

TAŞIMACILIK FAALİYETİNDE KDV UYGULAMASI**Aslıhan CANDAN (*) Hande BARGÜZ (**)****1 - GİRİŞ**

Devletler egemenliklerine dayanarak toprakları üzerindeki belirli faaliyetlerini vergilendirme girişimlerinde bulunmuştur. Devletler birey ve kurumların gelirleri, servetleri ve de harcamaları üzerinden vergi tarhiyatı yapmaktadır. Yayılı bir muamele vergisi olan KDV de vergilendirme üretimden tüketime kadar her aşamada oluşan katma değer üzerinden alınan harcama vergileridir. Katma Değer ise kabaca bir mal ve hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki müspet farktır.¹ KDV sisteminde verginin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik ve sosyal nedenlerle istisna tanınmak suretiyle vergi dışı bırakılmıştır.²

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 11 ila 18 arasında çeşitli istisnalar tanınmıştır. Bu istisnaların bazıları tam diğerleri ise kısmi istisnadır. Tam istisnada yüklenilen vergiler genel esaslara göre teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen vergiler ise Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslar çerçevesinde mükelleflerin talebi doğrultusunda iade edilebilmektedir. Kısmi istisnada ise, yüklenilen KDV gelir veya kurumlar vergisinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Yüklenilen vergilerin indirim ya da iadesi mümkün bulunmamaktadır.

Çalışmamızda Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelere paralel olarak aynı sistem içinde öngörülen taşımacılık faaliyeti; transit taşımacılık ve uluslar arası taşımacılık ile deniz, hava ve karayolu taşıma araçlarında KDV istisnası genel hatlarıyla değerlendirilecektir.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1999, s. 344, Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, İstanbul 1998, s. 376.

² Yafes Pehlivan, "Kooperatiflerde KDV İstisnası", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2005, sa.16-83

2- GENEL OLARAK TAŞIMACILIK FAALİYETİ**2.1- Konusu**

Taşımacılık sektörünü ilgilendiren istisnalar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13 ve 14 üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesine göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçlarla yapılan;

a) Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri,

b) Bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler,

c) Bu araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Yukarıdaki maddelerde belirtilen istisna hükümlerinden yararlanabilmek için, bu teslim ve hizmetlerin faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere veya bu araçlara yapılması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 14. maddesi uyarınca transit ve uluslar arası taşımacılık işlemleri düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye baktığımızda "Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı

olmak şartıyla tanınır. (Ek fıkra : 27/04/2006 - 5493 S.K./2.mad) 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır. Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir" olarak düzenlenmiştir.

İstisna içeriğine baktığımızda, tanınan istisnanın ülkeler arası taşımalarla için oluşturulduğu anlaşılmaktadır. Taşıma işlemleri hangi yöntemlerle ve hangi tür araçlarla yapılırsa yapılsın (kara, deniz, hava ve demiryolu) uluslar arası nitelik taşıması koşuluyla istisnaya tabidir.

Bu tür taşımalarda vergilendirme sorun teşkil etmekte ve bu sorunun aşılması için özel düzenlemeler gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ülkeler arası taşımacılıkta ülkenin kendi sınırları içinde kalan parkura isabet eden kısım Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Fakat yukarıda yapılan açıklama üzerine kanun koyucu özel bir düzenleme yaparak iç parkura isabet eden kısma ilişkin Katma Değer Vergisi'nden istisna tanınmıştır. Gerekli düzenlemeleri yapmak için de Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir.³

³ Yılmaz Özbacı, KDV Kanunu, Yorum ve Açıklamaları, s. 452, Murat Uğurlu, "Transit Taşımacılıkta KDV İstisnası – I", Yaklaşım, Şubat 2000, sa. 86, s. 100 – 108, Yafes Pehlivan/Ali Erdoğan, "Uluslararası Taşımacılık ve Transit Taşımacılık İşlerinde KDV İstisnası Uygulanması", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2004, sa. 191, s. 97 – 103.

2.2- Deniz, Hava ve Kara Yolu Taşıma Araçları İle İlgili İstisna

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının teslim ve ithalleri, imal ve inşaları ile tadil, bakım ve onarımları KDV istisnasına tabi tutulmuştur. Sıralanan işlemlerin faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek olan mükelleflere yapılmış olması ve ayrıca bu mükelleflerinde söz konusu araçları faaliyet konularına uygun biçimde kullanmaları gerekmektedir. Başlangıçta istisna kapsamında değerlendirilerek KDV'den müstesna tutulan araçların faaliyet konularına uygun biçimde kullanılmamaları halinde cezalı vergi tarhi doğmaktadır .

İstisna uygulaması mükelleflerin yukarıda sayılan işlemlerin gerçekleşmesinden önce bağlı buldukları vergi dairesine söz konusu istisnaya ilişkin işlemleri gerçekleştirdiklerini bildirimde bulunarak matbu yazının kendilerine verilmesini talep etmelidirler. Matbu yazılar sözü edilen araçların;

- 1-Teslim veya ithali,
- 2- İmal ve inşası,
- 3- İmal ve inşada kullanılacak mal ve hizmetlerin alım veya ithali,
- 4- Tadil, bakım ve onarımı olmak üzere 4 ayı başlıkta düzenlenmiştir .

Bağlı bulunulan vergi dairelerinden mükelleflerce KDVK'nun 13/a maddesi uyarınca işlemlere uygun yapılmak istenen istisnaya ilişkin yazının talep edilmesi halinde, ilgili vergi daireleri istisnanın uygunluğunu dahili olarak tarh dosyası bilgileri ve harici olarak yoklama yaptırmak suretiyle tespit ederek söz konusu istisna yazısını mükelleflere verirler. İstisna yazısının noter onaylı bir örneği mükellef tarafından satıcıya veya gümrük idaresine veya hizmeti ifa edecek olan kişiye

veya kuruma ibraz edilecektir. Satıcı veya gümrük idaresi veya hizmeti ifa edecek kişi veya kurum söz konusu yazıya istinaden işlemlere KDV uygulamayacaklardır.

İstisna yazısı ibraz edilmeksizin KDV tahsil etmeyen satıcılar ise ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı olarak doğacak her nevi ceza, zam ve faizden mükellefle birlikte müteselsil sorumludurlar.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/b maddesi uyarınca, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerin KDV' den istisna olduğu hükme başlanmıştır.

Madde hükmünün incelenmesinden de fark edileceği üzere, bu kapsamda yapılacak hizmetlerin KDV' den istisna olabilmesi için aşağıdaki iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir.

- Hizmet, deniz ve hava taşımacılığı araçlarıyla verilmelidir.
- Hizmet, sadece liman ve hava meydanlarında yapılmalıdır.

Liman ve hava meydanlarında deniz ve taşıma araçları için verilen hizmetlerin KDV' den istisna tutulmasına, hizmeti yapanların niteliği önem taşımaktadır. Hizmeti yapanların resmi kuruluşlar veya özel kuruluşlar olması durumu değıştirmemektedir.

Kara taşıma araçlarında ise durum farklılık arz etmekte, hangi amaçla kullanılacak olursa olsun kara taşıma araçlarının teslimi 13/a istisna maddesi kapsamına girmemektedir. Bu araçları kiralayan veya çeşitli şekillerde işleten mükelleflerin basit usulde vergilendirilmeleri vergiden muaf olmaları istisna uygulaması için herhangi bir engel teşkil etmemektedir. 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde bu araçların kullanım amacı vergilendirmede esas olarak dikkate alınmıştır. Söz konusu tebliğe göre istisnanın uygulanabilmesi için, teslim ve hizmetlerin faaliyetleri

sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır. Araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde bu istisna hükmü uygulanmayacaktır. Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde, mükelleflerin iştigal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç işletme yöneticisi ile personelinin veya işletmeyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacaktır.

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 iştigal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanacaktır. Ancak bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması gereklidir. Buna göre iştigal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arızı olarak icra edilmesi halinde araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Ayrıca söz konusu araçların tesliminde istisna uygulanacak, araçların aksam ve parça teslimlerine istisna uygulanmayacaktır. Ancak 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde de ifade edildiği üzere bu araçlarda hareket ettirici rol oynayan ana motorların, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir parçası olmaları, araçtan ayrı düşünülmesinin mümkün olmaması nedeniyle ana motorların teslim ve ithali de istisna hükmü kapsamındadır. Buna göre, gemilerin hareket ettirici motoru istisnadan yararlanacak, ancak geminin vinçlerinin motorları istisnadan

yararlanamayacaktır. Aynı şekilde geminin peranesini de hareket ettirici rolü olmasına rağmen istisnadan yararlanamayacaktır.⁴

Maddenin gerekçesinde araçlara ilişkin bu düzenlemenin amacı "ülkenin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabete tahammül edebilecek duruma getirilmesi" olarak ifade edilmiştir.

48 nolu Tebliğ ve kanun maddesinin gerekçesinde yer alan açıklamalar gözönünde bulundurulduğunda; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinin uygulanmasında deniz ve hava ticaret filomuz ile deniz ve hava ulaştırma sistemimizin geliştirilmesini teşvik eden araçların teslimleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, 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.⁵

48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, işe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştigal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.

Söz konusu araçları istisna kapsamında almak isteyenlerin vergi dairesine başvurmak yoluyla bu teslimin istisna kapsamına girdiğine dair bir

⁴ Kemal OKTAR, Katma Değer Vergisinde İstisnalar ve Ladeler, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara 2000,s.71

⁵ 31 nolu KDV Sirküleri

yazı almaları ve bu yazının noter onaylı bir örneğini teslim edecek olan firmaya vermeleri gerekmektedir.

Vergi daireleri istisna belgesi almak için başvuran mükelleflerin durumlarını, yukarıda açıklanan hükümlere uygunluk açısından araştırarak gerektiğinde yoklama veya inceleme yoluna da başvurarak, gerekli şartları taşıyanlara istisna durumunu gösteren belgeyi verecektir.

Söz konusu araçların ithali de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-a maddesine göre katma değer vergisinden istisna olup, istisnanın uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen ve vergi dairesinden alınacak olan yazının gümrük idaresine ibraz edilmesi gerekmektedir.

2.2.1- Deniz, Hava ve Demiryolu Araçları, Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Olarak Yapılan Teslim ve Hizmetler:

Maliye Bakanlığınca, 04.01.2008 Tarih ve 26746 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 107 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının imal veya inşa edilmesi yahut ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan malzeme alımlarında KDV istisnası uygulaması değiştirilmiştir.

KDV Kanunu'nun 13/a maddesine göre, işletilmek amacıyla deniz, hava veya demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araç satın alınması KDV'den istisna edilmiş ve istisnanın uygulaması 48 no.lu KDV Genel Tebliği hükümleri ile belirlenmiştir. 48 No'lu Tebliğ'in konuya ilişkin bölümleri 107 No'lu Tebliğ ile değiştirilmiştir.

Önceki uygulamada sadece, deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarını imal ve inşa ettirenler, istisnadan yararlanabiliyordu. Aracın inşaatını üstlenenler için ise istisna uygulaması söz konusu değildi. İstisna kapsamında işlem görecektir malzeme alımlarına ilişkin

kin faturanın imal veya inşa ettiren adına düzenlenmesi zorunlu idi. Yani inşaatı üstlenmiş olan tersaneler KDV'siz malzeme alımında bulunamıyordu.

Yeni uygulamada ise söz konusu malzeme alımlarının imal ve inşa işini üstlenenler tarafından istisna kapsamında yapılabilmesi olanağı sağlanmıştır.

Ayrıca deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının sipariş ile imal ve inşa ettirilmesi durumunda, siparişi veren KDV siz olarak sadece tamamlanmış deniz, hava veya demiryolu aracını alabilecektir.

Ancak siparişi verenin malzeme alımını kendisinin yapması durumunda, alımları için ödediği KDV kendisine iade edilebilecektir.

Uygulama 04.01.2008 tarihinden itibaren verilecek imal ve inşa siparişleri (yapılan sözleşme) için geçerli olacaktır. Bu tarihten önce verilen siparişler (yapılan sözleşme) için yapılan malzeme alımları ise 48 No'lu KDV Genel Tebliği'nin eski şekline göre yapılacaktır.

2.2.2- Bu Araçların Tadili, Onarım ve Bakım Hizmetleri:

Yukarıdaki maddelerde yer alan araçlara verilecek tadil, bakım ve onarım hizmetleri de istisnadan yararlanacaktır. Bunun için bu hizmetlerin, 13'üncü maddeye göre, teslimi istisnadan yararlanacak araçlara verilmesi gerekmektedir. Özel kullanım konusu veya şartları taşımayan işletmelere dahil araçlara verilecek tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin istisnadan yararlanması söz konusu değildir.

Öte yandan tadil, bakım ve onarım kapsamındaki istisna sadece hizmetlerle ilgilidir. Araçların aksam ve parçaları ve kullanılacak diğer malzemeler, ister hizmeti yapanca ister araç sahibi tarafından temin edilsin istisnadan yararlanamaz.

Ancak daha önceki bölümlerde de belirttiğimiz üzere ana motorlar, araçların fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden 48 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere istisna kapsamı içinde yer alacaktır.

Bu istisna uygulamasında vergi dairesinden alınacak yazının, tamir, bakım ve onarım yapan firmaya verilmesi gerekmektedir. İstisna, vergi dairesi yazısının ibrazı üzerine, tamir, bakım ve onarım faturasında Katma Değer Vergisi gösterilmemek suretiyle uygulanacaktır. Ancak bu araçların tamiri, bakımı ve onarımı için, gerek bu hizmeti yapanların, gerekse araç sahiplerinin malzeme alımında istisna uygulanması söz konusu değildir.

Türkiye'de mükellefiyeti bulunmayan, örneğin yabancı firmalara ait deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarına verilen tamir, bakım ve onarım hizmetleri kanununun 13/b maddesiyle düzenlenen istisnadan yararlanamayacaktır. Bu hizmetler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-c maddesinde belirtilen gümrük hizmetlerinin verildiği bölgede yapılırsa, bu madde uyarınca Katma Değer Vergisi istisnası uygulanabilecektir. Ancak anılan madde kapsamında katma değer vergisinden istisna olan hizmetlere ilişkin yüklenilen vergi indirim ve iade konusu yapılamayacak, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.⁶

2.2.3- Müteselsil Sorumluluk

Araçlara ilişkin istisnada satıcının veya hizmeti yapanın, alıcının vergi dairesinden aldığı yazı olmaksızın istisna uygulaması halinde, ziyaa

uğratan vergi ile buna bağlı ceza, zam ve faizlerden satıcı ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Ancak usulüne uygun olarak istisna uygulandıktan sonra alıcının istisnadan yararlanamayacağı anlaşılırsa, ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizler doğrudan alıcıdan aranılacak, bu durumdan satıcılar sorumlu tutulmayacaktır.

2.3- Transit ve Uluslar arası Taşımacılık İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu 14. maddede vergi istisnasında yararlanılacak taşıma işleri Bakanlar Kurulu tarafında belirleneceği hükme bağlanmıştır. BK'nın 28.12.1984 T. ve 84/88891 sayılı kararıyla "Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri KDV'den istisna edilmiştir." Görüldüğü üzere madde hükmü ile istisna kapsamı kanunda belirlenmemiş ve Bakanlar Kurulu'na, kapsamı geniş bir çerçevede belirleme yetkisi verilmiştir. Madenin 2. bendi ile de istisnanın ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de olmayan dar mükelleflere ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak koşulu ile tanınacağı belirtilmiştir. Böylece ülkelerinde Türk taşımacılara KDV ve benzeri dolaylı vergilerde istisna tanımadan dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilerin, transit veya Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapacakları taşımacılık faaliyetinin iç parkura isabet eden kısmı istisna kapsamında değerlendirilmeyerek vergiye tabi tutulacaktır.

Ayrıca 11 nolu KDV Genel Tebliği ile istisna kapsamındaki taşımacılık işleri de belirtilmiştir. Buna göre; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,

⁶ Kemal OKTAR, age Sh:72

yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren ve Türkiye’de başlayıp, yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri istisna kapsamına girmektedir.⁷ Söz konusu Genel Tebliğ’de açıklandığı üzere, istisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yükleyicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp, yine Türkiye içinde bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 32. maddesi hükmü ile; tam istisna niteliğinde olan taşımacılık istisnası kapsamında yapılan taşımacılık işlerine ilişkin olarak bu işi yapanlarca aracın satın alınması, tamir bakımı, akaryakıt satın alımı nedeniyle yükledikleri, şoför ve yardımcısının otel ve yemek bedelleri ve benzeri giderleri dolayısıyla satıcılara ödedikleri Katma Değer Vergilerini indirim konusu yapabilme hakkı tanınmıştır. Tam istisnanın genel karakteristiği olduğu üzere, mükellefin vergiye tabi işlemlerinin olmaması veya hesaplanan Katma Değer Vergilerinin indirilecek miktarlardan az olması halinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi mükellefe talebi doğrultusunda nakden veya mahsuben iade edilecektir.⁸

2.3.1- İstisnadan Yararlanacak Mükellefler

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinden anlaşılacağı üzere, taşımacılık istisnasından;

transit taşımacılık, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında taşımacılık yapan tüm taşıyıcılar yararlanabileceklerdir. Taşıyıcıların yerli ve yabancı olması ile tam ve dar mükellef olması istisnadan yararlanmaya engel teşkil etmez.

İstisnadan yararlanma açısından taşıma faaliyetinin mükellefe ait araçla gerçekleştirilmesi zorunluluk arz etmemekte, kiralanan araçlarla yapılan taşımacılık hizmetleri de, gerekli şartları taşıması halinde katma değer vergisinden istisna tutulacaktır. Ayrıca aracın yurt dışından kiralınması halinde aracın ithalinde gümrüğe Katma Değer Vergisi ödenmeyecek, ancak 2 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla Katma Değer Vergisi beyan edilecektir. Kira bedeli üzerinden beyan edilen bu vergi, uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında indirim ve iade konusu yapılabilecektir.

İstisna kapsamına giren taşımacılara sağlanan akaryakıt, madeni yağ, taşıtların bakım ve onarımı, taşıt personelinin yemek ve konaklama giderleri ve de taşıtların satın alınması gibi hallerde KDV istisnasından yararlanılmaktadır. Taşımacılık istisnasından yararlanacak taşıyıcılar ise yerli, yabancı, tam ve dar mükellefler ile istisna kapsamındaki taşıma faaliyetinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde gerek organizatör gerekse fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmalardır.⁹

Kanun koyucu tarafından istisnadan yararlanmaya ilişkin tek sınırlama ise; ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de olmayan dar mükellefin tabi oldukları ülkelerde Türk taşımacılara KDV vb. dolaylı vergilere yönelik herhangi

⁷ Yılmaz Özbacı, a.g.e. , s. 453.

⁸ Ünal Özcan, Orhan Gücük, Murat Özgür, 3065 sayılı KDV Kanununda İhracat, İthalat ve Taşımacılık İstisnası, s. 195-212

⁹ Murat Uğurlu, a.g.m. , s. 102.

bir istisnanın tanınmamış olması, bu mükelleflerin de Türkiye’de istisnadan yararlandırılmayacağına işaret eder.

Transit taşımacılık ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan uluslararası taşımacılık KDV’den istisna tutularak hem KDV tekniği açısından zorlukların önüne geçilmiş hem de gelişme aşamasındaki Türk taşımacılık sektörünün teşviki sağlanmaktadır.¹⁰

2.3.2- Beyan Dönemi

Taşımacılık istisnasının beyan edileceği vergilendirme dönemine ilişkin olarak KDV kanunu ve 24 ve 32 sıra no.lu genel tebliğlerle yapılan düzenlemeler çerçevesinde; işletme hesabı esasına göre defter tutan gerçek usuldeki mükelleflerden münhasır uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunanlar, şehir içi taşımacılık yapanlar 3’er aylık, bilanço usulüne göre defter tutanlar ve uluslararası taşımacılık faaliyetinin yanı sıra aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla vergilendirmeyi gerektiren başka işler yapanlar birer aylık dönemlerde beyanname vermek zorundadır.

2.3.3- İstisnanın Belgelendirilmesi

2.3.3.1- Karayolu Taşımacılığında;

Karayolu ile uluslararası taşımacılık yapan kişi ve kuruluşlar bu faaliyetlerini aşağıdaki belgelerle tevsik edeceklerdir.

- Uluslararası taşımacılığa ait belge; tır kartesi, triptik belgesi, kara manifestosu, nakliye faturası örneği ve teyit listeleri, gümrük beyannamesi, özet beyan formu ve transit beyannamesi,
- Uluslararası taşımacılık faturaları.

2.3.3.2- Hava ve Deniz Yolu Taşımacılığında;

Hava ve Deniz Yolu ile uluslararası taşımacılık yapan kişi ve kuruluşlar bu faaliyetlerini aşağıdaki belgelerle tevsik edeceklerdir.

- Asil manifesto ve Türkçe manifestolar,
- Uluslararası taşımacılık yapan firmaların, iadeye esas olan alış faturaları ile satış belgeleri,
- Yabancı taşımacılık firmaları ülkelerinde Türk taşımacılarına KDV ve benzeri dolaylı vergilerde istisna uygulandığına dair ülkeleri yetkili makamlarından veya Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerinden alacakları belgenin noter onaylı tercümesinin örneği,

2.3.3.3- Demiryolu Taşımacılığında;

Demiryolu ile yapılan taşımacılıkta, kapalı vagonlardaki eşya için düzenlenen CIM taşıma belgesi, vagonların üzerinde taşınan konteynırlar için düzenlenen Remiz bülteni ile istisnanın belgelendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3- SONUÇ

Ülkemizin, Asya ve Avrupa kıtalarının birleştiği bir noktada bulunması ve üç tarafının denizlerle çevrili olması nedeniyle taşımacılık açısından önemli bir potansiyele sahiptir. Bundan hareketle taşımacılık sektörünün gelişmesini teşvik etmek amacıyla transit taşımacılığı da kapsar şekilde uluslararası taşımacılık faaliyeti KDV’den istisna edilmiştir.

Çalışmamızda söz konusu istisna KDV Kanunu’nun 13. ve 14. maddeleri doğrultusunda açıklanmıştır. Kanunun 13/a maddesinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan

¹⁰ Murat Uğurlu, a.g.m. , s. 108, Yafes Pehlivan/Ali Erdoğan, a.g.m. , s. 103.

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 hizmetlerle ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerle bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Aynı şekilde kanunun 14. maddesinde; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşıma işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

İstisnanın asıl amacı yerli taşımacılık firmalarının uluslararası taşımacılık faaliyetine katılmalarını sağlamak ve gelişme potansiyeli olan bu hizmet sektörünü teşvik etmektedir. İstisnanın amacı doğrultusunda ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak koşulu ile istisna uygulaması kabul edilerek yerli taşımacılık firmalarının uluslararası platformda rekabet güçlerinin korunması sağlanmıştır.

KAYNAKÇA:

- 1- Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1999
- 2- Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, İstanbul 1998
- 3- Yafes Pehlivan, "Kooperatiflerde KDV İstisnası", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2005
- 4- Yılmaz Özbalcı, KDV Kanunu, Yorum ve Açıklamaları, Ankara 2006
- 5- Murat Uğurlu, "Transit Taşımacılıkta KDV İstisnası – I ", Yaklaşım, Şubat 2000
- 6- Yafes Pehlivan/Ali Erdoğan, " Uluslararası Taşımacılık ve Transit Taşımacılık İşlerinde KDV İstisnası Uygulanması", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2004
- 7- Kemal OKTAR, Katma Değer Vergisinde İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-2000

- 8- Ünal Özcan, Orhan Gücük, Murat Özgür, 3065 sayılı KDV Kanununda İhracat, İthalat ve Taşımacılık İstisnası
- 9-31 No'lu KDV Sirküleri
- 10- Beşir Atmaca- Ahmet Gezgin KDV Ders Notları, Eylül-2007
- 11- 3065 Sayılı KDV Kanunu
- 12- 11 ve 48 No'lu KDV Genel Tebliği