



DENİZ, HAVA ve DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARINA İLİŞKİN KDV İSTİSNASI

Samet YAMAN(*)

1 - GİRİŞ

Taşımacılık; uluslararası ticaret ekseninde şekillenen günümüz ekonomik anlayışında çok önemli bir yere sahiptir. Çünkü ülkelerin dış ticarete rekabet edebilmeleri taşımacılık sektörlerinin gelişmişliğine bağlıdır. Kuşkusuz Türkiye gibi konumu itibarıyla komşu ülkeler arasında taşımacılık merkezi ya da bağlantısı görevi gören ülkeler için taşımacılık sektörünün önemi daha büyüktür.

Kara taşımacılığının gelişmiş olduğu ülkemizde başta deniz taşımacılığı olmak üzere diğer taşımacılık türlerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla 3065 sayılı KDV Kanunu'nun¹ 13. maddesinin a bendinde faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılan araç teslimleri, bu araçların imal ve inşasıyla ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadil, bakım ve onarımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Bu çalışmada yukarıda bahsedilen ve deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarına ilişkin olan bu istisnalar ele alınmıştır.

2- İSTİSNA UYGULAMASI

2.1- İstisna Kapsamına Giren Araçlar

İstisnaya konu olan aracın deniz, hava ve demiryolu taşımacılığında kullanılan taşıma aracı veya yüzer tesis ve araç olması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yüzer tesis ve aracın tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte, Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönet-

^{*} Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

melik² de yüzer tesisin tanımı yapılmıştır. Yönetmeliğin 50. maddesi uyarınca yüzer tesisler; “Türk karasularında veya limanlarında turizm amaçlı olarak konaklama, yeme-içme veya eğlence hizmeti verebilecek nitelikteki kendiliğinden hareket etme kabiliyetine sahip veya bir römorkör vasıtasıyla çekilen, toplam kapasiteleri belirlenmiş ve kullanım amacı belirtilmiş denize elverişlilik belgesi olan, bu belgeleri ilgili mevzuat çerçevesinde yenilendikçe Bakanlığa gönderilen deniz araçlarıdır.”³

Yüzer aracın ise ne olduğuna dair mevzuatta bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak yüzer araçlara ilişkin olarak Denizcilik Müsteşarlığı İstanbul Bölge Müdürlüğü tarafından İstanbul Defterdarlığı’na yazılan 17.06.1997 tarih ve 2167 sayılı yazıda aşağıdaki araçların yüzer araç olduğu ifade edilerek bu araçların tanımına yer verilmiştir⁴.

Şamandıra: Denizde gemi bağlamaya yarayan sabit yüzer bir araçtır. Şamandıraların ölçümleri yapılmaz, dolayısı ile tescilli değildirler.

Şat: Motorlu dubalara şat denir. Şat, makineli deniz aracıdır. Ölçüm ve tescilleri yapılabilir.

Duba: Makinesiz bir deniz aracıdır. Ölçüm ve tescilleri yapılabilir.

Klepe: Deniz dibi taramalarında kullanılan makineli, yüzer bir deniz aracıdır. Ölçüm ve tescilleri yapılabilir.

Aracın yeni veya kullanılmış olması, büyüklüğü istisna kapsamına girmesini etkilememektedir. Yani tonajına bakılmaksızın her türlü gemi, römorkör, yüzer konteyner, yüzer otel, yüzer havuz vb. yüzebi- len araçlar, uçak, helikopter ve diğer hava taşıma araçları, lokomotif, vagon ve demir yolu taşımacılı- ğında kullanılan diğer taşıma araçlarının teslimi istisna kapsamındadır. Ancak kara taşıtlarının teslimi istisna kapsamında değildir.⁵

2.2- Araçların Teslimine İlişkin İstisna

2.2.1- İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 13. maddesinin a bendi ile “Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletil- mesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri” vergiden müstesna tutulmuştur. KDV Kanunu’nun 16/1-a maddesine göre yurt içi teslimi vergiden istisna edilmiş olan mal ve hizmetlerin ithali de vergiden istisnadır. Yani, yukarıda sayılan araçların aynı şartlarla ithal edilmesi halinde de istisna uygulanabilecektir.

KDV Kanunu’nun 13/a maddesinde yer alan, taşıtların teslimine ilişkin istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 48 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği’nde⁶ düzenlemiştir. Bu tebliğe göre istis- nanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamamaktadır. Ancak araçlar- da hareket ettirici rol oynayan “ana motor”lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olması nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer almaktadır.

² 21/06/2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ BATUN Mehmet, “Deniz, Hava Ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin KDV İstisnası”, e-Yaklaşım, Sayı: 210, Haziran 2010.

⁴ Değer Nuri, “Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011, ss 541.

⁵ Maç, Mehmet, KDV-5(e-Kitap), <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, erişim tarihi: 02.12.2012.

⁶ 13/07/1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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 teslimine ilişkin istisna uygulanmayacaktır.

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştiğal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yöneticisi ve personelinin veya işletmeyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacaktır. Ancak araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak için 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 yapılmaması ya da arizi olarak yapılması halinde, araçların teslimi katma değer vergisine tabi olacaktır.

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.

2.2.2- Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Yapılan İşlemler

Maliye Bakanlığının 19.12.1990 tarih ve 126946 sayılı yazısında istisna kapsamındaki araçların finansal kiralama yoluyla edinilmesi ve kiraya verilmesiyle ilgili hususlar açıklanmıştır. Buna göre istisna kapsamındaki araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu⁷ kapsamında kiralanması ve bunlar tarafından kiraya verilmesi istisna kapsamına girmemektedir. Ancak bu araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından satın alınıp, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiraya verilmesi halinde, şirketlerin satın alma işlemleri istisna kapsamında değerlendirilecek, kiraya verme işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.

Öte yandan finansal kiralama dışındaki kiralamalarda istisna kapsamında yer almamaktadır. Mükelleflerin istisna kapsamına giren araçları kiralamaları ve tekrar kiraya verme işlemleri vergiye tabi olacaktır.⁸

2.2.3- İcra Yoluyla Satın Alınan Araçlarda İstisna Uygulaması

Gelir İdaresi Başkanlığının 27.07.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5501-3046 sayılı özelgesinde icra yoluyla satın alınacak araçların teslimlerinde istisna uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin hususlar açıklanmıştır. Buna göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesinde müzayede mahallerinde yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu maddede müzayede mahallerinde yapılan satışlarda, satışa konu mala ve satıcıya ilişkin herhangi bir özel şart aranılmakta ve Kanunun istisna hükümleri, yapılan satışlarda genel esaslar dahilinde geçerli bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 13/a maddesinde ise 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 katma değer vergisinden istisna edilmiş, bu maddeye ilişkin düzenlemeler 48 Seri Numaralı Katma

⁷ 28/06/1985 tarih ve 18795 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ Maç, Mehmet, KDV-5(e-Kitap), <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, erişim tarihi: 02.12.2012.

Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Bu çerçevede, teslimi istisna kapsamında olan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının icra yoluyla satılması durumunda, alıcı, 48 Seri Numaralı Tebliğ'e dayanılarak bağlı olduğu vergi dairesine başvurmak suretiyle alacağı istisna belgesini icra dairesine ibraz ederek KDV Kanunu'nun 13/a maddesinde yer alan istisnadan yararlanabilecektir.⁹

2.2.4- Sportif Araçların Tesliminde İstisna Uygulaması

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.05.2005 tarih ve KDVK-31/2005-10 sayılı Sirkülerinde sportif amaçlı bazı deniz ve hava araçlarının tesliminin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde yer alan istisna hükmünden faydalanıp faydalanmayacağı konusuna ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre *“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.”*

2.3- Araçların İmal ve İnşasıyla İlgili Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının imal ve inşasıyla ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV Kanunu'nun 13. maddesinin a bendi uyarınca KDV'den istisna edilmiştir. Bu araçların imal ve inşasıyla ilgili teslim ve hizmetlerin istisnasına ilişkin usul ve esaslar 48 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin A/2-b bölümünde ve 107 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin¹⁰ E/1 bölümünde düzenlenmiştir.

48 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin A/2-b bölümünün ilk paragrafında araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için imal ve inşa edenin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmasının yeterli olduğu ancak; imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilmektedir. Bu düzenleme 04.01.2008 tarih ve 26746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 107 Numaralı KDV Genel Tebliği ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 107 Numaralı Tebliğ'in yayımından önce yapılan ve devam eden sipariş sözleşmelerinde bu uygulama geçerlidir.

107 Seri Numaralı Genel Tebliğ uyarınca mükellefler araç imal veya inşasını kendi adlarına bizzat yapabilmekte ya da sipariş üzerine başkalarına yaptırabilmektedirler. Her iki halde de istisnadan yararlanılabilmesi için araçların imal ve inşasını bizzat veya sipariş vererek kendi adlarına gerçekleştirenlerin KDV mükellefi olması zorunludur. Ayrıca sipariş üzerine araçları fiilen imal veya inşa edenler de bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında KDV istisnasından yararlanabilecektir.

Araçların bizzat veya sipariş yoluyla imal ve inşasında istisna uygulaması şu şekilde yürütülecektir.

2.3.1- Araçları Bizzat İmal veya İnşa Edenler

Araçların bizzat imal veya inşa edilmesi halinde mükellefe bir istisna belgesi verilecek, bu belgeye

⁹ Değer Nuri, “Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011, ss 533.

¹⁰ 04/01/2008 tarih ve 26746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilecektir.

2.3.2- 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.

2.3.3- Araçları Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler

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 belirtilecektir.

İmal ve inşa işini sipariş üzerine fiilen yapanlar bu işte kullanacakları mal ve hizmetleri bu belgeye dayanarak KDV uygulanmaksızın istisna kapsamında temin edebileceklerdir. Ancak istisna uygulamasında 93 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin¹¹ (1.5) bölümünde belirtilen iade tutarının KDV hariç 100 TL olması hususu dikkate alınacaktır.

2.4- Araçların Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerine İlişkin İstisna

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13/a maddesinde katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu hizmetlerin istisnasına ilişkin usul ve esaslar ise 48 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin A/2-a bölümünde, bu araçların teslimleri istisnasına ilişkin usul ve esaslar ile birlikte düzenlenmiştir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için hizmetlerin, deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır. Araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde ise araçların tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan tadil, onarım ve bakım hizmetleri için temin edilen malların KDV'den istisna tutulması söz konusu değildir. İstisna sadece tadil, onarım ve bakım hizmetlerine tanınmıştır. Bu istisnanın uygulanması için işi yaptıranın araca sahip olması gerekmemektedir. Aracın kiralanmış olması durumunda da istisna uygulanabilecektir. Ancak hizmetlerin taşeronla yaptırılması halinde KDV istisnası uygulanamayacaktır¹²

Aracın bedel karşılığı yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyet-

¹¹ 19/01/2005 tarih ve 257056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² Maç, Mehmet, KDV-5(e-Kitap), <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, erişim tarihi: 02.12.2012.

lerde kullanılması durumunda bu faaliyetlerin asli iştigal konuları arasında yer alması durumunda istisna uygulanabilecektir. Ayrıca istisnanın uygulanabilmesi için bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şartı aranacaktır.

İşe 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 şartları aranacaktır.

Yabancı bayraklı gemilere verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri ise istisna kapsamında değildir. Kural olarak bu hizmetler KDV'ye tabidir. Ancak, verilen bu hizmetlerden yurtdışında yararlanılacağından, diğer şartların da mevcut olması halinde hizmet ihracatı sayılarak KDV Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanabilecektir.¹³

2.5- Deniz Araçlarının İmal ve İnşasıyla İlgili Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13/a maddesinde 6111 sayılı Kanun'un¹⁴ 85 inci maddesiyle değişiklik yapılarak, 25/2/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler" istisna kapsamına alınmıştır. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 116 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin¹⁵ 1. bölümünde düzenlenmiştir.

116 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca istisnadan, faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlar yararlanabilecektir. İstisnadan yararlanmak için imal ve inşaa faaliyeti yapanların ayrıca bu araçların kiralanması veya işletilmesi faaliyetinde bulunmaları şartı aranmayacaktır. Öte yandan, bunların KDV mükellefi olması da gerekmemektedir. Ancak istisna, deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımında uygulanacaktır. İstisnadan yararlananların bu araçların tadil, bakım ve onarımı ile ilgili mal ve hizmet alımlarında bu kapsamda istisna uygulanması mümkün değildir.

İstisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar bu işlemler nedeniyle yüklenedikleri vergileri indirim yoluyla telafi edememeleri halinde iade olarak talep edebileceklerdir.

Son olarak şunun belirtilmesi gerekir ki 116 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde 6111 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile istisna kapsamına alınan teslim ve hizmetlerle ilgili olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak KDV tarhiyatı yapılmayacağı, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarların terkin edileceği, tahsil edilmiş tutarların red ve iade olunmayacağı hükme bağlanmıştır.

2.6- İstisnanın Belgelenmesi

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarını istisna kapsamında teslim almak veya tadil, bakım ve onarımını yaptırmak isteyenler vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin

¹³ Kızılot, Şükrü, "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması" Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012, ss 770.

¹⁴ 25/2/2011 tarih ve 27857 sayılı 1 inci mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 19/01/2012 tarih ve 28178 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı olarak 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 belgeyi vereceklerdir.

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

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olup bu 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 ile yüzer tesis ve aracı olup olmadığına bakılacaktır.

Faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının imal ve inşası olanlara¹⁶ istisna belgesi verilmesine ilişkin hususlar ise 116 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin 1.2. bölümünde düzenlenmiştir. Tebliğ'de deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarını imal ve inşa edenlerin istisnadan yararlanması için KDV mükellefiyeti şartı aranmamıştır. İstisna belgesinin KDV mükellefi olanlara bağlı oldukları vergi dairesi, KDV mükellefi olmayanlara ise işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından verilmesi hüküm altına alınmıştır. Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenler bu işte kullanacakları mal ve hizmetleri, bu yazıyı satıcılara ibraz etmek suretiyle istisna kapsamında temin edebileceklerdir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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.

2.7- Müteselsil Sorumluluk

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

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısı ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin, istisna için 48, 107 ve 116 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğlerinde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır.

¹⁶ 6111 sayılı Kanun ile eklenen bentle istisna kapsamına alınmışlardır.

2.8- Basit Usulde Vergilendirilen ve Vergiden Muaf Olan Esnafın İstisna Karşısındaki Durumu

Basit usulde vergilendirilen veya Gelir Vergisi Kanunu¹⁷ uyarınca vergiden muaf olan esnafın teslim ve hizmetleri KDV'nin konusuna girmekle birlikte KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesinde istisna kapsamına alınmıştır. İstisna uygulaması, faaliyetleri verginin konusuna girenler bakımından özel bir mükellefiyet şeklindedir ve iktisadi işletme vasfını kaldırmamaktadır. Bu yüzden basit usulde vergilendirilen ya da gelir vergisinden muaf olan esnafa yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının teslimleri ile bunların tadil, bakım ve onarımı ile bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerde KDV Kanunu'nun 13. maddesinin a bendinde düzenlenen istisna uygulanmalıdır.¹⁸

2.9- Yüklenilen KDV'nin İadesi**2.9.1- İstisnadan Yararlananlara Mal Teslimi veya Hizmet İfasında Bulunanların Yüklediği Vergilerin İadesi**

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların teslimi, imal ve inşası ile tadil, bakım ve onarım hizmetleri istisnasından yararlanan mükelleflere mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin yükledikleri KDV'nin iadesini alabilmeleri için şu belgelerin mevcut olması gerekmektedir:¹⁹

a) Talep Dilekçesi: Mükellefin talebini içeren ve her iade dönemi için ayrı ayrı verilen dilekçedir. Talebin geçerlilik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır.

b) İstisna Talep Belgesi: Satıcıların iade alabilmesi için sözü edilen 1998/1 Sıra Numaralı KDV İç Genelgesindeki örneğe uygun olarak alıcıların bağlı bulunduğu vergi dairesine düzenletilip satıcılara verdiği, teslim ve hizmetin istisna kapsamına girdiğine ilişkin yazının bir fotokopisinin satıcılar tarafından ilgili dönem KDV beyannamesine eklenmesi gerekmektedir.

c) Satış ve Hizmet Faturaları: Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarını istisna uygulayarak teslim veya inşa eden ya da bunların tadil, bakım ve onarımını yapan mükelleflerin iade alabilmesi için, istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili düzenlediği faturaların fotokopilerini veya bu faturaların tarihini, sayısını, tutarını gösteren bir listeyi vergi idaresine, denetim elemanına veya mali müşavire ibraz etmesi gerekmektedir.

d) İndirilecek KDV Listesi: İstisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği dönemde satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin olarak; satıcıların adı, soyadı veya ünvanına göre alfabetik sırada düzenlenmiş faturaların tarihini, numarasını, satıcıların adı, soyadı, ünvanı, bağlı bulundukları vergi dairesi ve vergi kimlik numarasını, mal ve hizmetlerin cinsi, miktarı ve bedelini, hesaplanan KDV'yi barındıran bir listenin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

e) Yüklenilen KDV Tablosu: İstisna nedeniyle KDV iadesi talep eden mükellef bu **işlemin bünyesine giren verginin** nasıl hesaplandığını, bu vergilerin nelerden oluştuğunu gösteren yüklenilen vergilerle ilgili tabloyu vergi dairesine ibraz edecektir.

2.9.2- Araçları Sipariş Vererek İmal veya İnşa Ettirenlerin Yükledikleri Vergilerin İadesi

Araçları sipariş vererek imal ve inşa ettirenlere, makalenin 2.3.2. bölümünde belirtildiği gibi sade-

¹⁷ 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸ Kızılot Şükrü, a.g.e., ss 774.

¹⁹ Oktar Kemal, "KDV İadeler ve İstisnalar", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, ss 139-141.

ce aracı fiilen imal ve inşa edenin kendisine yaptığı hizmet için geçerli olmak üzere bir istisna belgesi verilecek ve 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. Ancak bu durumda araçları sipariş vererek imal veya inşa ettirenler imal veya inşa için kendilerinin aldıkları mal ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri vergileri iade konusu yapabileceklerdir. Bu iadeye ilişkin usul ve esaslar 107 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin E bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre; siparişi verenin ilgili dönemde yaptığı istisna kapsamındaki alımlara ilişkin iade tutarı, 93 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin (1.5) bölümünde belirtildiği üzere KDV hariç 100 TL üzerinde olması şartıyla, 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;

- siparişle 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 (İstisnaya konu harcamalara ait alış belgelerine ait listede gösterilen harcamalar bu listede yer almayacaktır.),

eklenecektir.

2.10- İadenin Yapılması

a) Nakden İade

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarına ilişkin istisnadan doğan nakden iade taleplerinin 200 TL'ye kadar olan kısmı, aranılan belgelerin ibrazı üzerine teminat istenilmeksizin veya inceleme beklenilmeksizin yerine getirilir. Bu tutarı aşan kısım için teminat verilirse veya YMM tasdik raporu ibraz edilirse iadenin tamamı gerçekleştirilebilmektedir. Teminat verilmez ve YMM tasdik raporu ibraz edilmezse Maliye Bakanlığı inceleme elemanın düzenleyeceği rapor üzerine nakden veya mahsuben iade yapılacaktır.²⁰

b) Mahsuben İade

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarına ilişkin istisnadan doğan KDV iadesinin, mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubun talep edilmesi halinde teminat, yeminli mali müşavir tasdik raporu veya inceleme raporu aranılmaksızın ve miktarına bakılmaksızın bu talep yerine getirilecektir. Ancak miktarına bakılmaksızın mahsup işleminin yerine getirilmesi için deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarına ilişkin istisna uygulamasında aranılan belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi şarttır.²¹

²⁰ Atmaca Beşir ve Gezgin Ahmet, "Katma Değer Vergisi Ders Notları", Ocak, 2011, ss 188.

²¹ Atmaca Beşir ve Gezgin Ahmet, a.g.e., ss 188.

3- İSTİSNA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Deniz araçları satışı yapan X Anonim Şirketi gemi kiralaması faaliyetiyle uğraşan A şirketine KDV hariç 3.000.000 TL'lik bir deniz taşıma aracı tesliminde bulunmuştur. Şirket, turizm işiyle uğraşan B şirketine ise KDV hariç 6.000.000 TL'lik bir sportif deniz aracı tesliminde bulunmuştur. Firmanın bu dönem indirilecek KDV tutarı 1.500.000, önceki dönemden devreden KDV tutarı ise 200.000 TL'dir. (KDV oranı %18 ve malların peşin satıldığı dikkate alınacaktır. A firmasına satılan deniz taşıma aracının alımında yüklenilen KDV tutarı: 500.000 TL'dir).

X Anonim Şirketinin A Şirketine satmış olduğu deniz taşıma aracının teslimi KDV Kanunu'nun 13. maddesinin a bendi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak B Şirketine yapmış olduğu araç teslimi istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir. Çünkü B Şirketi kısmen veya tamamen deniz taşıma araçlarının kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetleriyle iştigal etmemektedir. Öte yandan teslim edilen araç, deniz taşıma aracı niteliğinde değildir.

X Anonim Şirketi bu satışları şu şekilde muhasebeleştirecektir:

A Şirketine Yapılan Satış Kaydı

100 Kasa Hs.	3.000.000	
600 Yurtiçi Satış Hs.		3.000.000

B Şirketine Yapılan Satış Kaydı

100 Kasa Hs.	7.080.000	
600 Yurtiçi Satış Hs.		6.000.000
391 Hesaplanan KDV		1.080.000

KDV Mahsup ve İade Kaydı

391 Hesaplanan KDV	1.080.000	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	500.000	
136.01.... Vergi Dairesi		
190 Devreden KDV	120.000	
191 İndirilecek KDV		1.500.000
190 Devreden KDV		200.000

KDV İadesi Alımı Kaydı

102 Bankalar Hs.	500.000	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		500.000
136.01. ... Vergi Dairesi		

4- SONUÇ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin a bendinde düzenlenen istisnalar, faaliyetleri deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

bu araçların teslimi,

bu araçların imal ve inşasıyla ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetleri ve

bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerini kapsamaktadır.

Ayrıca 6111 sayılı kanunla eklenen bentle faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşasıyla ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alınmıştır. Ancak bu istisnadan yararlanmak için mükelleflerin deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetleriyle uğraşması şartı aranmamıştır.

Bu istisnaların amacı, deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabette tahammül edebilecek duruma getirilmesinin sağlanmasıdır. Yani amaç üç tarafı denizlerle çevrili olan ve iki kıta arasında bir taşımacılık merkezi görevi gören ülkemizde deniz, hava ve demiryolu taşımacılığını geliştirerek uluslararası alanda rekabet edecek gücü ulaştırmaktır. Bu sebeple yukarıda bahsetmiş olduğumuz mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den müstesna tutularak, bu mal teslimleri ve hizmet ifalarında bulunanlara, yüklendikleri Katma Değer Vergisi'ni indirememeleri durumunda iadesini alma imkanı tanınarak hem bu sektöre yapılacak teslim ve hizmetler teşvik edilmeye hem de deniz, hava ve demiryolu taşımacılığı geliştirilmeye çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- Atmaca Beşir ve Gezgin Ahmet, "Katma Değer Vergisi Ders Notları", Ocak, 2011.
- BATUN Mehmet, "Deniz, Hava Ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin KDV İstisnası", e-Yaklaşım, Sayı: 210, Haziran 2010.
- Değer Nuri, "Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011.
- Kızılot, Şükrü, "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması" Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012.
- Maç, Mehmet, KDV-5(e-Kitap), <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>, erişim tarihi: 02.12.2012.
- Oktar Kemal, "KDV İadeler ve İstisnalar", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.