

+

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Taşımacılık İstisnası

MADDE 14 : TRANSİT TAŞIMACILIK

MADDE METNİ :

"Transit Taşımacılık :

Madde 14 - 1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

3. (5493 sayılı Kanunun 2 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 01.06.2006) 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."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	VI-C
11	D
24	B,E
25	E
26	M
28	B,C
33	A
36	B,C
44	B,C
50	C
81	3
82	2.3.1.
83	6
84	III, IV-2
89	C
90	-
91	H
92	-
100	A

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesi ile, aşağıda kapsamı belirtilen uluslararası taşımacılık hizmetleri ve buna ilişkin hizmetler KDV den istisna edilmiştir.

Bu istisnaya konu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV ler, 29 uncu madde uyarınca indirilir. Mükellef dilerse, indirimle gideremediği bu KDV lerin nakden veya mahsup suretiyle iadesini isteyebilir (Md.32). Mükellef böyle bir istemde bulunmadığı takdirde, indirimle giderilemeyen KDV sonraki döneme devrolur.

+

+

Aşağıdaki bölümlerde, söz konusu istisnanın tatbikatına ilişkin özellikler açıklanmıştır.

2. İSTİSNANIN KAPSAMI :

2.1. Kapsam Konusundaki Genel Açıklamalar :

14 üncü maddede, hangi taşıma işlerinin istisnaya konu edilebileceğini tesbit yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

Konu ile ilgili 84/8889 nolu Kararnameye ve 11 nolu KDV Genel Tebliği'ne göre;

- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de biten ve
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçerek bir başka yabancı ülkede biten her türlü yük ve yolcu taşıma işleri,

başkaca bir şart aranmaksızın KDV den istisna edilir.

Kapsam ile ilgili diğer hususlar şöyle sıralanabilir.

- 1 inci ve 7 nci madde hükümlerine göre ticari çerçevede yapılan ve hem çıkış hem de varış noktası Türkiye dışında olan (Türkiye'de parkuru bulunmayan) taşıma işlerinin 14 üncü madde hükmü ile ilgisi yoktur.

Çıkış ve varış noktalarından her ikisi de Türkiye'de ise, bu taşıma yurt içi taşımadır ve (herhangi bir ticari hizmet olarak) KDV ye tabidir. (İstisna kapsamında değildir) Taşıma güzergahının bir kısmı Türkiye'de bulunuyorsa taşımanın Türkiye sınırları içinde kalan kısmı KDV ye tabidir (İşte bu kısım KDV den istisna edilmiştir.) Ancak uygulamada, parkur ayırımına gidilmeksizin kısmen de olsa istisna kapsamına giren taşıma işlerinin tümü istisna kapsamında mütalaa edilmekte ve buna göre işlem yapılmaktadır. (Aşağıdaki 3.5. ve 3.6. nolu bölümlere bakınız).

- Taşımanın istisnaya konu olabilmesi için, taşımanın aynı mükellef tarafından yapılması gerekir.

Örnek: İhraç için hazırlanan ve Kütahya'da bulunan bir parti mal, İstanbul'da gümrüklendikten sonra Hamburg'a götürülecektir. Kütahya-Hamburg nakliyesini (A) firması üstlenmiştir. Fakat (A) firması malın Kütahya'dan İstanbul'a taşınması işini (B) firmasına yaptırmış, İstanbul-Hamburg nakliyesini ise kendisi yapmıştır.

Bu durumda (A) Firması Kütahya-Hamburg nakliyesine ilişkin faturayı, istisna kapsamında KDV siz olarak kesecektir. Mal sonradan yurt dışına gidecek veya gitmiş olmasına rağmen (B) firması Kütahya-İstanbul nakliyesini, 14 üncü maddeye dayanarak KDV siz fatura edemez. Çünkü (B) firmasının yaptığı taşıma işlemi Türkiye'de başlayıp Türkiye'de bitmiştir. (A) Firması yüklediği bu KDV yi indirir ve KDV iadesi talep ederse, iade tutarını hesaplarken iç nakliye için KDV yüklenimini de dikkate alır.

Fakat kapıdan kapıya nakliyat olarak da isimlendirilen böyle bir nakliyeyi tümüyle üstlenen firma, iç nakliye kısmını da sahip olduğu veya kiraladığı araçlarla bizzat yaptığında, iç nakliye farklı bir firmaya yaptırılmadığından, yine taşımanın tamamı KDV siz faturaya bağlanacak ve iç nakliye için KDV yüklenimi olmayacaktır.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 10.1.1997 tarih ve 1006 sayılı muktezada şöyle denilmektedir. "..... ihracatçı firmanın mallarını yurtiçindeki ithalatçı firmanın işyerine kadar taşımayı taahhüt eden taşımacılık firmasının taşıma işi, yurt dışında başlayıp deniz yoluyla Türkiye'deki limanlara, buradan da karayoluyla ithalatçı firmanın işyerine teslim edilmesi şeklinde gerçekleştiriliyorsa bu taşımacılık işlemi, istisna kapsamına girmekte olup taşımacının müşteriye keseceği faturada katma değer vergisi hesaplaması da söz konusu olmayacaktır.

+

+

Ancak bu firmanın Türkiye'deki limanlara kadar gelen malların bir kısmını başka taşımacılık şirketlerine yaptırmaması durumunda ise, yurt içinde başlayıp, yurt içinde sona eren taşıma işini gerçekleştiren firmanın verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, düzenlenecek faturada katma değer vergisi hesaplanıp, gösterilecektir.

Buna göre, yurt dışındaki ihracatçı firmanın mallarını taşımayı taahhüt eden taşımacılık firmasının, taşımanın yurt içine isabet eden kısmı ile ilgili olarak başka taşımacı şirketlere yaptırdığı taşıma faaliyeti nedeniyle yüklendiği katma değer vergisi, söz konusu uluslar arası taşımacılık faaliyeti ile ilgili olduğunun tevsik edilmesi durumunda iadeye konu olabilecektir.....”

- Taşıma işleminin KDV istisnasına tabi tutulabilmesi için, taşıtanın yurt dışında bulunması taşımanın dövizle yapılması, döviz getirilmesi gerekmez.
- Uluslararası taşıma işleminin, bu **iş i üstlenenin kendi araçları ile yapılması da şart değildir.**

Taşıma işlemi, taşıyanın kendi araçları ile yapılabileceği gibi, kiralanmış araçlarla yahut başka bir firmanın taşeronluğu suretiyle de yapılabilir. (Danıştay 7 nci Dairesi'nin 5.6.1991 tarih ve E.1990/1219, K.1991/1913 sayılı kararı) (**11 nolu KDV Tebliği**)

Örnek : Bir ihracatçı firma, Ankara'da bulunan iki TIR yükü malı CF esasında ihraç etmiştir. Bu taşımayı üstlenen firma, malın bir kısmını kendi TIR'ı ile taşımış kalanını ise başka bir firmaya taşımıştır. İhracatçı firma anlaşma gereği taşıma bedelini, malı ihraç kaydıyla teslim eden imalatçı firmaya yansıtmıştır.

Bu durumda taşımayı üstlenen firma ihracatçıya, taşeron firma taşımayı üstlenene ve ihracatçı firma, ihraç kaydıyla mal teslim edene taşıma bedelini istisna kapsamında fatura edecektir. Çünkü her üç faturada da taşımanın başladığı yer Türkiye'de, bittiği yer ise başka bir ülkedir.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 10.5.2001 tarih ve 1942 sayılı muktezada şu açıklamalar vardır;

“1) Taşımacılık hizmetinin tamamının organizatör firma olarak tarafınızdan üstlenilmesi halinde yurtdışına ihraç edilecek malların yurt içindeki işyerinden alınarak herhangi bir limanda gümrükleme işlemlerinin tarafınızdan yapılarak yurt dışı edilmesi, yine yurt dışından ithal edilen ve herhangi bir limana kadar getirilen malların firmanızca yurt içindeki alıcıya iş yerinde teslimi uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır.

2) Taşıma iş i tarafınızdan üstlenilerek kısım kısım başka firmalara yaptırılması halinde ise, taşımacılık iş i yurt içinde başlayıp yurt içinde sona eriyorsa taşıma işini gerçekleştiren firmanın firmanıza verdiği hizmet KDV'ne tabi olacak, bu taşıma iş i karşılığında alınan bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır.

3) Taşıma işinin Türkiye'de başlayıp yurt dışında biten veya yurtdışında başlayıp Türkiye'de biten yada yurtdışında başlayıp Türkiye'den geçip yine yurtdışında biten bir taşıma olması halinde ise taşımacılık hizmeti KDV'ne tabi tutulmayacaktır.

4) Firmanızın yapmış olduğu uluslararası taşımacılık faaliyetleri ile ilgili olarak yüklenmiş olduğu KDV'nin iade veya mahsubunu talep etmeniz mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde vergi ziyasına sebebiyet vermeyecek şekilde V.U.K.'nun 175 inci maddesinde açıklandığı üzere muhasebenizi dilediğiniz şekilde tutmaya serbest olduğunuz tabiidir.”

14 üncü madde kapsamındaki taşımaları üstlenip, bu taşımaları başka firmaların taşeronluğu ile gerçekleştiren (forwarder) işletmeler de, bu şekilde gerçekleştirdikleri taşımalar için KDV siz fatura kesebilirler. (11 no.lu KDV Genel Tebliği)

+

+

Söz konusu taşımalarla ilgili olan iç nakliye KDV lerini ve bu taşımalara isabet eden genel idare KDV leri ile ATİK KDV lerini indirebilir, indirimle gideremedikleri takdirde iadesini isteyebilirler.

Ancak iade talep eden forwarder firmalardan Maliye İdaresince, taşımanın 14 üncü madde kapsamında gerçekleştiğini (taşınan malın Türkiye gümrük bölgesinden çıktığını veya Türkiye gümrük bölgesine girdiğini) ve bu taşımanın forwarder firma tarafından üstlenilmiş olduğunu gösteren tevsik edici belge talepleri konusunda forwarderlerden istenen belgelerin, taşımacı (taşıeron) firmada olmamasından dolayı temin ve irtibatlandırma güçlükleri yaşanmaktadır.

İzmir 1. Vergi Mahkemesine yansıyan bir dava forwarderin “deniz manifestosu” ibraz etmemesi ve faturalarındaki komisyon konşimento, liman masrafı gibi unsurların istisna kapsamında olmadığı iddiası sonucunda açılmış olup Mahkeme, deniz manifestosu talebini uygun görmemiş ve dış nakliye işi ile ilgili olarak faturada yer alan komisyon, liman masrafı konşimento gibi unsurların nakliye bedeline dahil (istisna) olan hasılatlar olduğu görüşüyle davacı firmanın davasında haklı olduğunu karara bağlamıştır. (18.07.2011 tarih ve E.2011/441 K.2011/1731 sayılı karar)

Biz de bu karara katılıyoruz. Forwarderler ithal ve ihraç mallarının taşınmasında çok önemli rol oynamaktadırlar. Bu firmaların teminde güçlük veya imkansızlık yaşadıkları belgelerin talep edilmesi suretiyle bunaltılmamaları ve çözüme yönelik bir tutum içinde bulunulması gerekir.

Forwarderler çoğu halde kapıdan kapıya nakliyat yapmakta ve taşıtanlar taşıma bedelinin ayrıntılarını görmek istemektedirler. Bu ayrıntılardaki isimlendirmeler önemli değildir. Çünkü faturadaki toplam tutar, dış taşıma bedelidir.

- Uluslararası taşımacılık işlerine aracılık edenlerin, araca yolcu veya yük bulma yahut yüke veya yolcuya taşıyıcı bulma hizmeti karşılığında aldıkları brokerlik komisyonu, nakliye komisyonu, bilet veya acentelik komisyonu ve benzeri isimlerle anılan komisyonların da istisna kapsamında olması gerekir. İstisna uygulanabilmesi için aracılığa konu taşımanın istisna kapsamında bulunması yeterli olmalıdır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 30.12.1992 tarih ve 1225 sayılı muktezası ve 33 no.lu KDV Genel Tebliği)

- Bilet satış komisyonlarında durum :

33 no.lu KDV Genel Tebliği'nde ;

“Vergiden istisna edilen söz konusu taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonların da taşımacılık işi içinde mütalaa edilmesi gerektiğinden, uluslararası taşımacılığa ait bilet satışı komisyonları, katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. “

hükümü yer almakta olup, bu hükme göre havayolu şirketlerinin acentası olarak faaliyet gösteren firmalar, kalkış veya varış yerlerinden biri Türkiye’de diğeri yurtdışında olan bir uçuşa ilişkin olarak düzenledikleri biletler nedeniyle komisyona hak kazandıklarında, komisyon faturasını KDV’siz olarak düzenlemekte, iç parkurda yapılan uçuşlara ilişkin bilet satış komisyonu faturalarını ise, KDV’li olarak düzenlemektedirler. Biletli olarak yapılan hava ve deniz nakliye aracılığında da uygulama geçerlidir.

- Diğer nakliye komisyonlarında durum :

Maliye İdaresi eskiden biletli olsun olmasın 14 üncü madde kapsamına giren yani başlama veya bitiş noktalarından biri Türkiye’de olan tüm taşımalara ilişkin aracılık bedellerinin de yine 14 üncü madde uyarınca KDV’den istisna olduğu görüşünde idi. (İstanbul Defterdarlığı'nın 30.12.1992 tarih ve 12225 sayılı muktezası)

Fakat Maliye İdaresi sonradan görüş değiştirerek yurtdışı taşımacılık ile ilgili olsa bile, biletsiz olarak elde edilen aracılık komisyonlarının KDV’den istisna olamayacağı yönünde mukteza vermeye başlamıştır. Örnek vermek gerekirse, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.7.2008 tarih ve 6683 sayılı muktezasında “...uluslararası taşımacılıkla

+

+

ilgili olarak araca yük bulma ya da yüke araç bulma şeklinde verilen aracılık hizmeti ile bu faaliyet dolayısıyla alınan komisyonlar, uluslararası taşımacılık hizmeti olarak değerlendirilemeyeceğinden genel oranda KDV'ye tabi olacaktır...." denilmiştir.

14 üncü madde uyarınca KDV'den müstesna olan bir taşımaya yönelik hizmetin biletli veya biletsiz olmasına göre istisna kapsamına girdiği ve girmedeği şeklinde oluşan bu görüş ve uygulama kendi içinde çelişmektedir.

Bizim anlayışımıza göre, aracılık komisyonu, istisna kapsamında bir taşıma ile ilgili ise biletli olsun olmasın KDV'den istisna edilmelidir. Çünkü aracı firma komisyon faturası kesmek yerine nakliye üstlenip kestiği nakliye faturası ile aldığı nakliye faturası arasındaki fark kadar kazanım elde ettiğinde bu KDV'yi ortadan kaldırabilmektedir. (11 no.lu KDV Genel Tebliği) Aracılık kazanımının nakliye komisyonu şeklinde elde edilmesi ile nakliye hasılatı ile maliyeti arasındaki fark şeklinde elde edilmesi arasında kayda değer bir farklılık yoktur. (Bu konuda geniş açıklama 2010/15 sayılı Duyurumuzda ve Sayın Mehmet TOPRAK'ın Yaklaşım Dergisi'nin Aralık 2008 sayısında yayınlanan yazısında yer almaktadır.)

- Kapıdan kapıya nakliyat konusunun açıklandığı 10.1.1997 tarih ve 1006 sayılı Bakanlık muktezasının ilgili bölümleri aşağıda sunulmuştur.

".....Bu açıklamalara göre, yurt dışındaki ihracatçı firmanın mallarını yurtiçindeki ithalatçı firmanın işyerine kadar taşımayı taahhüt eden taşımacılık firmasının taşıma işi, yurt dışında başlayıp deniz yoluyla Türkiye'deki limanlara, buradan da karayoluyla ithalatçı firmanın işyerine teslim edilmiş şeklinde gerçekleştiriliyorsa bu taşımacılık işlemi, istisna kapsamına girmekte olup taşımacının müşteriye keseceği faturada katma değer vergisi hesaplaması da sözkonusu olmayacaktır.

Ancak bu firmanın Türkiye'deki limanlara kadar gelen malların bir kısmını başka taşımacılık şirketlerine yaptırması durumunda ise, yurt içinde başlayıp, yurt içinde sona eren taşıma işini gerçekleştiren firmanın verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, düzenlenecek faturada katma değer vergisi hesaplanıp, gösterilecektir.

Buna göre, yurt dışındaki ihracatçı firmanın mallarını taşımayı taahhüt eden taşımacılık firmasının, taşımanın yurt içinde isabet eden kısmı ile ilgili olarak başka taşımacı şirketlere yaptırdığı taşıma faaliyeti nedeniyle yüklendiği katma değer vergisi, söz konusu uluslar arası taşımacılık faaliyeti ile ilgili olduğunun tevsik edilmesi durumunda iadeye konu olabilecektir...."

- İhraç edilecek mallara yönelik olarak taşıyanın acentesi tarafından düzenlenen deniz konşimentosu tanzim ücreti, 14 üncü madde kapsamında KDV den müstesnadır. (G.G.M. nün 15.4.2004 tarih ve 16539 sayılı muktezası – Yaklaşım Dergisi Ekim 2004 sayısı) Bize göre bu hizmet 11 inci madde uyarınca da KDV den istisna edilmesi gerekir. Fakat Bakanlık ihraca yönelik hizmetlerdeki istisnayı uygulamamaktadır.
- İstisna kapsamına giren taşıma işleri ile ilgili olarak doğan ve tahmil-tahliye işlemlerinin gecikmesi (bekleme) nedeniyle navluna ek olarak alınan demurage (süristarya) ücretleri de 14 üncü madde uyarınca KDV den müstesnadır. (İstanbul Defterdarlığının, 1993 yılında verdiği 16.25.15074 sayılı mukteza) Konteynerin fazladan bekletilmesi (konteyner demurajı) nedeniyle alınan ücrette de yine 14 üncü maddeye göre KDV istisnası geçerlidir. (İstanbul Defterdarlığının 19.7.2004 tarih ve 4807 sayılı muktezası)
- Taşımanın erken bitirilmesi nedeniyle taşıyıcının hak kazandığı prim, nakliye hasılatının eklentisidir ve nakliye işlemi istisna kapsamında ise, bu prim de KDV den müstesnadır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 13.1.1993 tarih ve 387 sayılı muktezası)
- Araç kiralama işlemi istisna kapsamına girmez.

Bazen, alınan ücretin kira mı yoksa taşıma bedeli mi olduğu konusunda tereddüde düşülmektedir. Bu konuda doğru bir teşhiste bulunabilmek için araclar arasındaki anlaşmanın dikkatle değerlendirilmesi gerekir.

+

+

Örnekle izah etmek gerekirse;

Bir firma kiraladığı yahut sahibi bulunduğu gemiyi 3 aylığına bir Türk firmasına kiraya verdiğinde, gemideki personel kiraya veren tarafından bordrolanmaya devam edilse ve gemi kiracı tarafından uluslararası taşıma işinde kullanılsa bile, kiraya verenin yaptığı işlem taşıma hizmeti değil, kiraya verme işlemidir. Dolayısıyla bu olayda 3 aylık kira bedelinin istisna kapsamında (KDV siz olarak) fatura edilmesi mümkün değildir. Fakat kiracı yurt dışındaki bir firma ise, kira hasılatının Türkiye'de tutulan defterlerde yer alması halinde, bize göre bu kiranın hizmet ihracı karşılığı alındığının kabulü ve 11/1-a maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmesi gerekir. (Aşağıdaki ilgili bölüme bakınız)

Başka bir örnek verelim :

Bir gemi işletmesi, İspanya'dan Türkiye'ye getirilecek olan bir yükün sahibiyle anlaşmaya vararak yükü getirmeyi kabul etmiş, taşıma ücretinin belirlenmesinde, yüklemenin başlaması ile yükün Türkiye'de boşaltılması arasında geçecek gün sayısı ile belli bir TL tutarın çarpılması esasında mutabık kalınmıştır. Burada da süreye bağlı olarak belli edilmiş bir bedel söz konusu olmakla beraber bu bedel kira değil navlun (Time Charter) mahiyetindedir. Gün sayısı sadece navlun tutarının belirlenmesinde kullanılan bir katsayıdan ibarettir. (Maliye Bakanlığı'nca Türkiye Deniz Ticaret Odasına verilen 8.7.1997 tarih ve 28348 sayılı mukteza; Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 14.4.1999 tarih ve E:1998/4709 K:1999/1484 sayılı Kararı)

- Taşıma esnasında Türkiye'de bir yere uğrak yapılması istisnayı etkilemez. Mesela Ankara-Londra uçuş ücreti, uçak İstanbul'a uğrayacak olsa, hatta İstanbul'da aynı firmaya ait bir başka uçağa aktarma yapılsa dahî Ankara-Londra uçuşu tümüyle istisna kapsamında görülmektedir. Uçuşun İstanbul – Ankara kısmı yurt dışı taşımanın devamıdır. İç taşıma sayılmaz.

2.2. Serbest Bölge İçinde, Serbest Bölgeden Yahut Serbest Bölgeye Yapılan Taşımalar Açısından Durum :

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi ile “*Serbest bölgelerde verilen hizmetler*” KDV'den istisna edilmiştir. Bu nedenle serbest bölge içinde cereyan eden taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

Bizim anlayışımıza göre, taşımanın başladığı veya bittiği yer serbest bölge ise veya gümrük hattı dışındaki bir başka yer ise, bu taşıma için transit taşımacılık istisnasının uygulanması gerekir. Çünkü her ne kadar bu yerler Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde kalmakta ise de, KDV uygulaması açısından yurt dışı sayılması gereken yerlerdir. Nitekim bu bölgelere mal gönderilmesi ihracat sayılır (39 nolu KDV Genel Tebliği).

Ancak Maliye İdaresi,

Türkiye'deki serbest bölge dışı herhangi bir yerden, serbest bölgeye veya

Serbest bölgeden, Türkiye'deki serbest bölge dışı bir yere

taşıma yapılmasını iç nakliye olarak görmekte ve 14 ncü maddedeki transit taşımacılık istisnasından yararlanmamaktadır.

Örnek vermek gerekirse, 7.7.1992 tarih ve 13765 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında ;

"..... taşımacılık işleminin Uluslararası taşımacılık işlemi sayılabilmesi için, taşıma işinin Türkiye'de başlayıp bir başka ülkede bitmesi, bir başka ülkede başlayıp Türkiye'de bitmesi veya transit olarak yapılması gerekir. Serbest bölge Türkiye hudutları dahilinde olduğundan bu bölgeye yapılan taşımacılık işinin Uluslararası taşımacılık olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, taşımacılık istisnasından faydalanması mümkün değildir."

şeklinde görüş belirtilmiş olup, bu görüşe katılmıyoruz. Bu görüşe katılmayışımızın bir nedeni de, söz konusu yaklaşımla hareket edildiğinde, serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların, yurt içinden bu bölgeye mal getirdiklerinde nakliye dolayısıyla KDV yüklenmeleri ve indirim hakları bulunmadığı için bu KDV nin sırtlarında kalması şeklindeki, serbest bölgenin işleyiş ve mantığına ters düşen bir durumun meydana gelecek olmasıdır.

+

+

Ancak ;

Serbest bölgeden yurtdışına gönderilecek olan malın serbest bölge ile liman arasında taşınması,

Yurtdışından serbest bölgeye gelen malın limandan serbest bölgeye taşınması

işlemlerinde, taşımanın cereyan ettiği güzergah serbest bölge sayılan bir koridor oluşturduğu için bu şekilde yapılan taşımalar SERBEST BÖLGE İÇİNDE CEREYAN ETMİŞ HİZMET SAYILARAK, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmektedir. Aşağıda metni verilen mukteza bu hususu dile getirmektedir. (Muktezada 16 ncı maddeye atıf yapılmakla beraber, eskiden 16 ncı madde kapsamında olan serbest bölgelerdeki hizmetlere ilişkin istisna daha sonra 17/4-ı maddesine taşınmıştır.)

**“T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü**

TARİH : 23.06.1998

SAYI : B.07.0.GEL.0.55-5579-35-122/23293

KONU : Türkiye'nin başka yerlerinden serbest bölgeye veya bu bölgeden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılan taşımacılık işlemlerinde katma değer vergisinin hesaplanıp hesaplanmayacağı hk.

**İZMİR VALİLİĞİNE
(Defterdarlık : Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü)**

İLGİ : a- 16.09.1996 gün ve DEF.0.35.12/KDV.02.2509/1234 sayılı yazınız.

b- 17.10.1996 gün ve B.07.0.GEL.0.55-5579-35-122/48980 sayılı yazımız.

c- 05.12.1996 gün ve DEF.0.35.12/KDV.02.2509/1656 sayılı yazınız.

d- 17.06.1997 gün ve B.07.0.GEL.0.55-5579-35-122/25168 sayılı yazımız.

İliniz Vergi Dairesi yükümlülerinden A.Ş.'nin Türkiye içinden serbest bölgelere yaptığı taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak alınan ilgi (a) yazınıza cevaben tayin olunan ilgi (b) yazımızla Bakanlığımız görüşü bildirilmiş, ancak konuya ilişkin tereddütlerinizi içeren ilgi (c) yazınız üzerine ilgi (d) yazımızla Bakanlığımız görüşünde bir değişiklik olmadığı ve ilgi (b) yazımız gereğince işlem yapılması gerektiği bildirilmişti.

Bu kez adı geçen yükümlünün tarihli müracaatı üzerine konu tekrar değerlendirmeye alınmış, Müsteşarlığı Genel Müdürlüğü ile yapılan yazışma neticesinde ilgili Müsteşarlıktan alınan gün ve yazılı yazıda;

“564 sayılı Kanun hükmüne Kararname ile 1615 sayılı Gümrük Kanunu'na eklenen Ek Madde 11 ”Serbest bölgeden bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın deniz ya da hava yoluyla çıkan eşya hariç olmak üzere, buralardan Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya, bu Kanun'un transit rejimi hükümlerine tabidir....”

Ayrıca Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 34 üncü maddesinde”.... Serbest Bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda bölge ile olan bağlantısı, Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğüne tescilli ve Bölge Müdürlüğüne tanzim ve tescilli “Serbest Bölge İşlem Formu'na istinaden ve “Transit Beyannamesi” düzenlenmesine gerek kalmadan, İdaresince görevlendirilecek memurun refakatinde gemiden doğrudan bölgeye alınmasıyla veya bölgeden gemiye götürülmesiyle sağlanır. Geminin bulunduğu yer ile bölge arasındaki koridor, serbest bölge olarak addedilir.

ifadesine yer verilmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesi gereğince, transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuş, aynı Kanunun 30/a maddesi ile de vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ile hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer

+

+

vergisinin vergiye tabi faaliyetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

..... Müsteşarlığının konuya ilişkin yazısına göre adı geçen Şirketin sadece yukarıda belirtilen Serbest Bölge Yönetmeliğinin 34 üncü maddesi çerçevesinde yapmış olduğu işlemler Kanunun 16/1-c maddesine göre, bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenilen vergiler indirim veya iade konusu yapılamayacak olayın özelliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Bunun dışında, Türkiye'nin başka yerlerinden serbest bölgeye veya bu bölgeden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılan taşımacılık işlemlerinde katma değer vergisi hesaplanarak beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini ve gereği ile durumun adı geçene de duyurulmasını rica ederim."

FAKAT MALİYE BAKANLIĞI'NIN SONRADAN GÖRÜŞ DEĞİŞTİRDİĞİ VE LİMAN İLE SERBEST BÖLGE ARASINDA YAPILAN TAŞIMALARIN KDV'DEN İSTİSNA EDİLMEMEYECEĞİ YÖNÜNDE MUKTEZA VERDİĞİ ANLAŞILMIŞTIR.

Söz konusu muktezanın metni aşağıdadır :

" T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : B.07.0.GEL.0.01.55/5517-2004

23.02.2007

.....
.....
.....
.....

İlgi : 30.06.2006 tarihli dilekçeniz.

Başkanlığımıza vermiş olduğunuz ilgide kayıtlı dilekçede, Firmanızca, Tuzla Serbest Bölgesinde yanaşma limanı olmadığı için eşyası Haydarpaşa limanına gelen müşterinize, söz konusu eşyanın buradan Tuzla Serbest Bölgesine taşınması hizmetinin verildiği belirtilmekte ve bu işlemin Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında istisnaya tabi olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde verginin konusuna giren işlemler belirlenmiş ve 17/4-ı maddesinde de serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

İlgi dilekçenize konu olaya ilişkin olarak Gümrük Müsteşarlığı ile yapılan yazışma sonucu adı geçen Müsteşarlıktan alınan 25/08/2006 tarih ve 21869 sayılı ve 21/11/2006 tarih ve 29817 sayılı yazılarda özetle, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 2. maddesinde "Serbest bölgelerin yer ve sınırlarını Bakanlar kurulu belirlemeye yetkilidir." denildiği, buna bağlı olarak Tuzla Serbest Bölgesi için Haydarpaşa Limanına gelen eşyanın bulunduğu yer ile serbest bölge arasının koridor kabul edilmek suretiyle Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliğinin 34. maddesine istinaden serbest bölge sayılmasının mümkün olmadığı ve söz konusu yerde yapılacak taşımacılık işleminin de transit beyannamesi ile tevsik edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, Serbest Bölge uygulama Yönetmeliğinin 34. maddesinde öngörülen uygulama, serbest bölgeye gönderilmek üzere limana gelen malların millesmeden anılan bölgeye intikal ettirilmesi amacına yöneliktir. Liman sahası ile serbest bölge arasındaki koridorun serbest bölge

+

+

sayılması halinde, bu alanda gerçekleşen ve katma değer vergisine tabi bulunan pek çok işlemin Kanununun 17/4-ı maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilmesi gerekecektir. Oysa, yukarıda sözü edilen düzenlemenin böyle bir amaç taşımadığı açıktır. Dolayısıyla serbest bölgeye gönderilmek/götürülmek üzere Haydarpaşa Limanına gelen eşyanın Şirketiniz tarafından Tuzla Serbest Bölgesine taşınması işlemi, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim. “

Biz Maliye Bakanlığı'nın bu yeni görüşüne katılmıyoruz. Her ne kadar Serbest Bölgeler Yönetmeliği Devlet Bakanlığı tarafından hazırlanmış ise de, bu yönetmelik mevzuat niteliği taşımakta ve iptale uğramadığı sürece uyulması gerekmektedir. Yönetmelikteki serbest bölge ile liman arasındaki koridorun serbest bölge addedileceği yaklaşımı fevkalade isabetli olup, bu koridorun tek anlamı, bu iki nokta arasında yapılacak taşımaların serbest bölge mevzuatına tabi olmasını sağlamaktır. Bu koridoru oluşturan yollardaki sair hizmetleri etkilemeyeceği açıktır. Söz konusu taşımanın KDV'li olması, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesindeki amaca da aykırıdır. Çünkü KDV mükelleflerinin nihai anlamda KDV yüklenmemeleri esastır. Serbest bölge firmalarının KDV indirim hakları olmadığı için bunların serbest bölge faaliyetleri ile ilgili olarak KDV yüklenmelerini önleyecek şekilde yorumda bulunulması bu esasın gereğidir.

5493 sayılı Kanun'la, KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesinin kapsamına yurtdışına çıkacak eşyayı taşıyan araçlara, yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri dahil edilmiştir. Bu yeni istisna aşağıdaki 7 no.lu bölümde açıklanmıştır.

3. KDV LERİN İNDİRİLMESİ VE İNDİRİMLE GİDERİLEMİYEN KDV NİN İADESİ :

3.1. Genel Açıklama :

Yukarıda belirtilen 14 üncü madde kapsamındaki işlemler tam istisnaya konudur. Yani söz konusu işlemlerde KDV hesaplanmayabilir (KDV siz fatura kesilebilir), bu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV ler, 29 uncu madde uyarınca indirilir. **İşlemin yapıldığı ay itibarıyla**, indirimle, giderilmemiş bir tutar kalmışsa mükellef şu iki alternatiften birini tercih eder:

- İsterse iade talep etmemek suretiyle, indirimle gideremediği KDV nin sonraki döneme devrolmasını sağlayabilir.
- İsterse indirimle gideremediği KDV nin iadesini ister (Md.32). **İadesi istenebilecek meblağın tespitinde** 11 inci madde ile ilgili 2.2.3.2. nolu bölümde yaptığımız açıklamalar göz önünde tutulmalıdır.

Burada, istisna kapsamındaki taşıma işinin hangi aya ait KDV beyannamesinde gösterileceği sorunu vardır.

Bu konudaki görüşümüz şöyle özetlenebilir:

Nakliye işlerinde KDV'nin ne zaman doğacağı, 10 uncu maddeye ilişkin 4.10. no.lu bölümde belirtilmiştir. İstisna taşımaya ilişkin hasılatın, taşımayı yapan aracın Türkiye sınırından girdiği veya bu sınırdan çıktığı ay KDV beyannamesinde gösterileceği yolundaki görüşlere katılmıyoruz. (Bu görüş Sayın İlhan KIRIKTAŞ'ın Maliye Postası dergisinin 1 Şubat 1997 sayısındaki yazısında yer almıştır.)

Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilmiş olan 20.10.1997 tarih ve 44839 sayılı muktezada konuyla ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır:

“Uluslar arası taşımacılıkta Türkiye'ye giriş veya çıkış tarihleri, istisnanın beyan edileceği en erken dönemini belirlemek bakımından önem taşımaktadır. İstisnanın, daha önce fatura düzenlense dahi, giriş veya çıkış tarihlerinden daha erken bir dönemde beyan edilmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla, yurt dışından Türkiye'ye, Türkiye'den yurtdışına yapılan taşımalarda, taşımacılık istisnasının malın teslim edildiği tarihi içine alan dönemde beyanı mümkün bulunmaktadır.

+

+

Bu şekilde, yurt dışından Türkiye'ye yapılan taşımalarda istisnanın beyan edileceği dönem konusunda hizmetin bittiği, yani malın istenilen adrese teslim edildiği tarih esas alınmak suretiyle Türkiye'ye giriş ile teslim mahalli arasındaki harcamalara ait katma değer vergisinin de iade hesabına alınması mümkün olabilecektir."

16.1.1996 tarih ve 2454 sayılı Bakanlık muktezasında,

"..... taşımanın Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapıldığının tayininde, taşımanın Türkiye'de başlaması veya bitmesi esas alınmaktadır. Bu durumun tespiti ise vergi dairelerine ibrazı gerekli olan TIR karnesi veya kara manifestosu ile mümkün olmakta olup, bu belgelerde taşıtın gümrük sınırını geçtiği tarih yer almaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, taşımacılık istisnası taşıtın Türkiye'ye girmesi ve Türkiye'den çıkmasına bağlı olarak uygulandığından, gümrük hattının geçiş tarihinin tekabül ettiği dönemin, sözkonusu istisnanın ilgili olduğu vergilendirme dönemi olarak dikkate alınması gerekmektedir."

denilmiş olup, bu görüşe katılmıyoruz. Mesela yurt dışından TIR ile getirilen mal 31 Mart günü sınırdan girmiş, 1 Nisan günü varış noktası olan Çorum'a ulaşmışsa nakliye Nisan ayında tamamlanmıştır. Nakliye faturasının Nisan tarihli olarak kesilmesi ve iadenin Nisan itibariyle istenmesi mümkün olmalıdır.

Nitekim 21.10.1997 tarihli Bakanlık muktezasında, taşıma işlemlerinde, istisna uygulaması ve iade talebinin malın istenilen adrese teslim edildiği ay itibariyle yapılacağı belirtilmiştir. (Şükrü KIZILOĞ, Danıştay Kararları ve Özelgeler 1998, Sahife 1555)

3.2. KDV Beyannamesinin Tanzimi :

İstanbul Defterdarlığı'nın 27.10.1993 tarih ve 15234 sayılı muktezasının son paragrafı şöyledir.

"O dönemde yüklenilen Katma Değer Vergisi kalması halinde, toplam işlemler içinde iade hakkı tanınan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemde indirilemeyen Katma Değer Vergisine uygulanmak suretiyle bulunacak tutar iade edilecek KDV olarak tespit olunacaktır. Genel idare giderlerinden iade edilecek kısım da aynı orana göre tespit olunacaktır. Genel idare giderlerinden iade edilecek kısmın hesaplanmasında o dönemlerdeki iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin bedelin genel vergi oranı ile çarpımı ile bulunan tutar azami had olacaktır."

Bu mukteza hatalıdır. Çünkü dış nakliye hasılatının toplam hasılat içindeki payını gösteren oranın o aydaki indirim tutarına değil, indirimle giderilemeyen KDV ye uygulanması gerektiği ileri sürülmüştür. Halbuki, münhasıran nakliye işi yapan bir firmada, indirimle giderilemeyen KDV'nin tamamı, uluslararası nakliye ile ilgilidir. Çünkü yurt içi nakliye işleri nedeniyle tahsil olunan KDV, o aydaki indirim KDV yi aşındırmış, geriye kalan (İndirimle giderilemeyen) KDV nin tamamı yurt dışı nakliye ile ilgili KDV olarak karşımıza çıkmıştır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 9.12.1993 tarih ve 8430 sayılı muktezasındaki aşağıdaki görüşlere katılıyoruz.

"- İade hakkı doğuran işlem (Uluslararası yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı) bulunmayan dönemlerde, iade söz konusu değildir. Bu dönemde yüklenilen ve indirim imkanı olmayan katma değer vergisi sonraki döneme devreden vergi olacaktır.

- Bir sonraki dönemde iade hakkı doğuran işlemin bulunması halinde bu işlem nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi ile genel giderler ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde verilecek pay iade konusu yapılabilecektir.

Bu şekilde iade edilecek katma değer vergisi iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin o vergilendirme döneminde yürürlükte olan genel vergi oranına göre hesaplanacak miktardan fazla olmayacaktır."

Bu bilgiler ışığında, nakliyeciler firmaların KDV beyannamesini nasıl dolduracakları konusundaki görüşlerimizi şöyle açıklayabiliriz (KDV beyannamesinin tanzimi konusunda detaylı bilgi için 42 nci maddeye bakınız).

+

+

- Eğer KDV tahsilatı indirimlerden büyükse, yani ödenecek KDV çıkıyorsa, istisna kapsamındaki nakliyeler için yüklenilen KDV indirimle giderilebilmiş mesele kalmamıştır.
- Belli bir ayda, hem istisna kapsamında taşıma yapılmışsa hem de indirimle giderilememiş KDV mevcutsa iade hakkı da var demektir.
- Nakliyecisi firma, iade hakkını, devrolan KDV olarak kullanmaya razı ise iade tablosunu boş bırakır ve indirimle gideremediği KDV devrolan KDV içinde yer alır.
- Firma indirimle gideremediği KDV'yi nakden veya mahsup suretiyle almak istiyorsa, 8 nolu tablodaki ilgili satırı doldurmak suretiyle iade tutarını belirler.

İadesi istenecek KDV'nin hesabında orantı yöntemini kullanmak mümkündür. Mesela dış nakliye hasılatı 80, iç nakliye hasılatı 20 olan bir nakliyecisi, o ayda indirdiği KDV'nin % 80'ini (indirimle gideremediği KDV'yi aşmamak şartıyla) iadesi gereken KDV olarak tespit edebilir. Nakliyecinin aracı konumunda olması halinde de bu yöntem geçerlidir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 30.10.2001 tarih ve 5786 sayılı muktezası)

Burada temel sorun **iade edilecek KDV** nin miktarının belirlenmesidir. Bu belirleme yapılırken mümkün olduğu ölçüde basit ve pratik yöntemler tercih edilmelidir.

Bizim anlayışımıza göre;

Şayet firma münhasıran istisna kapsamında işlem yapıyorsa, indirimle gideremediği KDV'nin tümü iade edilebilir KDV olarak kabul edilmeli, ancak belli bir aydaki iade miktarı o aydaki istisna hasılat tutarının % 18'ini aşmamalıdır.

Şayet firma, hem yurt içi, hemde istisna kapsamında taşıma yapmışsa indirimle giderilemeyen KDV'nin, tümüyle istisnaya konu taşımalarından kaynaklandığı kabul edilmeli, yine % 18'lik sınır aşılırmamak şartıyla iade edilmelidir. Çünkü istisna olmayan taşımalarla ilgili yüklenimler, bu taşımaların bedeli üzerinden hesaplanmış olan KDV ile elimine edilmiştir ve geriye kalan indirimle giderilememiş KDV'nin yurt içi taşımalarla ilgisi kalmamıştır.

Firma salt nakliye işi yapmıyor, yanı sıra başka işler de yapıyorsa, indirilen veya devren gelen KDV içinde bu başka işlemlere ait KDV yüklenimleri de bulunacağından, yukarıda açıklandığı şekilde basit yöntemlerle KDV iadesi hesaplanamaz.

Bu durumda, istisna kapsamındaki taşımacılık işi için yüklenilmiş olan KDV'nin hesabında şu unsurlar dikkate alınır :

- İstisna kapsamındaki taşıma işi ile ilgili yakıt, lastik, tamir, bakım, yedek parça gibi direkt KDV yüklenimleri
- Genel gider KDV yüklenimlerinden, istisna kapsamındaki nakliye işine isabet eden pay (Bu payın hesabında, istisna kapsamındaki nakliye hasılatının toplam hasılatı oranı anahtar olarak kullanılabilir)
- İstisna kapsamındaki taşımalar için alınmış olan sabit kıymetlerle ilgili KDV yüklenimleri (A.T.İ.K KDV yüklenimlerinin iade hesabına dahil edilmesinde iade tutarının, istisna işlem bedelinin % 18'inin aşılması mümkün değildir. Aşan kısım devrolan KDV içinde kalır ve gelecek aylarda aynı sınır dahilinde iade rakamına girebilir.)

3.3. Taşımanın İstisna Kapsamındaki Dış Taşıma Olduğunun Nasıl Belgeleneceği :

Taşımanın istisna kapsamına girdiğinin hangi belgelerle tevsik edileceği, KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1985 yılından bu yana muhtelif tebliğ ve muktezalarla değişimlere uğramıştır.

Gerek yeni Gümrük Yönetmeliği uyarınca ithal veya ihraç eşyası ile ilgili belgeleme usullerinde meydana gelen değişiklikler, gerekse UTİKAD - Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Hizmet Üretenler Derneği'nin gayretleri ve düzenlediği seri toplantılar sonucunda çıkarılan 61 no.lu KDV Sirküleri ile, **taşımanın KDV den müstesna olduğunun nasıl belgeleneceği yeni esaslara bağlanmıştır.**

+

+

Sektör açısından çok önemli bir gelişme olan 61 no.lu KDV Sirkülerinin metni aşağıda sunulmuş, devamındaki bölümde bu Sirkülere ilişkin izahat ve görüşlerimize yer verilmiştir.

61 NO.LU KDV SİRKÜLERİNİN METNİ:

“T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/61

Konusu : Transit Taşımacılık İstisnası

Tarihi : 06 / 03 /2012

Sayısı : KDVK-61/2012-1

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun uygulamasına ilişkin sirkülerleri birleştirilen 60 KDV No.lu Sirkülerine "3.4. Taşımacılık İstisnası" bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"3.4. Taşımacılık İstisnası

3.4.1. İstisnanın Kapsamı

KDV Kanununun 14/1 maddesine göre, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. Bu hükmün verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 24/12/1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri KDV'den istisna edilmiştir.

Söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin 11, 24, 25, 33, 81 ve 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde açıklamalar yapılmıştır.

İstisna kapsamına; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri girmektedir.

İstisna 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 nakliye gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.

3.4.2. İstisnanın Tevsiki

KDV Kanununun 37/1 inci maddesinde aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin gerçek usulde vergilendirileceği, 40/1 inci maddesinde de katma değer vergisinin mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı hükmüne bağlanmıştır.

Bu itibarla, KDV uygulamasında gerçek usulde vergilendirme esas olup, bu usule göre vergi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilmekte ve tahakkuk ettirilmektedir. Ayrıca, 1/1/2008 tarihinden itibaren tüm KDV mükellefleri e-beyanname kullanmak suretiyle işlemlerini beyan etmekte olup, beyannamede yüklenilen KDV gösterilip gösterilmediğine bakılmaksızın mükelleflerden e-beyanname ekinde herhangi bir liste veya belge talep edilmemektedir.

+

+

Diğer taraftan, mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtmadığı yönünde vergi dairesinde bir tereddüt oluşması halinde mükelleften işlemlerini tevsik etmesi istenebilecektir.

Buna göre, KDV beyannamesinde istisna olarak beyan edilen bir taşımacılık işinin istisna olduğu, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesine göre, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Dolayısıyla, istisna kapsamında beyan edilen uluslararası taşımacılık faaliyeti, tereddüt edilmesi halinde, taşıma işinin niteliğine göre özet beyan veya özet beyana dayanak oluşturan belgelerle tevsik edilebilecektir.

3.4.3. İade

KDV Kanununun 32 nci maddesi uyarınca, 14 üncü madde kapsamındaki taşımacılık istisnası ile ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV den indirilecektir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV Bakanlığımızca tespit edilen esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilmektedir.

Uluslararası taşımacılık istisnası nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin, taşıma faturası ile indirilecek ve yüklenilen KDV listesinin yanı sıra, taşıma işinin mahiyetine göre özet beyan veya özet beyana dayanak oluşturan tevsik edici bir belgenin de eklendiği bir dilekçe() ile talep edilmesi gerekmektedir.*

Öte yandan, 31/05/2002 tarih ve 24771 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Gümrük Yönetmeliği (mülga), 07/10/2009 tarih ve 27369 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Yönetmeliği (mer'i) ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, mer'i Gümrük Yönetmeliğinin geçici 2 nci maddesi uyarınca, özet beyan ve gümrük beyannamesine ilişkin olarak 1/1/2012 tarihine kadar mülga Gümrük Yönetmeliği hükümleri uygulanmaya devam edilmiş, 1/1/2012 tarihi itibarıyla mer'i Gümrük Yönetmeliği hükümleri uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda uluslararası taşımacılığa yönelik özet beyanın elektronik ortamda verilmesi uygulamasına geçilmiştir.

Mer'i Gümrük Yönetmeliğinin 60 ıncı maddesinde, bu Yönetmelikte aksi belirtilmediği sürece, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya için Gümrük Kanununun 35/A maddesine göre özet beyan verileceği, 61 inci maddesinde, özet beyan aranmayacak haller düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 63 üncü maddesinde ise, manifesto veya konşimento bilgilerinin özet beyan olarak bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla gümrük idaresine gönderilmesi durumunda, özet beyana orijinal manifesto veya konşimentonun eklenmesinin zorunlu olmadığı belirtilmiştir. Uygulamada da manifesto ve konşimento bilgileri özet beyan olarak elektronik ortamda gümrük idaresine gönderildiğinden, özet beyana ayrıca manifesto ve konşimento eklenmemektedir.

Ayrıca, Gümrük Yönetmeliğinin 118 inci maddesinde uluslararası taşımacılıkta kullanılan taşıma belgeleri düzenlenmiştir. Söz konusu maddede,

- Deniz yoluyla yapılan taşımalarda geminin kaptanı veya donatanı veya mümessili tarafından yükletene taşıma belgesi olarak verilen konşimento,

- Hava taşımalarında, aynı anlamda ve benzeri bilgileri kapsayan hava konşimentosu,

- Kara nakliyatında taşıyıcılar tarafından konşimento yerine düzenlenen yük senedi (CMR),

- Demiryolu ile yapılan taşımalarda ise benzeri bilgileri içeren CIM ve CIV belgeleri

gibi uluslararası kabul görmüş taşıma belgelerinin kullanılacağı belirtilmiştir.

()Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2B) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablonun 11. Satırında yer alan 311 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.*

+

+

Dolayısıyla, manifesto veya konşimento bilgilerini içeren özet beyanın yanı sıra, bu beyana dayanak oluşturan mer'i Gümrük Yönetmeliğinin 118 inci maddesinde yazılı belgelerin de uluslararası taşımacılığı tevsik eden belgeler olduğu açıktır. Özet beyan verilmeksizin, özet beyana dayanak teşkil eden belgeler olan deniz taşımacılığında manifesto veya konşimento, hava taşımalarında manifesto veya hava konşimentosu, kara taşımacılığında kara manifestosu, tır karnesi veya yük senedi (CMR), demiryolu taşımacılığında ise CIM ve CIV belgelerinden birisi de iade talebinde kullanılabilecektir.

Öte yandan, transit taşımacılıkta transit rejimine tabi tutulan esyaya ilişkin beyanname bilgileri doğrultusunda alınan Transit Refakat Belgesinin tevsik edici belge olarak kullanılabileceği tabiidir. Ayrıca, mer'i Gümrük Yönetmeliğinin 61 inci maddesinde yer alan taşımacılığın tevsikine ilişkin belgelerin de tevsik edici belge olarak kabulü mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda sayılan belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilecek; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenebilecektir."

61 NO.LU KDV SİRKÜLERİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ:

Öncelikle böyle bir sirküler çıkarılmak suretiyle transit taşımacılık istisnası konusundaki belgelemenin topluca ve yeni Gümrük Yönetmeliğine uygun esaslara bağlanmasının tebrike şayan bir çalışma olduğunu belirtmek isteriz.

Sirkülerde belirtildiği gibi bir taşımanın KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesi kapsamında istisna olduğu hususunun tevsiki için geçerli asıl belge **ÖZET BEYAN**'dır.

Özet Beyanın temin edilemediği durumlarda, Gümrük Yönetmeliğinin 118 inci maddesinde bahsi geçen ve uluslar arası taşımacılıkta kullanılan taşıma belgeleri, bu tevsik için yeterli olabilecektir.

Gümrük Yönetmeliğinin 118 inci maddesinin metni aşağıda sunulmuştur:

"Taşıma belgeleri

MADDE 118 – (1) Deniz yoluyla yapılan taşımalarda geminin kaptanı veya donatanı veya mümessili tarafından yükletene taşıma belgesi olarak konşimento verilir. Konşimentoda aşağıda yazılı bilgiler bulunur.

- a) Taşıyanın adı ve soyadı veya ticaret unvanı,
- b) Kaptanın adı ve soyadı,
- c) Geminin adı ve tabiyeti,
- ç) Yükletenin adı ve soyadı veya ticaret unvanı,
- d) Alıcının adı ve soyadı veya ticaret unvanı,
- e) Yükleme limanı,
- f) Boşaltma limanı veya buna dair talimat alınacak yer,
- g) Gemiye yüklenen veya taşınmak üzere teslim alınan eşyanın cinsi, ölçüsü, sayı veya tartısı, markaları ve dıştan belli olan hal ve mahiyetleri,
- ğ) Navluna ait şartlar.

(2) Hava taşımalarında, aynı anlamda ve benzeri bilgileri kapsayan hava konşimentosu kullanılır.

(3) Kara nakliyatında taşıyıcılar tarafından konşimento yerine düzenlenen belgeye yük senedi (CMR)'nde aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

- a) Alıcının adı, soyadı veya ticaret unvanı ve adresi, eşyanın gönderildiği yer ve taşıma senedinin emre yazılı olması isteniyorsa emrine şerhi,
- b) Taşınacak eşyanın cinsi, ağırlığı veya adedi, paket halinde iseler paketlere yazılı numaraları ve işaretleri ve ambalajın şekli ve niteliği,
- c) Gönderenin adı, soyadı veya ticaret unvanı ve adresi,
- ç) Taşıyıcının adı, soyadı veya ticaret unvanı ve adresi,

+

+

- d) Taşıma ücreti ve ücret ödenmiş ise bu husus,
 - e) Taşımanın yapılacağı müddet,
 - f) Taraflar arasında kararlaştırılan diğer hususlar.
- (4) Demiryolu ile yapılan taşımalarda ise benzeri bilgileri içeren **CIM ve CIV belgeleri** gibi uluslararası kabul görmüş taşıma belgeleri kullanılır.”

Gerek taşımanın KDV den müstesna olduğunun tevsikinde gerekse bu konudaki KDV iade taleplerinde özet beyan veya Gümrük Yönetmeliğinin 118 inci maddesindeki belgeler, herhangi bir merciin (Gümrük İdaresinin, Noter veya YMM'nin) onayı aranmaksızın sunulabilecektir.

61 no.lu Sirkülerde bahsi geçmemekle beraber, bu tevsik edici belgelerin örneklerini istemek yerine, öteden beri devam etmekte olan ve gerek mükellefleri gerek vergi dairelerini yoğun kağıt yüklerinden kurtaran, taşımaya ait fatura, çıkış-varış noktaları, özet beyan, manifesto, konşimento gibi dış taşımayı tevsik eden belgenin türü ve belge numarası bilgilerini içeren ve YMM tarafından onaylı liste ile yenitiniilmesi uygulamasına devam edileceğini umuyoruz.

Örnek vermek gerekirse, forwarderlik yapan bir firmamız ile ilgili olarak Şirketimize, İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 08.10.2003 tarih ve 5732 sayılı Özelge'de, bu forwarder firmanın KDV iade taleplerinde, taşımayı tevsik eden belge örneklerinin yerine taşıma bilgileri ve bu belgeye ait bilgileri (belgenin türü ve numarasını) içeren YMM tarafından onaylı listenin yeterli ve geçerli olacağı belirtilmiş, bu ve benzeri özelgeler doğrultusunda söz konusu pratik uygulama uzun zamandır yerleşmiş bulunmaktadır.

3.4. İadenin Nakden veya Mahsup Suretiyle Alınması :

53 no.lu KDV Sirküleri ile, **Ocak/2010** vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemler için geçerli olmak üzere;

- **İndirilecek KDV listelerinin** (bu listeler konusunda 2010/014 sayılı Duyurumuza bakınız),
- **Yüklenilen KDV listelerinin**, (KDV yüklenim listesinin gerekli olduğu haller ve bu listeye ilişkin diğer detaylara 2008/105 sayılı Duyurumuzda yer verilmiştir.)

internet vergi dairesi üzerinden gönderilmesinin gerekli olduğu açıklanmıştır.

Bu listelerin internet üzerinden gönderilmesinden sonra, nakliyelerin 14 üncü madde kapsamında Türkiye varışlı veya Türkiye çıkışlı nakliyeler olduğunu gösterir belgeler **ve satış faturaları** listesi (14 üncü madde kapsamında KDV'siz olarak kesilen faturalar), ile birlikte vergi dairesine dilekçe ile başvurularak KDV iadesi talep edilmelidir.

44 ve 50 no.lu KDV Genel Tebliğlerinde, 14 üncü madde uygulamasından kaynaklanan KDV iadelerine yönelik kendi borçlarına mahsup taleplerinin, 1.000 TL. aşsa dahi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın Vergi Dairelerince incelenip sonuçlandırılacağı hükme bağlanmıştır. (1000 TL. lik bu had 92 nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.)

Mahsuba ilişkin başvurunun zamanında (yani mahsubu istenen verginin ödeme süresi dolmadan önce) ve gerekli tüm belgelerin ibrazı suretiyle yapılmasına karşın, mahsup işleminin mükellefin elinde olmayan nedenlerle gecikmesi halinde, zamanında yapılamayan mahsup için gecikme zammı uygulanmaz.

Sözü edilen belgelerin ibraz edilmemesi halinde, mahsup talebi yerine getirilmez ve mahsup talebi, belgelerin ikmal edilip, vergi dairesine ibraz edildiği tarihte hüküm ifade eder. Mahsup talepleri söz konusu belgelerin vergi dairesine ibrazından sonra, vergi dairesince yapılacak değerlendirme sonunda yerine getirilir.

+

+

Vergi Dairelerinin birbirinden farklı uygulama yapıyor olmaları dolayısıyla, ibraz edilecek belgelerin cins ve nitelikleri konusunda ilgili Vergi Dairesi yetkililerinden o Dairedeki tatbikatın öğrenilmesinde yarar vardır.

İadenin nakden alınabilmesi için de yukarıdaki belgelerin ibrazı şarttır.

Bir vergilendirme dönemindeki iade tutarı 1.000 TL. yi aşmıyorsa nakit iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibrazı şartıyla Vergi Dairesince değerlendirilir ve sonuçlandırılır. (92 no.lu KDV Genel Tebliği)

Beyannamedeki iade tutarı 1.000 TL. aşmıyorsa ve mükellef nakit iade istiyorsa olumlu inceleme raporu veya YMM Raporu Vergi Dairesine gelmeden önce işlem yapılmaz. Ancak incelemenin sonuçlanmasını beklemek istemeyen mükellefler, yukarıdaki belgelere ilaveten beyannamedeki iade tutarının 1.000 TL. yi aşan kısmı için, teminat mektubu vermek suretiyle iadenin tümünü nakden alabilirler.

Nakit iadelerde aranan teminat, iade tutarının limiti (1.000 TL. yi) aşan kısmının %100 üdür. Fakat 84 nolu KDV Genel Tebliğinin II nolu ÖZEL ESASLAR bölümündeki hallerde teminat oranı artabilir.

İadesi istenen tutarın 1.000 TL. yi aşması nedeniyle iade talebinin incelemeye sevk edilmesi halinde inceleme elemanı en çok;

- Nakliyenin istisna kapsamında olup olmadığı,
- KDV yüklenimlerinin gerçek olup olmadığı (alt firmalarda sorun olup olmadığı)
- İade hesabının doğru olup olmadığı,

hususları üzerinde duracaktır.

3.5. Uluslar arası Taşımacılık İşlemlerinden Kaynaklanan KDV İade ve Mahsup İşlemleri Tasdik Kapsamına Alınmıştır:

- Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesi uyarınca KDV den müstesna olan uluslar arası taşımacılık işlemlerinden kaynaklanan ve her bir aydaki tutarı;

1.000 TL. yi aşmayan KDV iade ve mahsup talepleri, inceleme raporu ve teminat mektubuna gerek olmaksızın Vergi Dairelerince sonuçlandırılmakta;

1.000 TL.'yi üzerindeki nakit iade taleplerinin 1.000 TL. lik kısmı teminat ve inceleme raporu aranmaksızın, aşan kısmı ise inceleme raporu beklenerek yahut teminat alınmak suretiyle yerine getirilmektedir.

- Mahsuplarda teminat mektubu aranmaz, inceleme veya YMM raporu da gerekmez.
- Teminat verilen hallerde, ilgili KDV beyannamesi incelemeye sevk edilmekte ve teminatın çözülmesi için olumlu inceleme raporunun Vergi Dairesine gelmesi beklenmektedir.

İncelemelerin uzun sürmesi ve teminatların süratle çözülememesi nedeniyle mükellefler teminat bulmakta güçlüklerle karşılaşmakta ve önemli miktarlarda teminat mektubu komisyonu ödemek zorunda kalmaktadırlar.

Bu durumu dikkate alan Bakanlık 3568 sayılı Kanun'a ilişkin 6 nolu Tebliğle uluslar arası taşımacılık faaliyetinden kaynaklanan iade taleplerinin, teminat gösterilmeksizin ve ayrıca incelemeye gerek kalmaksızın "YMM Tasdik Raporu" sonucuna göre yerine getirilmesine izin vermiş bulunmaktadır. Bu imkandan yararlanabilmek için sahte ve yanıltıcı belge düzenlendiğine, kullanıldığına dair rapor bulunmaması veya bu tür belgelerin kullanıldığına dair rapor bulunmakla beraber, normal teminat uygulamasına dönülebilmiş olması gerekmektedir. (38 nolu KDV Genel Tebliği).

YMM, firmanın tam tasdikini yapmakta ise meblağ sınırı yoktur ve raporu sadece tam tasdiki yapan YMM düzenleyebilir.

Firma tam tasdik yaptırmıyorsa ;

+

+

- YMM raporu ile yapılabilecek iade her bir ay için belli bir meblağ ile sınırlandırılmıştır. (Bu had 2010 yılı için 306.000 TL.'dir.)
- Haddi aşan iade doğduğunda bu iade için YMM raporu düzenlenemez.

Uluslar arası taşımacılık işlemlerinden kaynaklanan KDV alacaklarını YMM Tasdik Raporu ibraz ederek (teminat ve incelemeye gerek olmaksızın) nakden almak isteyen mükelleflerin, bağlı bulundukları Vergi Dairesine dilekçe vererek bu niyetlerini belirtmeleri gerekmektedir. Bu dilekçenin sonradan da verilmesi mümkündür.

Teminat verilerek nakit iade alınan hallerde, teminat YMM tasdik raporu ile çözülebilir. İncelemeye sevk işleminin önlenmesi için teminatın YMM tasdik raporu ile çözüleceği vergi dairesine bildirilmelidir.

3.6. Uluslararası Kara Taşımacılığında İadesi İstenebilecek KDV Tutarının Tesbiti ve İbrazı Gereken Belgeler İle İlgili Detaylı Bir Mukteza :

"T.C.
İSTANBUL VALİLİĞİ

İl Defterdarlığı
Katma Değer Vergisi Gelir
Müdürlüğü

TARİH : 03.06.2004

SAYI : KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.25-27560/3423

KONU : C-2 yetki belgesine haiz olmayan firmanın taşımacılık faaliyetine belge sahibi firma adıyla gerçekleştirmesi halinde iade miktarının öz mal araç hasılatının %18'ini aşıp aşamayacağı.

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İLGİ : 26.04.2004 tarih, 13517 sayılı yazınız.

İlgi sayılı yazınızda daireniz vergi no.lu mükellefi Uluslararası Nakliyat ve Ticaret Ltd. Şti.'nin 2004/1, 2 dönemi uluslararası taşımacılık istisnasından doğan KDV iade talepleri için YMM tarafından düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu'nun dairenize ibraz edildiği, söz konusu raporun tetkikinden ödevli kurumun kendi adına kayıtlı C-2 yetki belgesinin bulunmadığı, Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi Turizm Taşımacılık ve Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti. adına kayıtlı C-2 yetki belgesi içinde kiralık olarak araçlarını çalıştırdığı, 2003/12 döneminde çekici ve römork alımları ile ilgili yüklendiği ATİK KDV'nin tamamını 2004/1,2 dönemlerinde iade konusu yaptığı söz konusu araçların iade talebinde bulunulan dönemde yurtdışı çıkışlarının yetersiz olduğu, iadesi talep edilen ATİK KDV'nin dönemler itibarıyla yurtdışı hasılatının %18'i aşmadığı, ancak özmal araç hasılatının %18'ini aştığının tespit edildiği belirtilerek iade talep edilen KDV miktarının özmal hasılatının %18'ini aşıp aşmayacağı hususunda tereddüt hasıl olduğundan tarafımızdan görüşüp talep edilmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin verdiği yetkiye istinaden 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi hükmüne göre, taşımacılık istisnası kapsamındaki işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, ödevlinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilecek, indirimin mümkün olmaması halinde iade edilecektir.

39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim" başlıklı D bölümünde ;

"Bildirimde yer alan "Yüklenilen Katma değer Vergisi" başlıklı satırdaki rakamlar bulunurken, yüklenilen toplam vergiler içinde, o dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısım hesaplanacaktır. Bu hesaplama sonucu bulunacak vergi, daha önceki beyannamelerde indirimle giderilip giderilemediğine bakılmaksızın, bu satırlarda beyan edilecektir.

+

+

Yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanı tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergiler girmektedir. Ancak; amortismanı tabi iktisadi kıymetlerden işleme isabet eden pay, beyannamenin 92. satırında ayrıca hesaplanacağından bu satırlarda yer almayacaktır.

İade hakkı doğuran işlemlerle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen işleme isabet eden pay ise daha önceki Genel Tebliğ'lerde yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Amortismanı tabi iktisadi kıymeti kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan ve iade talebinde bulunan mükellefler, iade hakkı doğuran işlem için yüklendikleri toplam katma değer vergisi içindeki amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ait olarak iade edilecek kısmı hesaplayarak 92. numaralı satırlarda beyan edeceklerdir.

Bu hesaplama şöyle yapılacaktır ;

"O dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait teslim ve hizmet bedeli olarak 89 numaralı satırda beyan edilen tutar, genel vergi oranı ile çarpılacaktır. Genel vergi oranı, beyannamenin ait olduğu dönemde, Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararları ekli listelerde yer alan mal ve hizmetlerin dışında kalan işlemlere uygulanmakta olan vergi oranıdır.

Çarpma işlemi sonucu bulunacak tutardan, önce iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak amortismanı tabi iktisadi kıymetler dışındaki alımları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi tutarından, indirilemeyip iade edilecek kısmın gösterildiği 91 numaralı satırdaki tutar düşülecektir. Kalan tutar, beyannamenin 58 numaralı satırında beyan edilen miktarla kıyaslanacaktır. 58 numaralı satırdaki tutarın, kıyaslanacak tutardan büyük olması halinde; bu satıra, kıyaslanacak tutar yazılacaktır. 58 numaralı satırdaki tutarın kıyaslanacak tutardan küçük olması halinde ise bu satıra 58 numaralı satırdaki tutar yazılacaktır" denilmektedir. (Beyannamenin değişmiş olması halinde ilgili satıra yazılacağı tabiidir.)

Öte yandan, C-2 yetki belgesi olmayan firmaların "Karayoluyla Uluslararası Yolcu ve Eşya Taşımaları Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre sözleşme yapmak suretiyle kiraladıkları araçları ile yaptıkları taşımacılık işlemi de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesiyle istisna kapsamına girmektedir.

Ayrıca, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince onaylanan Tır Karnesi listelerinin katma değer vergisi idelerine esas belge olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda Bakanlığımız görüşünün yer aldığı 19.03.2002 tarih, 12197 sayılı yazısında;

"Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

.....

.....

Dolayısıyla, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince düzenlenen TIR Karnesi onaylı listelerin TIR Karnesindeki bilgileri içerdiği dikkate alınarak taşımacılık istisnasının tevsikinde geçerli belge olarak kabul edilmesi de Bakanlığımızca uygun görülmüştür." denilmektedir.

Buna göre, C-2 yetki belgesine haiz firmanın kendi adına kayıt ve tescil edilmiş araçların yanı sıra, sahibi oldu araç sayısını geçmemek üzere sözleşme yapmak suretiyle kiraladığı araçlarla yapmış olduğu uluslararası taşımacılık işlemi vergiden istisna olacak, ancak bu işlemle ilgili olarak araç sahibine ödenecek kira bedeli üzerinden (kiralama işleminin taşımacılıkla bir ilgisi bulunmadığından) KDV hesaplanması gerekecektir. Bu şekilde istisna kapsamında gerçekleştirilen uluslararası taşımacılık faaliyeti dolayısıyla yüklenilen verginin iadesi mümkün olacaktır.

- Uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında gerçekleştirilen her bir taşıma işlemi ayrı bir iade hakkı doğuran işlem olduğu için iade edilecek verginin ayrı ayrı hesaplanması gerekir. Dolayısıyla

+

+

taşımacılıkta kullanılan ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergiler içinde, sadece o dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran taşımacılıkla ilgili işlemlere pay verilecektir. (Kiralık araçlarla yapılan taşımaya pay verilmez) Taşımacılıkta kullanılanlar dışındaki diğer ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergiler ise tüm işlemlere pay verilerek iade edilebilir.

- C-2 yetki belgesine haiz olmayan firmanın (.....Uluslararası Nakliyat ve Ticaret Ltd. Şti.'nin) uluslararası taşımacılık faaliyetini C-2 yetki belgesine haiz Turizm Taşımacılık ve Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti. adıyla gerçekleştirmesi durumunda taşımacılık istisnasından doğan iade/mahsup talebinin yerine getirilebilmesi için söz konusu firmanın (..... Turizm Taşımacılık ve Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti.) bağlı bulunduğu vergi dairesine bu işlemle ilgili olarak herhangi bir iade/mahsup talebinde bulunmayacağına dair taahhütname vermesi gerekmektedir.

- Taşımacılık faaliyetinin bulunmadığı dönemde yüklenilen veya taşımacılıkta kullanılmayan araçlar nedeniyle ödenen vergilerin bu dönemde iadesi mümkün bulunmadığından, sonraki döneme devreden vergi olarak değerlendirilecek, bir sonraki dönemde iade hakkı doğuran işlemin bulunması halinde bu işlem nedeniyle yüklenilen KDV ile genel giderler ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde verilecek pay iade konusu yapılabilecektir.

Ayrıca Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'nce düzenlenen Tır Karnesi Onaylı listelerin Tır Karnesindeki bilgileri içerdiği dikkate alınarak, YMM'ce onaylı örneğinin taşımacılık istisnasının tevsikinde geçerli belge olarak ibraz edilebilecektir.

Bilgi edinilmesi ve gereğini rica ederim."

4. YABANCI NAKLİYAT FİRMALARININ DURUMU :

4.1. Yabancı Nakliyat Firmalarına Yönelik Bir Mukteza :

Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki şube ve acentalarının durumu bir muktezada şu şekilde açıklanmıştır. (7.4.1986 tarih ve 22719 sayılı mukteza)

"İlinizde şube ve acentaları bulunan Swissair, Kuwait Airways Corporation, Libyan Arab Airlines, Austrian, Airlines, Alitalia Hava Yolları şirketlerinin Bakanlığımıza gönderdikleri yazılarının birer örneği ilişiktir.

Bahsi geçen yazılarda; yabancı hava yolu şirketlerinin sadece "hasılat defteri" tutmak zorunda oldukları, Katma Değer Vergisi Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergiden istisna edilen taşımacılık işlemlerine ilişkin olarak ödenen katma değer vergisi iadesi amacıyla noter tasdikli ayrı bir defterde bu vergilerin kayıt edildiği belirtilmektedir.

Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 207 nci maddesi "Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları bir Hasılat Defteri tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildir." hükmündedir.

Bu madde ile yabancı nakliyat kurumlarının Türkiye'de elde ettikleri kazançları tesbit etmek amacıyla hasılat defteri tutmaları mecburiyeti getirilmiş, ancak diğer muhasebe defterlerini tutmaları hususunda bu kurumlara ihtiyarilik tanınmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde ise, katma değer vergisi mükelleflerinin, tutulması mecburi defter ve kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlenmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, yabancı nakliyat kurumları ödedikleri katma değer vergisini, tutmak zorunda oldukları "Hasılatı Defteri"nde açacakları ayrı bir sütunda gösterebilecekleri gibi, notere tasdik ettirerek tutacakları diğer muhasebe defterlerinde de gösterebileceklerdir.

Bu nedenle söz konusu defter kayıtlarında gösterilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin, Katma Değer Vergisi Kanununun 14 ve 32 nci maddeleri hükmü çerçevesinde yabancı hava yolu şirketlerine iade edilmesi gerekmektedir."

+

+

4.2. Karşılıklılık Şartı :

Yabancı ulaştırma kurumlarında karşılıklılık şartı aranması gerekmekte, fakat uygulamada bu husus gözden kaçırılabilmekte veya üzerinde durulmayabilmekte, fakat bu şartın sorgulandığına da rastlanmaktadır.

Konu ile ilgili bir genel yazıda şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14/1. maddesinde; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye istinaden çıkarılan 28.12.1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun sözü edilen 14. maddesinin 2 bendinde ise, bu istisnanın ikametgahı, kanuni merkez ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla tanınacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak, Defterdarlığımıza intikal eden olaylardan, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının iade taleplerinin gerek vergi dairelerince gerekse Vergi Kontrol Memurlarınca değerlendirilmeleri sırasında karşılıklılık şartı aranmadığı tesbit edilmiştir.

Bu durum, sözü edilen Kanunun 14/2. maddesi kapsamında ele alınarak Bakanlık Makamına intikal ettirilmiş olup, Makamlarından alınan 16.12.1989 tarih ve GEL:KDV/2601014-285/94014 sayılı yazıda; transit veya Türkiye ile yabancı ülkeler arasında kara, deniz ve hava taşımacılığı yapan ve ikametgahı, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin anılan istisna hükmünden yararlanabilmeleri için, kendi ülkelerinde benzer mahiyette bir istisnanın, Türkiye'de mukim gerçek ve tüzel kişilere de uygulanıp uygulanmadığı hususunda Dışişleri Bakanlığı'ndan bilgi istenildiği, fakat bugüne kadar cevap alınamadığı, ancak bu konuda yabancı havayolları şirketlerinden alınan dilekçelerde, iade işlemlerinin yapılmamasının şirketlerini zor durumda bıraktığı belirtilmiştir.

Bu nedenle iade talebinde bulunan yabancı havayolları şirketlerinin; kendi ülkelerinde Türkiye'de mukim firmaların yaptığı uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde katma değer veya benzeri dolaylı vergiler uygulanmadığı yolunda yetkili makamlarından veya elçiliklerinden alacakları bir belgeyi ve belgenin noter onaylı tercümesini bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz etmeleri halinde, iade taleplerinin bu konudaki usul ve esaslara göre yerine getirilmesinin uygun görüldüğü, öte yandan, Dışişleri Bakanlığı'ndan gelecek bilgilere göre Türkiye'de mukim firmaların yaptığı uluslararası taşımacılık işlerine katma değer vergisi veya benzeri dolaylı vergileri uygulayan ülkeler bulunması halinde, bu ülkelerin isimlerinin ayrıca Teşkilatımıza duyurulacağı bildirilmiştir.

Bilgi edilmesini ve gereğinin söz konusu yazımız çerçevesinde yerine getirilmesini rica ederim."

Daha sonra Bakanlıkça verilen 28.12.2001 tarih ve 69675 sayılı yazıda da aynı görüşe yer verilmiştir.

Bu konuda daha geniş bilgi için Sayın Bülent SEZGİN'in, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Temmuz 2009 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.

5. YURT DIŞINDA BAŞLAYIP YURT DIŞINDA BİTEN TAŞIMA İŞLERİNİN DURUMU :

Yukarıda da belirtildiği üzere, ticari çerçevede yapılan ve hem çıkış, hem de varış noktaları Türkiye içinde bulunan taşımacılık hizmetleri katma değer vergisine tabidir ve herhangi bir istisnaya konu edilmemiştir.

+

+

Buna mukabil;

- Türkiye'de başlayıp, yabancı bir ülkede biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'de biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçerek bir başka yabancı ülkede biten

taşıma işleri başkaca bir şart aranmaksızın KDV den istisna edilmiştir. (KDV Kanunu Md. 14, 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı)

Yukarıda belirtilenler dışında kalan yani başlama ve varış noktalarından her ikisi de yurtdışında olan taşımaların KDV karşısındaki durumu hakkındaki açıklamalarımız ve görüşlerimiz aşağıda yer almaktadır :

Esasen yurt dışında ifa edilen tüm hizmetlerin ;

- **Hangi hallerde KDV kapsamı dışı hizmet niteliği arz edeceği,**
- **Hangi hallerde hizmet ihracı olarak kabul edileceği,**

üzerinde durulmaya değer bir konudur.

Zira bu işlem KDV kapsamı dışında ise, işlem bedeli KDV siz faturaya bağlanabilmekle beraber, bu işleme ilişkin olarak yüklenilen KDV lerin indirilmesi yasaktır. (KDV Kanunu Md :30/a)

Hizmet ihracı sayıldığında ise, yine hizmet bedeli KDV siz faturaya bağlanabilmekte, fakat bu hizmetle ilgili olarak yüklenilen KDV indirilebilmekte indirimle giderilememe halinde iade edilebilmektedir. (KDV Kanunu Md. 11/1-a, 32)

MALİYE BAKANLIĞI'nın GÖRÜŞÜ :

Maliye Bakanlığı önceleri, fiilen yurt dışında icra edilen ve hizmet ihracına ilişkin şartların sağlandığı hizmetlerin hizmet ihracı olarak kabul edileceği yolunda mukteza vermektedir.

Örnekleme gerekirse,

- Bir Türk filminin yurt dışında gösterilmesi karşılığında yabancı firmadan alınan gösterim ücretinin hizmet ihraç bedeli olduğu kabul edilmişti. (11.8.1986 tarih ve 56 Sayılı mukteza).
- Yurt dışında bir restorasyon işi üstlenen firmanın, ilgili ülkede işyeri kurmaksızın, bu üstlenime ait hasılatı Türkiye'de tuttuğu defterlere kaydetmesi karşısında, hizmet ihracına ilişkin diğer şartların da mevcut olduğu dikkate alınarak, bu işlemin hizmet ihracı olduğu görüşü belirtilmişti. (10.7.1991 tarih ve 1065 sayılı mukteza).
- Bir geminin yurt dışında çalıştırılmak üzere kiraya verilmesinin, hizmet ihracı sayılabileceği, 27.12.1996 tarih ve 62395 sayılı muktezada, şöyle açıklanmıştı :

" 3065 Sayılı Kanunun 11 ve 12 maddelerine göre, yurt dışındaki müşterilere verilen ve yurt dışında faydalanılan hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

İstisnanın uygulanmasına ilişkin olarak 26 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (K) bölümünde yapılan açıklamaya göre hizmet ihracına ilişkin istisnanın uygulanabilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması, hizmet bedelinin döviz olarak yurda getirilmesi ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir.

Kiralama "hizmet" niteliğinde bir işlemdir. Kiralanan geminin yurt dışındaki müşteri tarafından yurt dışında kullanılacak olması nedeniyle kiralama hizmetinden yurt dışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle sözü edilen kiralama işlemi ile ilgili olarak yukarıda belirtilen diğer 3 şartın da mevcudiyeti halinde, 3065 Sayılı Kanunun 11 ve 12 maddelerinde düzenlenen istisna hükümlerine göre işlem yapılabilecektir."

+

+

Yukarıdaki muktezalara aynen katılıyoruz.

FAKAT Bakanlık, daha sonra Türkiye Deniz Ticaret Odası'na verdiği 8.7.1997 tarih ve 28348 sayılı yazı ile, eskisine göre farklı bir yaklaşım göstermiştir.

Söz konusu yazının (B) bölümünde şöyle denilmektedir :

" Türk deniz nakliye firmaları tarafından, Yabancı limanlar arasında yapılan taşımanın uluslararası taşıma sayılarak, taşımacılık istisnasından yararlandırılması ve bu taşımalar nedeniyle yüklenilen vergilerin iadesine imkan tanınması talep edilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin ilk paragraf hükmüne göre, bir işlemin Katma Değer Vergisinin konusuna girmesi için genel şart işlemin Türkiye'de yapılmasıdır. İki yabancı liman arasında yapılan taşımacılık hizmeti Türkiye'de ifa edilmediğinden katma değer vergisi konusuna girmemektedir.

Bunların verginin konusuna alınması, yurt dışında ifa edilen tüm hizmetlerin de vergiye tabi tutulmasını gerektirecek, bu durumda yurt dışında müteahhittik yapan Türk mükellefleri yurt dışında bu işlemler nedeniyle tahsil ettikleri bedeller üzerinden katma değer vergisi beyan etmek zorunda kalacaktır.

Bu nedenle yabancı limanlar arasında yapılan taşımaların, nakliyecileri taşımacılık istisnasından faydalandırmak amacıyla verginin konusuna alınması Kanuna aykırı olduğu gibi, pratik sonuçları itibariyle yurt dışında hizmet ifa eden Türk mükelleflerin aleyhine olacaktır."

Dikkat edilirse burada, yurt dışında başlayıp biten taşımaların 14 üncü madde kapsamında istisna edilmesi talep olunmuş ve bu talep haklı olarak reddedilmiştir. Haklı diyoruz, çünkü yurt dışında başlayıp biten bir taşımanın 14 üncü madde kapsamına sokulması, bu maddeye ilişkin Kararnameye aykırıdır. (Kararname değiştirilmek suretiyle, bedeli Türkiye'de hasılat kaydedilen yurt dışı taşımalarda 14 üncü madde kapsamına alınabilir.)

Ancak, bu taşımaların hizmet ihracı olarak KDV den istisna edilmesi olanağından söz edilmemiş olmasını doğru bulmuyoruz.

Dikkat edilirse bahsi geçen yazıda Bakanlık, yurtdışındaki iki nokta arasında yapılan taşımaları KDV kapsamı dışında görmek yerine, kapsam içinde kabul edip istisna uygulanmasının, yurtdışında ifa edilen tüm hizmetlerin vergiye tabi tutulmasını gerektireceğini, bunun Kanuna aykırı olduğunu ve yurt dışında hizmet ifa eden mükelleflerin aleyhine sonuç vereceğini ifade etmektedir.

Bu görüşlere katılmıyoruz. Zira yurt dışında hizmet ifa eden firma ilgili ülkede şube kurmuş yani söz konusu hizmetin hasılatını ve giderlerini Türkiye ile hiç ilgilendirmemişse bu hizmetin KDV kapsamı dışında olacağı kuşkusuzdur. **Şayet hizmete ilişkin hasılat ve giderler Türkiye'de kayda alınmışsa Türkiye'de üretilmiş bir hizmet var demektir. Bu hizmetten bir yabancı ülkede yararlanılması o hizmetin ihraç edildiği anlamına gelir. Nitekim yurt dışında yapılan mal teslimleri de KDV kapsamı dışındadır. Ancak bu mal Türkiye'den gitmiş ise kapsam dışı olmak yerine, kapsama girme ve ihracat istisnasına konu olma durumu ortaya çıkmaktadır.** Sonuç olarak Bakanlık, sorulan soruya ne cevap vermiş olursa olsun, şayet yurt dışında icra olunan hizmetin menşei, yani bu hizmete ilişkin giderlerin kaydedildiği ülke Türkiye ise bu hizmet Türkiye'de KDV ye tabidir ve ihraç edilmiş olduğu için KDV den müstesnadır. Başka bir anlatımla giderleri Türkiye'de kaydedilen bir hizmet yurt dışında icra edildiği gerekçesiyle zaten KDV kapsamı dışında tutulamaz.

BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ :

Maliye Bakanlığı bir hizmetin ihraç edilmiş hizmet sayılarak KDV Kanunu'nun 11/a maddesine göre, KDV den istisna edilebilmesi için, şu dört şartın bir arada mevcudiyetini aramaktadır. (26 no.lu KDV Genel Tebliği)

- Hizmet, yurt dışındaki müşteri için yapılmış olmalıdır :

+

+

Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezlerinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci veya bürosunun olması gerekmektedir. Mesela Almanya 'da yaşayan bir Türk 'e ait ev eşyasının İtalya'ya götürülmesi, Rusya ve Kazakistan'da iş yapan ve bu ülkelerde defter tutan Türk müteahhide ait iş makinasının söz konusu ülkeler arasında taşınması, bir Japon firmasına ait malların, Japonya'dan alınıp Dubaiye götürülmesi hallerinde hizmet yurt dışı müşteri için yapılmış olur.

- Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir :

Buradaki önemli husus hizmet bedelinin Türkiye'de faturaya bağlanması yani Türkiye'de hasılat kaydedilmesidir. Buradan, hizmetin Türkiye kaynaklı olduğu, Türkiyeden dışarıya doğru bir hizmet akışı bulunduğu anlaşılır. Mesela bir firma yurt dışında ki bir binanın restorasyonunu üstlenir ve o ülkede bu iş için şube kurarsa hizmet ihracından söz edilemez. Çünkü bu hizmetin bedeli Türkiye'de hasılat kaydedilmeyecektir. Ayrıca yapılan hizmete ilişkin fatura veya benzeri belgenin yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmesi zorunludur. Fatura veya benzeri belgenin bu şekilde düzenlenmiş olması çoğu halde yukarıdaki ilk şartın da sağlandığını gösterir.

- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır :

Hizmetten yurt dışında yararlanılma kavramı 26 ve 30 no.lu KDV Genel Tebliğlerinin (K) ve (A) bölümlerinde açıklanmıştır. Yurt dışındaki iki nokta arasında cereyan eden taşıma işlerinin hizmet olduğu ve bu hizmetten yurt dışında faydalandığı kuşkusuzdur.

- Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir :

Bu dördüncü şart da sağlanmışsa yani taşıma bedeli olan döviz Türkiye'ye getirilerek döviz alım belgesine bağlanmış veya Türkiye'de taşıyan adına açılmış döviz tevdiat hesabına yurt dışından havale edilmişse, taşıyan firma bu taşımayı hizmet ihracı olarak işleme tabi tutabilmelidir. (Faturayı güzergah belirterek KDV siz olarak düzenleyebilmeli, fatura tutarını KDV beyannamesinin 33 ve 7 nci satırlarında gösterebilmeli, bu taşımaya ait olarak yüklediği KDV leri indirebilmeli, indirimle gideremediği takdirde ve isterse beyannamenin 34 no.lu satırını doldurmak suretiyle iade talebinde bulunabilmelidir.)

Kambiyo mevzuatımıza göre, Türkiye'de mukim kişiler tarafından hizmet bedeli olarak elde edilen dövizler bu kişiler tarafından serbestçe tasarruf edilebilir. Yani söz konusu dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi mecburiyeti yoktur (32 sayılı Kararın 11 inci maddesi). Buna rağmen Maliye Bakanlığının, bir hizmetin ihraç edilmiş sayılması için döviz getirme şartını aramasının, bu hizmetin yurt dışına yönelik olduğuna dair karine elde etme amacını taşıdığı anlaşılmaktadır. (Maliye Bakanlığı 65 nolu Tebliği çıkararak mal ihracında döviz alım belgesi aramaktan vazgeçmiş, fakat hizmet ihracı bakımından döviz getirme şartını kaldırmamıştır.)

Görüldüğü gibi **yukarıdaki dört şartın mevcudiyeti, hizmetin KDV kapsamında olduğunu ancak bu hizmet ihraç edildiğinden ihracat istisnası uygulanacağını göstermeye yeterlidir.** (Hizmetin bilfiil yurt dışında icra edilmiş olması, istisna uygulanmasına engel değildir. Zaten nakliye hizmetinin yurt dışında icra edilmeksizin ihracı mümkün değildir.)

Bizim anlayışımız da 26 no.lu Tebliğde benimsenen görüşle aynı paraleldedir. Yani hizmetin fiziken icra edildiği yere bakılmaksızın ;

- Hizmete ilişkin hasılat ve giderler Türkiye'deki defterlerde yer almıyorsa, bu hizmetin kapsam dışı sayılması,
- Hizmete ilişkin hasılat ve giderler Türkiye'deki defterlerde yer alıyorsa, hizmet ihracına ilişkin diğer şartlar da mevcutsa bu hizmetin Türkiye kaynaklı olması nedeniyle prensip olarak KDV ye tabi bulunduğu fakat ihraç olduğu için KDV istisnası uygulanması

gerektiği bize göre kuşkusuzdur.

Bir hizmetin ihraç edilmiş sayılması için aranan dört şarttan biri olan, hizmet bedelinin döviz olarak

+

+

Türkiye'ye getirilmiş olması şartının duruma göre esnek şekilde uygulanması gerekir. Zaten döviz getirilmesi, hizmetin ihraç edilmiş olabilmesi için aranması gereken aslî bir şart olamaz. Olsa olsa hizmetin ihraç edildiğine dair bir emaredir. Emaredir diyoruz çünkü tek başına dövizin gelmesi, gerçekte hizmet ihraç edilmemiş bile olsa bir şekilde sağlanabilir. Bu nedenle mükellef döviz getirmemiş olmakla beraber, yurt dışına fatura veya benzeri belge düzenlemişse ve hizmetin ihraç edildiğini yani hizmetten yurt dışında faydalandığını bir şekilde ispat edebiliyorsa bu hizmetle ilgili olarak ihracat istisnası uygulayabilmelidir.

Nitekim, yurt dışındaki iki nokta arasında yapılan taşımalarda hizmetin yurt dışına yönelik olduğu, bu taşımaya ilişkin belgelerin ibraz edilmesi suretiyle, döviz getirmeye nazaran çok daha kuvvetli şekilde isbat edilebilmektedir.

Bu nedenle **yurt dışındaki müşteriler için, yine yurt dışındaki iki nokta arasında taşıma işi yapan Türk firmaları, bu taşımanın hizmet ihracı sayılması için aranan dördüncü şartın gerçekleştiğini ister döviz getirerek, isterse döviz gelmemiş olsa bile yurt dışında taşıma yaptıklarını gösteren belgeleri ibraz ederek tevsik edebilmelidirler.** (Bunun için Bakanlıkça Tebliğ çıkarılmak suretiyle yeni bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.)

6. TAŞIMANIN DIŞ PARKURA İSABET EDEN KISMI :

KDV Kanunu'nun 1 ve 7 nci maddelerine göre taşımacılık işlemlerinde, taşımanın Türkiye dışında cereyan eden kısmı KDV nin konusuna girmemektedir. Mesela malın Ankara'dan alınıp Kapıkule Gümrüğü'nden geçerek Berlin'e götürülmesi işleminde;

- Ankara-Kapıkule arasına (iç parkura) isabet eden kısım KDV kapsamındadır ve 14 üncü maddeye göre KDV den müstesnadır.
- Kapıkule-Berlin arasına (dış parkura) isabet eden kısım KDV kapsamı dışındadır.

KDV Kanunu hükümleri tam olarak uygulanmak istendiğinde, KDV yüklenimlerinin iç parkura isabet eden kısmının indirilmesi ve gerektiğinde iadesi, dış parkura isabet eden kısmının ise indirilmemesi veya (daha önce indirilmişse) indirim iptaline tabi tutulması gerekmektedir. Bunun ne kadar güç olduğu açıktır. Hatta aynı mantaliteye göre, sürekli olarak ve münhasıran Mersin-Tripoli arasında sefer yapan bir firmanın hiç KDV indirimi yapmaması ve dolayısıyla böyle bir firmanın hiç KDV iadesi talep etmemesi gerekir. Fakat tatbikatta iç parkur-dış parkur ayrımı üzerinde hiç durulmaksızın indirim ve iade işlemleri yapılmaktadır. Bu tatbikat 14 üncü maddeye uygundur. 14 üncü madde ile çelişen ve tatbik kabiliyeti olmayan 7 nci maddenin yürürlükten kaldırılması gerekir.

7. YURTDIŞINA ÇIKACAK EŞYAYI TAŞIYAN ARAÇLARA SINIR KAPISINDA KDV'SİZ VE ÖTV'SİZ YAKIT VERİLMESİ İMKANI :

5493 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesine yukarıdaki 3 no.lu bent eklenmiştir.

Buna paralel olarak yine 5493 sayılı Kanun'la Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

"MADDE 7/A – Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, 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 teslimi vergiden müstesnadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulamaya yetkilidir."

+

+

Böylelikle sağlanan KDV'siz ve ÖTV'siz yakıt alabilme imkanının hangi gümrük kapılarında uygulanacağı hakkında çıkarılan 2006/10784 sayılı Kararname ile (R.G. 4.8.2006 – 26249) ;

Ambarlı,
Pendik,
İpsala,
Tekirdağ,
Kapıkule ve
Hamzabeyli
Çeşme (2006/1167 sayılı Kararname ile eklenmiştir)
Gürbulak (2007/12574 sayılı Kararname ile eklenmiştir)

sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda, yukarıdaki maddeler kapsamında ÖTV'siz ve KDV'siz yakıt verilebileceği hükme bağlanmıştır.

100 no.lu KDV Genel Tebliği'nin A bölümü ile, yukarıdaki gümrük kapılarında ihraç malı taşıyan araçlara KDV'siz olarak yapılacak motorin teslimlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup, Tebliğin ilgili bölümü aşağıdadır :

“A - İHRAÇ MALI TAŞIYAN ARAÇLARA YAPILACAK MOTORİN TESLİMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

Katma Değer Vergisi Kanununun 14 üncü maddesine 5493 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 3 numaralı fıkra eklenerek; 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 teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiş, istisnanın uygulamasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Öte yandan, Bakanlar Kurulu tarafından bu hükme dayanılarak, 26/6/2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Kararname ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanması kararlaştırılmıştır.

Madde hükmünün Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

5493 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa 7/A maddesi eklenerek özel tüketim vergisi bakımından da benzer bir istisna hükmü getirilmiş ve istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

İstisna kapsamına, yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir.

+

+

Bayilerin bu kapsamdaki teslimleri dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisinin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde, aşağıda belirtilen belgelerin ibrazı şartıyla, mal ihracına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde mükellefin talebine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Nakden veya mahsuben iade talep eden mükellefler vergi dairesine bir dilekçe() ile başvuracaklardır. Bu dilekçeye;*

- 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekindeki "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu"nın bir örneği,
- İstisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya listesi ile istisna kapsamında teslim edilen malların alış faturalarının fotokopisi veya listesi,
- İstisna kapsamında teslim edilen malın bünyesine giren vergi miktarını gösterir tablo,
- İstisna kapsamında teslimin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi,

eklenecektir.

Bayiler tarafından bu istisna 1 No.lu KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" başlıklı 8 numaralı tablosunda 350 kodlu satır açılmak suretiyle beyan edilecektir. "

()Bu talep,429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2B) nolu ekinde yer alan matbu dilekçe formu ile talep edilecektir. Söz konusu talep dilekçesinde iade talebi 4 nolu tablonun 12. Satırında yer alan 315 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.*

+