenmesi halinde ise istisna uygulanmayacaktır. Tersane işletmesinin imal ve inşa ile ilgili olarak (A) firması adına düzenlediği teslim veya hizmet faturalarında da katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Katma Değer Vergisinin Kanunu'nun 13. maddesi tam istisna kapsamında olduğundan, mükellefler yaptıkları mal ve hizmet teslimleri dolayısıyla yükledikleri KDV'yi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre indirim konusu yapabilecekler, in-

dirimin mümkün olmaması halinde iade talep edebileceklerdir.

4- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ :

Yapılan açıklamalar doğrultusunda; mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamında yaptıkları teslimlerde, araçları doğrudan faaliyetlerinde kullanmak şartıyla iktisap etmeleri durumunda bu araçlara ilişkin Katma değer vergisi talep edilmeyecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a madde metnindeki istisna uygulamasının amacı ve 48 seri no' lu KDV Tebliği'ndeki açıklamalar göz önüne alındığında istisna konusunun; faaliyetleri sadece bu araçların işletilmesi veya kiralanması olan mükellefler olduğu açıktır. Dolayısıyla, işletmenin faaliyet konusu dışında veya özel kullanım amacı ile bu araçların iktisap edilmesi halinde bu araçların istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. Bu konuda anılan araçların, özel ihtiyaçlar ve şahsi amaçlar için kullanılması hariç olmak üzere, gerek satılmak, gerek kiralanmak, gerekse taşımacılık yapmak üzere satın alınması halinde, bahsi geçen maddeyle düzenlenen istisna kapsamında işlem yapılabilecektir.