

Duyuru Tarihi : 24.09.2007  
Duyuru No : DUYURU/2007-138  
Yayımlandığı Yer : MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ /TEMmuz-AĞUSTOS 2007/SAYI : 82, SAYFA : 119-130

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**  
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

## DENİZ VE HAVA TAŞIMA ARAÇLARI İÇİN YAPILAN HİZMETLERDE KDV İSTİSNASININ KAPSAMI VE TAŞERONLARIN DURUMU (KDV Md:13/b)

### 1. GENEL AÇIKLAMA VE BU İSTİSNAYA YÖNELİK DEĞİŞİKLİKLER :

KDV Kanunu'ndaki 13 üncü maddenin (b) bendi hükmü, 3174 sayılı Kanunla değiştirilmiştir.

Bendin eski hali şöyle idi:

*"Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından yapılan hizmetler"*

Değişiklikten sonraki (halen yürürlükte bulunan) hüküm ise şöyledir:

***"Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler"***

Görüldüğü gibi, 13/b kapsamındaki işlemler sadece HİZMET şeklindeki işlemlerdir.

Bu nedenle deniz ve hava taşıtlarına YAKIT, YAĞ, KUMANYA, SU ve sair mallar verilmesi mal teslimi olduğundan, hizmetleri konu alan 13/b kapsamına girmez.

Bu istisna ile ilgili mevzuat niteliğindeki idari açıklamalar 15, 87, 88 ve 93 no.lu KDV Genel Tebliği ile 9 no.lu KDV Sirkülerindedir.

3174 Sayılı Kanun'un gerekçesinde bu değişiklikle ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir:

*"3065 Sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin (b) bendi "deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava işletmeleri tarafından yapılan hizmetler"i istisna kapsamına almaktadır. İstisnanın amacı bu araçların seyrüseferine dair bazı hizmetleri vergi dışında tutmaktır. Ancak bent hükmünün ifade ediliş şekli, istisnanın sadece liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından ifa edilen hizmetlere münhasır olduğu intibainı uyandırmaktadır. Niteliği aynı olan hizmetlerin farklı kişi veya kuruluşlar tarafından ifa edilmesinin istisnanın kapsamı bakımından önem taşıması gerektiği açıktır. Bu bakımdan uygulamada tereddütlere yol açan ve bent hükmü ile getirilmesi düşünülen uygulamayı yeterince ifade etmeyen bendin değiştirilmesine gerek duyulmuştur."*

(b) bendindeki bu değişiklik iki önemli sonuç doğurmuştur:

- Değişiklikten sonra, sadece liman işletmeleri değil, tüm mükellefler bu bent uyarınca istisna uygulayabilir hale gelmişlerdir.
- (b) bendinde yer almamakla beraber, gerekçedeki "*araçların seyrüseferine dair*" tabiri uygulamada, istisna şartı olarak algılanmış, hangi hizmetin seyrüsefere dair olduğu hangi hizmetin seyrüsefere dair olmadığı sorularının ortaya çıkmasına, böylelikle sonu gelmez bir tartışma ve ihtilaf ortamının doğmasına yol açılmıştır. (Hernekadar seyrüsefer tabiri, daha önce yayınlanan 1 nolu KDV Genel Tebliği'nde de geçmekte ise de, bu tabirin 3174 Sayılı Kanun'un gerekçesinde yer alması seyrüsefer kelimesinin tekrar gündeme gelmesine, ısrarla üzerinde durulmasına yol açmıştır.)

Deniz veya hava taşıma aracının Türk bayraklı (Türkiye tescilli) olup olmamasının bu istisnanın uygulamasını etkilemediğini vurgulamakta yarar görüyoruz.

Aşağıdaki bölümlerde, başta "*seyrüsefer*" meselesi olmak üzere (b) bendi hükmünün açıklanmasına çalışılmıştır.

Seyrüsefer konusuna (istisnanın kapsamına) geçmeden önce, bu bent hükmünün, 5035 sayılı Kanunla 2.1.2004 den itibaren 17 nci maddenin 4/1 bendine taşındığını (böylelikle kısmi istisna haline geldiğini) daha sonra 5228 sayılı Kanunla 1.8.2004 den itibaren tekrar aynı yerine geri getirildiğini, böylelikle yeniden tam istisna haline dönüştüğünü hatırlatmak isteriz. 93 No.lu KDV Tebliğinin 1.1. no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

*"1.1. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna:*

*Katma Değer Vergisi Kanununun 5035 sayılı Kanunla değişik 17/4-ı maddesinde yer alan "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler"e ilişkin istisna hükmü, 5228 sayılı Kanunla 13 üncü maddenin (b) bendi olarak düzenlenmiştir.*

*Bu düzenleme sonucunda liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçları için ifa edilen hizmetler tam istisna kapsamında işlem görecektir. İstisna kapsamına yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler ile araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.*

*İstisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Teblięinde yer alan İhracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.*

*İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye yüklenilen katma değer vergisi tablosu ile indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi eklenecektir."*

## **2. HİZMETİN DENİZ VE HAVA TAŞIMA ARAÇLARININ SEYRÜSEFERİNE İLİŞKİN OLMASI ŞARTI :**

Yukarıda açıklandığı gibi istisna, deniz taşıt aracının veya hava taşıt aracının seyrüseferine ilişkin olmak şartıyla uygulanmaktadır. Yolcu veya yük ile ilgili hizmetler

istisna kapsamı dışında tutulmaktadır. Keza karayolu ve demiryolu taşıt araçlarına yönelik hizmetler 13 üncü maddeye göre istisna edilemez.

Muhtelif muktezalarda, deniz ve hava taşıma araçlarının seyrüseferine ilişkin olduğu ve istisna kapsamına girdiği belirtilen hizmet türleri şunlardır:

- Geminin tonajına göre belirlenen (tarifeye tabi) acentelik komisyonu
- Polis, sağlık memuru, gemi personeli gibi kimselerin açıkta demirleyen gemiye götürülüp getirilmesi,
- Gemi ile ilgili parça ve malzemenin gemiye götürülüp getirilmesi,
- Personel için gemiye kumanya taşınması,
- Gemi çöpünün dökülmesi,
- Palamar (çekek), kılavuzluk, römorkör, servis motoru hizmetleri,
- Geminin limana uğramasının sağlanması ve liman hizmetleri,
- Kurtarma, yüzdürme, rıhtıma veya açığa çekme işleri,
- İşgaliye, liman, fener, sağlık hizmetleri
- Vapur donatanları derneği ücretleri,
- Kaptan vekalet yazısının tercümesi ve Noterce onayı,
- Radar ve sair haberleşme hizmetleri,
- Temizlik hizmetleri, gemiye yönelik surveyörlük,
- Deniz veya hava aracına yönelik soğutma, ısıtma, havalandırma hizmetleri,
- Yangın söndürme,
- Gümrük, polis, konsolosluk ve diğer resmi dairelerde muamele yaptırılması,
- Fios-Liner ve nezaret hizmetleri,
- Yola elverişlilik belgesi verilmesi, faal gemiler için yapılan klaslama hizmeti,
- Primaj, koruyucu acentalık, gözetim,
- Stevedaring (elleçleme),
- Formen, puantör nezaret hizmetleri,
- Muhaberat,
- Hava meydanlarında yapılan yer hizmetleri.

Yukarıdaki örneklere benzeyen, gemi veya uçağın hal ve hareketi ile ilgili sair hizmetler de 13 üncü maddenin (b) bendi uyarınca KDV den müstesnadır. (Maliye Bakanlığı'nın 14.04.1999 tarih ve 216 sayılı muktezası.)

Dikkat edilirse, 13/b maddesinde “.... *liman ve hava meydanlarında*....” tabiri var ise de, uygulamada hizmetin deniz ve hava taşıma aracına yönelik olması yeterli görülmekte, yukarıdaki listede yer alan bazı hizmet türlerinde (mesela karaya oturmuş bir geminin kurtarılması hizmetinde) olduğu gibi liman veya meydan dışında cereyan eden hizmetler de istisnadan yararlandırılmaktadır. (Bu tabirin yürürlükten kaldırılması gerekir.)

Maliye Bakanlığı uzun süre, aksi yöndeki Danıştay kararlarına rağmen, deniz veya hava taşıtının yüküne ve yolcusuna yönelik yükleme ve boşaltma hizmetlerini seyrüseferle ilgili saymamış ve bunlar için istisna uygulatmamıştır.

Nihayet Bakanlık, 87 no.lu Tebliğle, 15 no.lu Tebliğin B/1 bölümünü şu şekilde değiştirmiştir :

“1. Katma Değer Vergisi Kanununun 13/b maddesiyle deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

İstisna kapsamına, yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere, araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir.

*Bu hizmetlerin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.”*

88 no.lu Tebliğde ise şu açıklamalara yer verilmiştir :

*“..... daha önce yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler için istisna uygulanamayacağı gerekçesiyle yapılan her türlü tarhiyata ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilaftan vazgeçilmesi, yaratılmış ihtilaflarla ilgili olarak Bakanlığımız veya vergi daireleri aleyhine verilmiş yargı kararı bulunması halinde bu kararların bir üst mercide dava konusu yapılmaması uygun görülmüştür.”*

Gemi ve uçaklara yönelik hizmetlerin seyrüsefere ilişkin olan-olmayan şeklinde ayırımı tabi tutulmasını uygun bulmuyoruz. Başka bir anlatımla, gemiye, uçağa yolcuya ve yüke yönelik tüm hizmetlerin istisna kapsamında olması gerektiğini düşünüyoruz.

Çünkü;

Hernekadar 3174 Sayılı Kanun'un gerekçesinde "seyrüsefer" tabirine yer verilmiş ise de madde metnine yansımamış olan böyle bir unsurun istisna şartı olarak dikkate alınması doğru değildir.

Gemi ve uçak, yolcusuyla ve yüküyle bir anlam ifade eder. Yolcuyu ve yükü bu araçların işletilmesinde gündem dışı tutmak mümkün değildir.

3065 Sayılı Kanun'un gerekçesine göre (b) bendinin konuluş amacı deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesi, teşviki ve dış rekabete tahammül edebilir duruma getirilmesidir. Taşıt araçlarının yegâne gelir kaynağı ve varlık nedeni yolcu ve yük olduğuna göre yolcuya ve yüke yönelik hizmetlerin kapsam dışında tutulması, hükmün konuluşundaki amaca aykırı düşer.

İstisna uygulamasında hizmetin seyrüsefere ilişkin olmasının şart koşulması, deniz ve hava taşıtlarına yönelik hizmetlerin seyrüsefere ilişkin olan ve olmayan şeklinde ayırımı tabi tutulması zarureti doğurmuş, araç, yolcu ve yük arasındaki sıkı bağlantı nedeniyle bu ayırımın yapılmasında güçlüklerle, çelişkili uygulamalarla, belirsizlik ve ihtilaflarla karşılaşmıştır. Mesela gemi mürettebatının rıhtımla gemi arasında taşınması istisna kapsamında görülürken yolcuların taşınması kapsam dışı tutulmaktadır. Böyle bir ayırım, taşıma işi yapanın taşıdığı insanların personel mi yoksa yolcu mu olduğunu tesbit ve isbat etmesini gerektirir. Aynı araçla hem yolcu hem de mürettebatın taşınması halinde ne yapılacağı ise meçhuldür. Gemi çöpünün alınması istisna kapsamında görülmektedir. Bir yolcu gemisinde, çöpün ekseri kısmının yolcular tarafından atılması karşısında istisna nasıl uygulanacaktır? Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere seyrüsefere ilişkin olma şartı ve bu şartın isabetsiz yorumu, çözümü imkansız uygulama sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bize göre faal halde bulunan gemi uçaklara ve de bunların, mürettebatına, yüküne veya yolcusuna yönelik tüm hizmetler istisna kapsamındadır. Gemi veya uçağın herhangi bir nedenle geçici olarak sefer yapmaksızın beklediği süre boyunca ihtiyaç gösterdiği hizmetler de seyrüsefere yöneliktir. Çünkü gemi uçağın seyrüsefere hazır halde tutulması için yapılan hizmetler de, gelecekte yapılacak seyrüseferlerle ilgilidir. Ancak gemi ve uçak tamamen seferden çekilerek, sicilden terkin edilmişse seyrüseferle ilgisi kopmuştur.

Zaten bu duruma düşmüş bir gemi veya uçak, taşıt vasfını kaybetmiş ve hurda niteliği kazanmıştır. Dolayısıyla hurdaya ayrılmış bir gemi veya uçağın sökülmesi hizmeti KDV kapsamına giriyorsa, bu hizmet 13/b maddesi uyarınca istisna edilemez. (Başka maddelere göre KDV karşısındaki durumu değişik olabilir.)

### 3. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN ve GİRMEYEN HİZMETLER (9 nolu KDV Sirküleri) :

9 no.lu KDV Sirkülerinde, istisna kapsamına giren ve girmeyen hizmetler ayrıntılı olarak sıralanmıştır. (Her ne kadar bu Sirküler istisna hükmünün 17/4-ı bendine taşındığı dönemde çıkarmış ise de istisna metni aynı kaldığı için Sirkülerdeki belirlemeler, hükmün tekrar 13/b bendine taşınmasından sonra da geçerliliğini korumuştur.)

9 no.lu KDV Sirkülerinin ilgili bölümü şöyledir :

“ .....

#### a) İstisna Kapsamına Giren Hizmetler:

**Tahmil ve Tahliye:** Yükün (genel kargo, dökme yük, sıvı yük, konteyner, araç v.b) gemi ambarı, tankı veya güvertesinden liman sahasına alınması veya gemiye yüklenilmesi için verilen hizmetler.

**Yükün Shiftingi (Yükün Aktarılması):** Müşteri, acente veya armatörden herhangi birinin talebi ile konteyner veya diğer yüklerin gemi üzerinden karaya, karadan gemiye yer değiştirmesi hizmeti.

**Limbo:** Konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye veya şat, duba veya benzeri yüzer vasıtalarla aktarma hizmeti.

**Vinç Hizmeti:** Limanda kendi imkanları ile konteyner veya diğer yüklerin tahmil tahliyesini yapan üçüncü şahıslara veya doğrudan yüke verilen vinç hizmeti.

**Lashing (Kilitleme ve Bağlama):** Gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabitlenme malzemesi ile bağlanması hizmeti.

**Unlashing (Kilit ve Bağ çözme):** Gemiden tahliye edilecek konteyner ve diğer yüklerin birbirlerine ve/veya gemilere bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çıkarılması hizmeti.

**Nezaret Hizmeti:** Konteyner ve diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen gözetim hizmeti.

**Ambar Kapağı Açma/Kapama Hizmeti:** Tahmil, tahliye yapılabilmesi için gemi ambar kapaklarının vinç marifetiyle açılması, gerekli hallerde iskele veya rıhtımda istiflenmesi ve kapatılması hizmeti.

**Gemi İşgaliye:** Geminin tahmil, tahliye ve diğer operasyonlar amacıyla iskele, rıhtım veya demirleme sahalarında bağlı kalması esnasındaki barınma işgaliye ücreti.

**Gemi Fuzuli İşgaliye Hizmeti:** Gemilerin; iskele, rıhtım, demirleme sahaları gibi yerleri hizmet bitiminden sonra veya işletmenin izni olmaksızın fuzuli olarak işgal etmelerinin ücreti.

**Gemi Shiftingi (Gemi Aktarma):** Geminin rıhtım veya iskele üzerinde kendi imkanlar ve/veya römorkör, pilot yardımı ile yer değiştirilmesi hizmeti.

**Gemilerin Atıklarının Alınması:** İşletmeye ait rıhtım ve iskelelere yanaşan liman içindeki demirleme sahasına demirleyen gemilerin katı ve/veya sıvı atıklarının alınması hizmeti.

**Tekrar Sevk Konteynerler (Transit):** Hizmete başlamadan önce beyan edilmesi koşuluyla, limana denizyoluyla gelip herhangi bir manipülasyona tabi tutulmaksızın tekrar denizyolu ile aynı limandan gidecek olan konteynerlere ait ücretler.

**b) İstisna Kapsamına Girmeyip Vergiye Tabi Olan Hizmetler:**

**Konteyner İçi Lashing/Unlashing (Bağlama/Çözme) Hizmeti:** Konteynerlerin içine konulan yüklerin bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması (lashing), bağlı yüklerin bağlama sabitleme malzemelerinin çözülmesi (unlashing) hizmeti.

**Ardiye:** Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetler.

**Terminal Hizmeti:** Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmeti.

**Konteyner Dolum Hizmeti:** Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde doldurulması hizmeti.

**Konteyner Boşaltma Hizmeti:** Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde boşaltılması hizmeti.

**Konteyner İçi Aktarma Hizmeti:** Saha içinde yükün bir konteynerin içinden diğer konteynerin içine aktarılması hizmeti.

**Konteyner Tam Tespit Hizmeti:** İthal veya ihraç edilmek üzere, saha içinde bulunan konteynerin gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine beyana ve gerekli evsafa uygunluğunun denetlenmesi için insan gücü veya yükleme boşaltma ekipmanları kullanılarak komple boşaltımı ve dolumu hizmeti.

**Konteyner Muayene/Numune Alma Hizmeti:** Saha içinde bulunan konteynerin, gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine kapağının açılması, muayene edilmesi ve yükten numune alınması hizmeti.

**Konteyner Tamir Hizmeti:** Hasarlı konteynerin acentenin veya yük sahibinin talimatı ile tamir edilmesi hizmeti.

**Konteynere Elektrik Verilmesi:** İçinde barındırılan yükün özelliği gereği soğutma tertibatı bulunan özel konteynerler için sahada ardiye süresi içinde elektrik enerjisi verilmesi bir teslim niteliği olduğundan istisna kapsamına girmemektedir.

**Konteyner Temizleme (Yıkama-Kurutma):** Konteynerin içinin temizlenmesi için verilen hizmetler.

**Konteyner Nakliye Hizmeti:** Konteynerin bir yerden bir yere taşınması hizmeti.

**Tartı Hizmeti:** Konteyner veya diğer yüklerin kantar marifetiyle tartılması hizmeti.”

Yukarıda, istisna kapsamına girmedığı ileri sürülen hizmetlerin tamamı, istisnaya girip girmedığı yönünden tartışmaya açıktır. Bize göre konteyner, gerek suda gerekse hava yoluyla yapılan taşımada, deniz veya hava taşıtının önemli bir unsuru olup gemi konteynerine gemi gözüyle, uçak konteynerine uçak gözüyle bakılmalı, bu konteynerlere yönelik tüm hizmetler aynen gemiye veya uçağa verilen hizmetler gibi, 13/b uyarınca KDV den istisna edilmelidir.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 19.7.2004 tarih ve 4807 sayılı muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir:

*"...liman ve hava meydanlarında doğrudan gemiye veya gemiye yükleme ve boşaltma ile ilgili olmak şartıyla **yüke ve yolcuya verilen yükleme, boşaltma, gözetim, nezaret, formen, puantör, fio, konşimento ve ordino hizmetleri** katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ancak bu hizmetler liman sahasında da olsa henüz gemiye yüklenme aşamasına gelmemiş konteynerlere verilmesi halinde vergiye tabi olacaktır.*

*Yine, yabancı gemilerin Türk limanlarına uğramaları ve boğazlardan transit geçişleri dolayısıyla verilecek **acentalık, koruyucu acentalık, komisyon, primaj, gözetim, formen, puantör, nezaret, muhaberat hizmetleri** de yukarıda belirtilen şartların taşınması halinde katma değer vergisinden istisna olacaktır."*

Bu muktezadaki görüşlere genel olarak katılıyoruz. Fakat yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bizim görüşümüz konteynerlerin gemi gibi muamele görmesi gerektiği, bu nedenle gemi ve uçak konteynerlerine yönelik her türlü hizmetin 13. madde kapsamında istisna olması gerektiği yönündedir.

Yukarıda belirttiğimiz istisna (Md.13/b), TİCARİ – ÖZEL ; YERLİ – YABANCI AYIRIMI YAPILMAKSIZIN, gezi ve sportif amaçlı olanlar da dahil olmak üzere tüm deniz ve hava taşıtları için uygulanmaktadır.

Yukarıdaki 9 no.lu Sirkülerde 13-b kapsamında KDV'den müstesna olmadığı belirtilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri, gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri veya gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda yapılmak kaydıyla, 17 nci maddenin 4-o bendi uyarınca KDV'den istisna edilmektedir. (Bu konuda [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sahifemizdeki elektronik kitabımızın 17 nci madde ile ilgili bölümüne bakınız.)

#### 4. YAT LİMANI İŞLETMECİLİĞİ ÇERÇEVESİNDE VERİLEN İSTİSNA KAPSAMINDAKİ HİZMETLER :

Maliye Bakanlığı'nca verilen 04.05.2001 tarih ve 24621 sayılı muktezada, yat limanı işletmeciliği çerçevesinde verilen aşağıdaki hizmetlerin 13/b kapsamındaki istisna olacağı belirtilmiştir.

- Liman haricinde teslim alma/teslim etme (delivery),
- Teknelerin etrafında sundurma kurulması/hangara alma,
- Teknelere denizde yardım hizmeti,
- Teknelerin bakım ve tutumda bulundukları süre içindeki periyodik denetimi,
- Teknelerin çekilmesi (Römorkaj),
- Teknelere havalandırma hizmeti,
- Deneme seyri,
- Teknelerin tüm unsurlarının olağan işlerliğinin ve durumun denetimi veya raporlanması,
- Fırtınadan ve sair dış etkenlerden koruma ve emniyet altında tutma,
- Teknenin kullanım dışı kalacağı süreye uygun olarak hazırlanması/ depolanması (decommissioning),

- Teknelerin karada aktarımı ve askıda tutulması,
- Periyodik denetleme ve seyrüsefere hazır hale getirme (comissioning),
- Nakliye aracına yükleme ve indirme,
- Arıza teşhisi koymak,

**5. TAŞERON FİRMALARCA YAPILAN HİZMETLERİN İSTİSNA KAPSAMINA GİRMEYECEĞİ GÖRÜŞÜNÜ İÇEREN ve KATILMADIĞIMIZ BİR MUKTEZA :**

Yukarıda açıkladığımız gibi Maliye İdaresi gemi ve uçaklara, taşınacak nesnelerin YÜKLENMESİ ve gemi yahut uçak ile getirilmiş nesnelerin BOŞALTILMASI hizmetlerini uzun süre ve bize göre haksız yere istisna kapsamı dışında tutmuş, daha sonra görüş değiştirerek aynı hizmetlerin KDV istisnasına girdiğini kabul etmiştir.

Maliye İdaresi, verdiği bir mukteza ile yine Kanuna, Kanunun gerekçesine, hatta kendi çıkardığı tebliğlere aykırı düşen, kabul edilemez bir görüş ortaya atmıştır.

09.10.2006 tarih 8054 numaralı olarak İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı'nca verilmiş muktezanın metni şöyledir:

*“3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin (b) bendi ile; deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır.*

*Konu ile ilgili olarak yayımlanan 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin B. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler ve Teslimler başlıklı bölümünde;*

*1. “Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13/b maddesiyle deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu hükümlere göre söz konusu istisna, seyfüsefere ilişkin olmak üzere liman ve hava meydanlarında araçlar için ifa edilen her türlü hizmeti kapsamaktadır. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesi istisnanın uygulanmasına engel olmayacaktır.” denilmektedir.*

*Buna göre; şirketiniz tarafından Adana – Ceyhan ve Samsun – Tekkeköy Limanlarında araçlara tahmil – tahliye hizmeti veren .....A.Ş.’nin alt taşeronu olarak vermiş olduğunuz hizmetler Kanunun 13/b maddesi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV’den istisna olması mümkün bulunmakta olup, genel oranda KDV’ne tabi olacaktır.*

*Diğer taraftan, bu hizmetlerinizle ilgili yüklenilen KDV indirim konusu yapılacağından, iadesinin mümkün olmayacağı tabiidir. “*

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, KDV Kanunu’nun 13/b kapsamındaki bir hizmetin KDV’den istisna edilebilmesi için HİZMET FATURASININ GEMİ (veya uçak) İŞLETMESİNE HİTABEN DÜZENLENMİŞ OLMASINI ŞART KOŞMAKTA, YANİ TAŞERON KONUMUNDAKİ KİŞİLERE İSTİSNA HAKKI VERMEMEKTEDİR.

Gelir İdaresi Başkanlığı yetkililerinin de İstanbul Maliye Teşkilatının bu görüşünü benimsediklerini şifahen ifade etmiş olmaları, yeni bir mevzuata aykırı idari yorum karşısında olduğumuzu göstermektedir.

Bu muktezaya katılamıyoruz.



Çünkü mukteza muhatabı olan taşıeronun yükleme-boşaltma hizmeti gemiye yöneliktir ve gerek yasa hükmüne ve gerekçesine, gerek 87 no.lu KDV Tebliğine ve 9 nolu KDV Sirkülerine, gerekse Danıştay Kararlarına göre, istisna kapsamına girmektedir. Yasada istisnadan faydalanabilmek için fatura muhatabının gemi işletmesi olması gerektiğine dair bir hüküm bulunmadığına göre bu muktezanın da yasal dayanağı yoktur.

Katma değer vergisi bir işlem vergisi türü olduğundan, kapsama girme açısından işlemi kimin yaptığı ve yaptırının kim olduğunun önemi yoktur. Aynı şekilde bir işlemin istisna kapsamına girip girmediği yönünden de, özel bir belirleme olmadığı sürece sadece işlemin niteliğine bakılır. İşlemi yapanın ve yaptırının kimliği önem arz etmez.

Madde metnindeki “*Deniz ve hava taşıma araçları için .....*” ibaresini, “*Deniz ve hava araçlarını işletenlere yönelik olarak*” şeklinde anlamak hatalı bir yorumdur.

Eskiden istisna uygulama hakkı sadece liman işletmecileri tarafından kullanılabilmekteydi. Sonradan (3174 sayılı Kanun ile) bent metni değiştirilerek bu hizmetleri yapanın kimliğine bakılmaksızın istisna uygulanması öngörülmüştür. Yukarıda metnini verdiğimiz muktezanın muhatabı mükellef de gemilere yükleme veya gemilerden boşaltma işi yaptığına göre, istisnadan faydalandırılmaması için sebep yoktur.

Nitekim İzmir’de, liman işletmesinin taşıeronu olarak deniz taşıma araçlarına yükleme ve bu araçlardan yük indirme işleri yapan, öteden beri KDV istisnası uygulayıp, KDV iadesi alan bir firmanın yeni bir iade talebinin reddedilmesi üzerine açılan davada Vergi Mahkemesi davacı lehine karar vermiş ve karar metninde şu açıklamalarda bulunmuştur :

“.....

*Olayda, davacı şirketin limanda deniz taşıma araçları için hizmet sunduğu tartışmasızdır.*

*Bu durumda, Kanun maddesinde aranan koşulları taşıdığı tartışmasız olan davacı şirketin bu istisna hükmünden yararlandırılmamasına yönelik davalı idare işleminde hukuka uyumluluk bulunmamaktadır.*

.....”

(İzmir 2. Vergi Mahkemesi’nin 30.5.2007 tarih ve E:2007/252, K:2007/516 sayılı kararı.)

Keza Danıştay’ın da KDV Kanunu’nun 13/b maddesi kapsamındaki işlerde KDV istisnasının uygulanabilmesi için bu işleri yapanların liman işletmesi olması gerekmediği, “.... *liman ve hava meydanı işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği.....*” gerekçesine dayanan kararları bulunmaktadır. (Danıştay 7. Dairesinin 04.11.2002 tarih E:2000/8227 – K: 2002/3448 ; Danıştay 9. Dairesinin 28.12.1994 tarih E:1994/2636 – K:1994/5419 sayılı kararları örnek olarak zikredilebilir.)

KDV uygulamasında istisna kapsamına giren işi fiilen yapan firma faturasını KDV siz olarak keseceği gibi, bu hizmeti satın alıp başkasına satan firma da KDV siz fatura keser. Çünkü her iki faturanın içeriği de istisna kapsamındaki işlemdir (11 No.lu KDV Genel Tebliğinin B Bölümü)

**ÖRNEK :**

Bir liman işletmesi, limana gelmiş olana gemideki yükün boşaltılması işini 100.000 YTL bedel mukabilinde üstlenmiş ve bu işi 80.000 YTL bedel ödeyerek bir tahmil-tahliye taşeronuna yaptırmışsa faturalar şöyle düzenlenmelidir :

Taşeronun Faturası	Liman İşletmesinin Faturası
→	→
80.000 YTL (KDV siz)	100.000 YTL (KDV siz)

Maliye İdaresi, bu örnekteki taşeron faturasının KDV li olmasını istemekte olup bu tutum hatalıdır. Örneğimizdeki taşeron, Maliye İdaresine ters düşmemek için KDV li fatura keserse, liman işletmesi bu KDV yi indirebilir, indirimle gideremezse iade alabilir. (KDV Kanunu Md:32)

**6. SONUÇ :**

KDV Kanunu'nun 13/b maddesi hükmü deniz ve hava taşıma araçları için yapılan hizmetleri kapsamaktadır.

Bu istisnanın deniz ve hava taşımacılığı ile ilgili her türlü hizmeti kapsadığının, hizmeti yapanın veya yaptıranın kim olduğunun önem taşımadığının, deniz ve hava taşıtlarına ait konteynerlere yönelik her türlü hizmetin de deniz veya hava taşıtına yönelik olduğunun kabulü gerekir.

Maliye İdaresi'nin kapsam konusunda öteden beri yasaya aykırı olarak yaptığı kısıtlayıcı yorumlarından vazgeçmesinin isabetli olacağı görüşündeyiz. Özellikle 9 nolu KDV Sirkülerinin (b) bölümünün ve yukarıdaki 4 no.lu bölümde belirttiğimiz muktezanın bu anlayışla yeniden ele alınmasına ihtiyaç vardır.