

DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARINA İLİŞKİN KDV İSTİSNASI

Özgür KUBUŞ^(*) Selami DİLER^(**)

1 - GİRİŞ

Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışında bırakılması "istisna" olarak adlandırılmaktadır. Sosyal, kültürel, ekonomik, mali ve idari nedenlerle bu yöndeki uygulamalara yer verilmektedir.

Ülkemizin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabet kabiliyetini arttırabilmek amacıyla Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi ile "*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 inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler*" istisna kapsamına alınmıştır.

2- İSTİSNA UYGULANACAK ARAÇLAR ve İSTİSNANIN KAPSAMI

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; "faaliyetleri deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere; bu araçların teslimi, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetler", istisna kapsamında yer almaktadır.

İstisnanın kapsamında; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları yer almakta olup, bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulaması bulunmamaktadır. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer almaktadır.

Söz konusu istisnanın amacı ülkemizin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabet kabiliyetini arttırabilmek olduğu için 31 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde de belirtildiği üzere; sportif eğlence amacına yönelik hizmet veren deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, motorsuz lazer yelkenli tekneleri, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzeri araçlar deniz ve hava taşıma aracı niteliğinde olmadığından, bunların teslimleri istisnadan yararlanamayacaktır.

3- İSTİSNA UYGULANACAK MÜKELLEFLER

3.1- Araçların Teslimi İle Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetlerinde

İstisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır.

Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştiğal 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 iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. Buna göre, iştiğal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arazi olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve

onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

İşe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştiğal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.

ÖRNEK -1: Bir sanatçımıza yapılacak uçak (özel jet) tesliminde ve bu uçağa verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamayacaktır. Sanatçının uçağı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için uçak kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli iştiğal konuları arasında yer alması, bu işin mutad ve sürekli olarak yapılması gerekir.

ÖRNEK -2 : İnşaat malzemesi ticareti ile uğraşan mükellefe yapılan helikopter teslimi ve bu helikoptere verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır. Bu helikopterle arazi olarak bedel karşılığı taşımacılık yapılması da istisna uygulanması için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için taşımacılığın mükellefin asli iştiğal konuları arasında yer alması ve mutad ve sürekli olarak yapılması zorunludur.

3.2- Araçların İmal ve İnşası İle İlgili Teslim ve Hizmetlerde

Konuya ilişkin yayımlanan 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için;

- Araçları imal ve inşa edenin gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefi olması,
- İmal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır.

107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile istisna kapsamına giren araçların imal ve inşasıyla ilgili mal ve hizmetlerin teminine ilişkin uygulama değiştirilmiştir.

Yeni düzenleme ile mükellefler araç imal veya inşasını kendi adlarına bizzat yapabilmekte ya da sipariş üzerine başkalarına yaptırabilmektedirler. Her iki halde de istisnadan yararlanılabilemesi için araçların imal ve inşasını bizzat veya sipariş vererek kendi adlarına gerçekleştirenlerin KDV mükellefi olması zorunludur. **Sipariş üzerine araçları fiilen imal veya inşa edenler de bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında KDV istisnasından yararlanabilecektir.**

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere; 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/2-b) bölümü gereğince deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının imal ve inşa ettirilmesinde, bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmetlerin istisna kapsamında satın alınması veya ithali ile ilgili yetki sadece aracı imal ve inşa edene (siparişi verene) tanınmıştır. İstisna kapsamında işlem görece malzeme alımlarına ilişkin faturanın imal veya inşa eden adına düzenlenmesi zorunlu idi. Yani inşaatı üstlenmiş olan tersaneler KDV'siz malzeme alımında bulunamıyordu.

107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu malzeme alımlarının imal ve inşa işini üstlenen tarafından istisna kapsamında yapılabilmesi esası getirilmiştir. Düzenleme 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yayım tarihi olan 04.01.2008 tarihinden itibaren verilecek araç siparişleri açısından geçerli olacak, daha önce imal ve inşası sözleşmeye bağlanmış deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin malzeme alımları 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin eski şekline göre yapılacaktır.

107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince araçların bizzat veya sipariş yoluyla imal ve inşasında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülecektir.

3.2.1- Araçları Bizzat İmal veya İnşa Edenler:

Araçların bizzat imal veya inşa edilmesi halinde mükellefe bir istisna belgesi verilecek bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilecektir.

3.2.2- Araçları Sipariş Vererek İmal veya İnşa Ettirenler:

Araçların sipariş vererek imal ve inşa ettirilmesi halinde, siparişi verene sadece aracı fiilen imal ve inşa edenin kendisine yaptığı hizmet için geçerli olmak üzere bir istisna belgesi verilecektir. Bu belge siparişi verenin aracın imal ve inşası ile ilgili diğer mal ve hizmet alımlarında kullanılamayacaktır. Siparişi verenin, aracın imal ve inşasında kullanılacak mal ve hizmetleri kısmen veya tamamen kendisinin temin etmesi halinde, bu mal ve hizmetlerin alımlarında genel esaslara göre KDV uygulanacaktır. Siparişi veren mükellefin bu şekilde yüklendiği KDV, siparişin bitmesi beklenmeden aylık dönemler halinde kendisine nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

3.2.3- Araçları Sipariş Vererek Fiilen İmal veya İnşa Ettirenler:

Söz konusu araçları aldıkları sipariş üzerine fiilen imal ve inşa edenlerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında da istisna uygulanacaktır. Bu durumda, siparişi alarak imal ve inşa işini fiilen yapan mükellefe verilecek istisna belgesinde sipariş üzerine yapılan araç imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında geçerli olduğu belirtilmektedir.

İmal ve inşa işini sipariş üzerine fiilen yapanlar bu işte kullanacakları mal ve hizmetleri bu belgeye dayanarak KDV uygulanmaksızın istisna kapsamında temin edebileceklerdir.

4- İSTİSNANIN BELGELENMESİ

48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince; söz konusu araçları istisna kapsamında teslim almak veya tadil, bakım ve onarım yaptırmak isteyenler vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı alarak teslimi ya da tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini vereceklerdir.

Vergi daireleri istisna belgesi için başvuran mükelleflerin durumunu yukarıdaki açıklamalara uygunluk açısından araştırarak gerektiğinde yoklama veya inceleme yoluna başvurmak suretiyle, şartları taşıyanlara 1998/1 sayılı Katma Değer Vergisi İç Genelgesi ekinde bulunan örneklere göre düzenlenecek belgeyi vereceklerdir.

Araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek amaçlı faaliyetlere yeni başlayacak mükelleflere belge verilirken; bu faaliyetlerin işgal konuları arasında gösterilip gösterilmediği, bu faaliyetlerin gerektirdiği organizasyonun kurulup kurulmadığı ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde tutulacaktır.

Sözü edilen araçların imal ve inşası ile uğraşanlara belge verilirken ise gerçek usulde mükellef olup olmadıkları, imal veya inşa edilen taşıtın deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı veya yüzer tesis ve araç olup olmadığına bakılacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesine göre yurt içinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre araçların veya araçların imal ve inşasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki

şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren vergi dairesinden alınmış yazının Gümrük İdaresine ibrazı yeterli olacaktır.

İstisna belgesine ilişkin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 24.06.2004 tarih ve 5413-5563-26711 sayılı özelgesinde; ...Ltd. Şti. tarafından satın alınan balık avlama gemisine ilişkin olarak satış tarihinden sonra istisna belgesi verilmesinin mümkün olup olmadığına açıklık getirilmiş olup, 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde istisnaya ilişkin olarak belirtilen şartların mevcut olduğunun yapılacak yoklama ile tespit edilmesi halinde söz konusu balık avlama gemisi teslimi işleminin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olduğu belirtilmiştir.

5- İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLERDE ALT SINIR

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde sayılan istisnaların kapsamına giren işlemlerde Bakanlar Kuruluna alt sınır tespit etme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulunca bu yetki 27 Ağustos 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/7765 sayılı Kararname ile kullanılarak istisnanın uygulanmasında alt limit, katma değer vergisi hariç 500 Yeni Türk Lirası olarak tespit edilmiştir. Tespit edilen bu tutar 03/12/2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2004/8127 sayılı Kararname ile yayımı tarihinden geçerli olmak üzere katma değer vergisi hariç 100 Yeni Türk Lirası olarak yeniden belirlenmiştir.

Buna göre istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 Yeni Türk Lirasının altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmayacak ve genel

esaslar çerçevesinde katma değer vergisi hesaplanacaktır. KDV hariç işlem bedelinin 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılacaktır. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi durumunda istisna uygulanabilecektir.

Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde vergi hesaplanmayacaktır. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır.

6- İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLERDE İADE TALEBİ

Siparişi verenin ilgili dönemde yaptığı istisna kapsamındaki alımlara ilişkin iade tutarı, bu döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar" kulakçığının, "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda beyan edilecektir. Tablonun "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa istisnaya konu alışların KDV hariç tutarı, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa bu alışlara ilişkin belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılacaktır.

Beyannamenin usulüne uygun olarak doldurulmasından sonra "Sonuç Hesapları" kulakçığında yer alan "İade Edilmesi Gereken KDV" sütunundaki tutarın bu iade tutarına ilişkin kısmı, siparişi veren mükellefe iade edilecektir.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye;

- Siparişe ilgili sözleşmenin noter onaylı bir örneği (İlk iade talebi sırasında bir defa verilecektir.),
 - istisnaya konu harcamalara ilişkin alış belgelerinin dökümünü gösteren liste,
 - iade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi (istisnaya konu harcamalara ait alış belgelerine ait listede gösterilen harcamalar bu listede yer almayacaktır.), eklenecektir.
- Sipariş üzerine araç imal ve inşaa işini yapanlara istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlar bu işlemler nedeniyle yüklenedikleri vergileri, indirim yoluyla telafi edememeleri halinde iade olarak talep edebileceklerdir. İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye;
- Araç imal ve inşaa işini fiilen yapan mükellefin istisna belgesinin bir örneği,
 - İstisna kapsamındaki satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
 - İadenin talep edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
 - İstisna kapsamına giren satışlarla ilgili yüklenilen KDV tablosu, eklenecektir.

7- İSTİSNAYA AYKIRI İŞLEM YAPILMASI HALİNDE SORUMLULUK

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna uygulanabileceğini belirten vergi dairelerinden alınan bir yazının, teslim veya hizmeti yapacak olan mükellefe ibraz edilmesi şarttır. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle zıyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilsen sorumlu olacaktır.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısı ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin,

istisna için bu Tebliğ'de açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, zıyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır.

8- SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesiyle Ülkemizin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabet kabiliyetini arttırabilmek amacıyla 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 inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetleri istisna kapsamına almıştır.

Söz konusu istisna hükmüne ilişkin 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile detaylı açıklamalar yapılmış olup, 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile önemli değişiklikler yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- 1- AKDOĞAN Abdurrahman; Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, Ankara - 2007
- 2- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 2- 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Tebliği
- 3- 93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Tebliği
- 4- 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Tebliği
- 5- 1998/1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu İç Genelgesi