

+

İKİNCİ BÖLÜM
Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

MADDE 13 : ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA

MADDE METNİ :

" Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna:

(3174 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen madde) Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

- a) (4108 sayılı Kanunun 33'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük: 2.6.1995) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük: 25.02.2011)çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler
- b) (5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle yeniden düzenlenen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,
- c) (5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31.7.2004) Altın, gümüş ve platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler (5615 sayılı Kanunla eklenen ibare. Yürürlük : 4.4.2007)ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattı ile taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler.
- d) (4369 sayılı Kanunun 59'uncu maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 01.08.1998) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcından, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).
- e) (5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 1.8.2004 5538 sayılı Kanun'un 8 inci maddesiyle değişen şekli Yürürlük : 12.7.2006) Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,

+

+

- f) (5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 1.8.2004) *Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler.*

(5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 31.7.2004) *Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

- g) (5904 sayılı Kanun'un 12'inci maddesi ile eklenen bent. Yürürlük 3.7.2009) *6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi,*

- ğ) (5904 sayılı Kanun'un 12'inci maddesi ile eklenen bent. Yürürlük 3.7.2009) *5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.*

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	VI-B
15	A,B
16	-
19	C
23	D
26	M
28	B-C
36	B
37	E
38	A-I
39	II
44	A
48	A
59	B, C
65	I
69	1
72	3
74	2
81	4
82	2.3.1
84	III ve IV-2
87	A,B
88	C
89	C-D
93	-
95	6
96	3
99	2

+

+

107	E-1
112	1 ve 2
113	A-2;C;G/1;G/4
116	1 ve 5

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

13 üncü madde hükmü, 3174, 3297, 4008, 4108, 4369, 5035, 5228 ve 6111 sayılı Kanunlarla değişikliğe uğrayarak bugünkü şeklini almıştır.

Bilindiği üzere KDV istisnaları, indirim ve iade hakkı doğuran ve doğurmayan istisnalar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İndirim ve iade hakkı doğuran başlıca istisnalar KDV Kanunu'nun;

- 11 inci maddesindeki ihracat istisnası
- konumuz olan 13 üncü maddesindeki istisnalar,
- 14 üncü maddesindeki yurt dışı taşımacılık istisnası,
- ve 15 inci maddesindeki diplomatik istisnadır.

Konumuz olan 13 üncü madde ile ilgili olarak yüklenilen KDV ler indirilir. İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği ayda bu teslim ve hizmetler için yüklenilmiş olup indirimle giderilmemiş bulunan KDV tutarlarının iadesi istenebilir. (Aynı esaslar 11, 14, ve 15 inci maddeler açısından da geçerlidir. Buna mukabil KDV Kanunu'nun 16 ncı ve 17 nci maddesindeki istisnalar ile geçici maddelerinde yazılı istisnalarla ilgili KDV yüklenimleri bazı özellikli bentler dışında prensip olarak gider veya maliyet olarak dikkate alınır, indirilemez ve iadesi istenemez.)

1. DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARININ, YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN TESLİMİ, İNŞA ETTİRİLMESİ, BU ARAÇLARIN İMAL VEYA İNŞAASINA YÖNELİK TESLİM VE HİZMETLER İLE SÖZ KONUSU ARAÇLARIN TADİL, ONARIM VE BAKIM HİZMETLERİ (13/a) :

1.1. 48 no.lu KDV Genel Tebliği :

Söz konusu istisna hakkında önemli açıklama ve düzenlemeler içeren 48 no.lu Tebliğin, 13/a maddesine ilişkin bölümü şöyledir :

"A. ARAÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin 4008 sayılı Kanunla değişik (a) bendinde 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile "deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinin 4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla değişik yeni şekline göre, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

- bu araçların teslimi,
- bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- bu araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetler,

istisna kapsamında yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin (a) bendinde düzenlenen araçlara ilişkin istisnanın uygulanmasında aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.

1. İstisnanın Kapsamı

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir.

Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacaktır.

+

+

2. İstisna Uygulanacak Mükellefler

a. Araçların Teslimi ile Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetlerinde;

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

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

Araçların bir iktisadi işletme için edinilmesi halinde ise mükellefin işgal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yöneticisi ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacaktır.

*Buna mukabil araç, **bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli işgal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabilecektir.** Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. Buna göre, işgal konuları arasında gösterilmeler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arzi olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacaktır.*

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

b. Araçların İmal ve İnşası İle İlgili Teslim ve Hizmetlerde (107 no.lu Tebliğle değişen bölüm) ;

"Mükellefler araç imal veya inşasını kendi adlarına bizzat yapabilmekte ya da sipariş üzerine başkalarına yaptırabilmektedirler. Her iki halde de istisnadan yararlanabilmesi için araçların imal ve inşasını bizzat veya sipariş vererek kendi adlarına gerçekleştirenlerin KDV mükellefi olması zorunludur.

Sipariş üzerine araçları fiilen imal veya inşa edenler de bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında KDV istisnasından yararlanabilecektir.

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

i) Araçları Bizzat İmal veya İnşa Edenler

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

ii) Araçları Sipariş Vererek İmal veya İnşa Ettirenler

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

Siparişi verenin ilgili dönemde yaptığı istisna kapsamındaki alımlara ilişkin iade tutarı, 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.5) bölümündeki açıklamalar da dikkate alınmak suretiyle belirlenerek, bu döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar" kulakçığının, "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda beyan edilecektir. Tablonun "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa istisnaya konu alışların KDV hariç tutarı, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa bu alışlara ilişkin belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılacaktır.

+

+

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

İade talebi bir dilekçe(*) ile yapılacak, dilekçeye;

- siparişle ilgili sözleşmenin noter onaylı bir örneği (İlk iade talebi sırasında bir defa verilecektir.),
- istisnaya konu harcamalara ilişkin alış belgelerinin dökümünü gösteren liste,
- iade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi (İstisnaya konu harcamalara ait alış belgelerine ait listede gösterilen harcamalar bu listede yer almayacaktır.), eklenecektir.

(*)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 tablosunun 1. Satırında yer alan ve kendi durumlarına göre uygun olan 304 veya 425 nolu beyanname kodları kullanılacaktır.

iii) Araçları Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler

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

İmal ve inşa işini sipariş üzerine fiilen yapanlar bu işte kullanacakları mal ve hizmetleri bu belgeye dayanarak KDV uygulanmaksızın istisna kapsamında temin edebileceklerdir. Ancak istisna uygulamasında 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.5) bölümünde belirtilen sınırın dikkate alınacağı tabiidir.

Sipariş üzerine araç imal ve inşa işini yapanlara istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlar bu işlemler nedeniyle yükledikleri vergileri, indirim yoluyla telafi edememeleri halinde iade olarak talep edebileceklerdir. İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye;

- araç imal ve inşa işini fiilen yapan mükellefin istisna belgesinin bir örneği,
- istisna kapsamındaki satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
- iadenin talep edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- istisna kapsamına giren satışlarla ilgili yüklenilen KDV tablosu,

eklenecektir."

Araçları imal ve inşa edenlerin imal ve inşa bittikten sonra araçları satarken veya aktive alırken istisna uygulanıp uygulanmayacağı, yukarıdaki açıklamalara göre belirlenecektir. Ancak, imal ve inşa edilen aracın daha sonra vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna hükümlerine göre işlem yapılmasına engel değildir.

ÖRNEKLER

- Bir mimari bürosuna yapılacak yat tesliminde ve bu yata verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamayacaktır. Büronun yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli işgal konuları arasında yer alması, bu işin mutad ve sürekli olarak yapılması gerekir.
- Bir konaklama işletmesinin müşterilerini gezdirmek amacıyla satın alacağı bir yatın, söz konusu işletmeye teslimi ile bu yata verilecek tadil, bakım ve onarım hizmetleri vergiden müstesnadır.
- İnşaat malzemesi ticareti ile uğraşan mükellefe yapılan helikopter teslimi ve bu helikoptere verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır. Bu helikopterle arazi olarak bedel karşılığı taşımacılık yapılması da istisna uygulanması için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için taşımacılığın mükellefin asli işgal konuları arasında yer alması ve mutad ve sürekli olarak yapılması zorunludur.
- Satmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımları katma değer vergisinden müstesnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmayacaktır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmeyecektir.

+

+

- Balıkçı teknelerinde kullanılan "ana motor"ların, balıkçılık kooperatifleri tarafından ithali veya yurt içinden satın alınmasında ve kooperatifler tarafından üyelere tesliminde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

3. İstisnanın Belgelenmesi

Söz konusu araçları istisna kapsamında teslim almak veya tadil, bakım ve onarım yaptırmak isteyenler vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı alarak teslimi ya da tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini vereceklerdir.

Vergi dairesi istisna belgesi için başvuran mükelleflerin durumunu yukarıdaki açıklamalara uygunluk açısından araştırarak gerektiğinde yoklama veya inceleme yoluna başvurmak suretiyle, şartları taşıyanlara belgeyi vereceklerdir.

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

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

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesine göre yurt içinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre araçların veya araçların imal ve inşasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren vergi dairesinden alınmış yazının Gümrük İdaresine ibrazı yeterli olacaktır.

4. Mütelsil Sorumluluk :

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

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısı ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin, istisna için bu Tebliğ'de açıklanan şartları taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır."

1.2. 13/a Maddesi Kapsamındaki İstisnaların Uygulanma Şekli:

12.1. Araçların İşletmek Veya Kiraya Verilmek Üzere Satın Alınmasında Veya İthalinde Kdv İstisnasının Nasıl Uygulanacağı:

Başlıkta yazılı araçların KDV ödenmeksizin ithal edilebilmesi veya satın alınabilmesi için alıcı, bu aracın işletilmek veya kiraya verilmek üzere ithal edileceğini veya satın alınacağını belirten ve istisna belgesi talep eden bir dilekçe ile bağlı bulunduğu vergi dairesine başvuracaktır.

Vergi Dairesi müracaatı 48 nolu KDV Genel Tebliği uyarınca değerlendirildikten sonra, aşağıda metni bulunan ve 1998/1 sayılı KDV İç Genelgesinin 1 nolu ekindeki yazıyı alıcıya verecektir.

+

+

Ek :1

“ARAÇLARIN TESLİMİNE VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ

..... **DEFTERDARLIĞI**
..... **VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ**

İLGİ : tarihli dilekçeniz

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracı ithal etmek/ adresinde bulunan mükellef 'den satın almak istediğiniz belirtilerek, gümrük idaresinde/bu aracı satan firmaya ibraz etmek üzere, sözkonusu aracın ithalinin/ tesliminin Katma Değer Vergisinden istisna olduğunu belirtir bir yazı verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/ünvanı ve adresi belirtilen firmanız işinden dolayı dairemizin sicil numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracının firmanızca ithali/mükellef tarafından firmanıza teslimi, Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi uyarınca Katma Değer vergisinden müstesnadır.

Bu yazının verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu yazıya istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu yazı firmanızca ilgili gümrük idaresine/ taşıma aracını satan firmaya ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

NOT : Bu yazı 2 örnek olarak düzenlenecek, aslı gümrük idaresine veya satıcıya ibraz edilmek üzere dilekçe sahibine verilecektir. Satıcı bu yazının bir fotokopisini istisna kapsamında teslim yaptığı dönem Katma Değer Vergisi Beyannamesine ekleyecek, aslını da Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak muhafaza edecektir.”

1.2.2. Araçların İnşa Ettirilmesinde Kdv İstisnasının Nasıl Uygulanacağı:

İstisna kapsamındaki araçların işletilmek veya kiraya verilemek üzere inşa ettirilmesi halinde inşa işlemini yapan firmanın düzenleyeceği faturaların (tersanenin keseceği istihkak faturaları veya araç teslim faturasının) KDV siz olabilmesi için aracı inşa ettiren firmanın aşağıda metni bulunan ve 1998/1 sayılı KDV İç Genelgesinin 2 nolu ekindeki yazıyı, dilekçe

+

+

vererek bağı olduğu vergi dairesinden alması ve tersane işletmesine vermesi gerekmektedir.

EK:2

“ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINA İLİŞKİN VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ

..... DEFTERDARLIĞI
..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

İLGİ : tarihli dilekçeniz

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/işletmek üzere adresinde bulunan mükellef 'e deniz/hava/demiryolu taşıma aracı imal/inşa ettirmek istediğinizi belirtilerek, bu aracın imal/inşa eden firmaya ibraz etmek üzere, sözkonusu aracın imal/inşasının Katma Değer Vergisinden, istisna olduğunu belirtir bir yazı verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/ünvanı ve adresi belirtilen firmanız işinden dolayı dairemizin sicil numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracının mükellef tarafından imali/inşası, Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi uyarınca Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

Bu yazının verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu yazıya istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu yazı firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracını imal/ inşa eden firmaya ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

NOT : Bu yazı 2 örnek olarak düzenlenecek, aslı imal/ inşa edene ibraz edilmek üzere dilekçe sahibine verilecektir. Aracı imal/inşa eden mükellef, bu yazının bir fotokopisini istisna kapsamında teslim yaptığı dönem Katma Değer Vergisi Beyannamesine ekleyecek, aslında Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak muhafaza edecektir.”

**1.2.3. Araç İnşa Ettirenlerin Bu İnşaat İle İlgili Malzeme Alimlerinin Kdv Siz Olabilmesi
Şeklindeki İstisnanın Uygulanması:**

KDV Kanunun 13/a maddesindeki araçları işletmek veya kiraya vermek üzere inşa ettiren firmaların bu inşaatla kullanılacak malzemeleri KDV siz olarak tedarik veya ithal edebilmeleri için 1998/1 sayılı KDV İç Genelgesinin ekindeki aşağıda metni bulunan 3 ek nolu yazıyı bağı bulundukları vergi dairesinden alarak, malzemeyi satacak firmaya veya ithal işlemini yapacak gümrük idaresine vermeleri gerekmektedir.

+

+

EK:3

**“ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK MAL VE HİZMETLERİN
ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ**

..... DEFTERDARLIĞI
..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

İLGİ : tarihli dilekçeniz

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracı imal/inşa ettiğiniz/ettirdiğiniz belirtilerek, bu aracın imal/inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin Katma Değer Vergisinden, istisna olduğunu belirtir satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bir yazı verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/ünvanı ve adresi belirtilen firmanız işinden dolayı dairemizin sicil numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imali/inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanıza teslimi/firmanızca ithali Katma Değer Vergisi Kanunun 13/a maddesi uyarınca Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

Bu yazının verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu yazıya istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu yazı firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/inşasında kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

NOT : Bu yazı 2 örnek olarak düzenlenecek, aslı imal/inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin satıcısına ibraz edilmek üzere dilekçe sahibine verilecektir. Sözü edilen mal ve hizmetleri satan mükellef, bu yazının bir fotokopisini istisna kapsamında işlem yaptığı dönem Katma Değer Vergisi Beyannamesine ekleyecek, aslını da Vergi Usul Kanununun muafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak muhafaza edecektir.”

**1.2.4. Araçlar İçin Tadil, Bakım Ve Onarım Hizmetlerinin Kdv İstisnası Kapsamında
Alınabilmesine İlişkin Usul:**

KDV Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamındaki araçları kiraya vermekte veya işletmekte olan firmaların bu araçlar için ihtiyaç duydukları tadil, bakım ve onarım şeklindeki HİZMETLERİN KDV istisnası kapsamında temini mümkündür.

Bunun için 1998/1 sayılı KVK İç genelgesinin 4 nolu ekindeki örneğe uygun yazının, bu hizmeti almak isteyen firmanın vergi dairesinden alınması ve tadil, bakım veya onarım hizmetini yapacak firmaya verilmesi gerekmektedir.

+

+

EK : 4

**“ARAÇLARIN TADİLİ, BAKIM VE ONARIMINA İLİŞKİN VERİLECEK
YAZI ÖRNEĞİ**

..... DEFERDARLIĞI
.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

İLGİ : tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, firmanızca kiralanan/ve/veya işletilen deniz/hava/demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımının adresinde bulunan mükellef 'e yaptırılacağı belirtilerek, bu hizmeti yapacak firmaya ibraz edilmek üzere, sözkonusu tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olmadığını belirtir bir yazı verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/ünvanı ve adresi belirtilen firmanız işinden dolayı dairemizin sicil numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Firmanızın tarafından kiralanan/ve/veya işletilen deniz/hava/demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımı, Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi uyarınca Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

Ancak, gerek firmanızın gerekse tadil bakım ve onarımı yapan firmaların bu işlemde kullanılacak yedek parça ve malzemeden iç piyasadan satın almaları veya ithal etmeleri, genel hükümlere göre Katma Değer Vergisine tabi bulunmaktadır.

Bu yazının verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu yazıya istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu yazı firmamızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımını yapacak firmaya ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica derim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

Not : Bu yazı 2 örnek olarak düzenlenecek ve aslı tadil, bakım ve onarımı yapacak firmaya ibraz edilmek üzere dilekçe sahibine verilecektir. Tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlar; kendilerine verilen bu yazının bir fotokopisini istisna uyguladıkları dönem Katma Değer vergisi Beyannamesine ekleyecek, aslını da Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak muhafaza edecektir.

Söz konusu hizmetler malzemeli hizmet şeklinde olabilir. Mesela bir geminin boyanması hizmeti alınacaksa boyanın temini boyama hizmetini yapan firma tarafından üstlenilmiş olsa da, malzemeli boyama hizmeti KDV istisnasına konu edilebilir. Tadil, bakım veya onarım için kullanılacak malzemenin bedeli konusunda bir sınırlama yoktur.

Tadil, bakım veya onarım konusundaki istisna, sadece hizmetleri kapsamaktadır. Bu işlemleri yaptıran firmanın bu amaçlarla KDV siz mal tedarik veya ithal imkanı yoktur.

+

+

Tadil, bakım ve onarım için gerekli malzemeler, bu malzemeleri kullanarak söz konusu hizmetleri yapacak olan firma tarafından KDV li olarak temin edilmişse, tadil, bakım ve onarım faturasının KDV siz olarak kesildiği ay itibarıyla bu hizmetler için yüklenilen KDV ler de dahil edilmek suretiyle söz konusu malzeme KDV leri hizmeti yapan tarafından KDV iadesi talebine konu edilebilir.

1.2.5. Araçları İmal Ve İnşa Edenlere (Tersanelere Ve Diğer Araç İmal İşletmelerine) Bu İmal Ve İnşa İle İlgili Olarak Yapılan Teslim Ve Hizmetlerde Kdv İstisnası:

6111 sayılı Kanun'un 85 inci maddesiyle KDV Kanunu'nun 13/a maddesinde değişiklik yapılarak, istisna kapsamındaki araçları imal ve inşa faaliyetinde bulunanlara (tersanelere ve sair araç inşa firmalarına) bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır.

Bu istisnanın uygulama alanı, nasıl uygulanacağı, sorumluluk durumu hakkında açıklamalar içeren 116 nolu KDV Genel Tebliğinin ilgili bölümü şöyledir:

“1. FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA BU ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER

25/2/2011 tarihli ve 27857 sayılı 1 inci mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan 6111 sayılı Kanunun 85 inci maddesiyle KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (a) bendinde değişiklik yapılarak, 25/2/2011 tarihinden itibaren faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler KDV den istisna edilmiştir.

1.1. İstisnanın Kapsamı

İstisnadan, faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlar yararlanacaktır. İstisnadan yararlanmak için imal ve inşa faaliyeti yapanların ayrıca bu araçların kiralanması veya işletilmesi faaliyetinde bulunmaları şartı aranmayacaktır. Öte yandan, bunların KDV mükellefi olması zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Söz konusu istisna, deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımında uygulanacaktır. İstisnadan yararlananların bu araçların tadil, bakım ve onarımı ile ilgili mal ve hizmet alımlarında bu kapsamda istisna uygulanması mümkün değildir.

1.2. İstisna Uygulaması

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanacaktır. İstisna kapsamında mal ve hizmet almak isteyenlerin, bu işlemlerin KDV den istisna olduğuna ilişkin bir yazı almaları gerekmektedir. Bu yazı, KDV mükellefi olanlara bağlı oldukları vergi dairesi, KDV mükellefi olmayanlara ise işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından verilecektir. Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenler bu işte kullanacakları mal ve hizmetleri bu yazıyı satıcılara veya gümrük idaresine ibraz etmek suretiyle istisna kapsamında temin edebilecektir.

+

+

İstisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar bu işlemler nedeniyle yüklendikleri vergileri indirim yoluyla telafi edememeleri halinde iade olarak talep edebileceklerdir. İade talebi bir dilekçe() ile yapılacak, dilekçeye;*

- Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa eden adına düzenlenen istisna belgesinin bir örneği,

- İstisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya listesi,

- İstisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

- İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV listesi, eklenecektir.

İade uygulaması hakkında bu Tebliğde açıklama bulunmayan hususlara ilişkin olarak, KDV Kanununun 13/a maddesi uygulamasından kaynaklanan iade talepleri için KDV Genel Tebliğlerindeki düzenlemeler çerçevesinde işlem yapılacaktır.

()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 1. Satırında yer alan ve kendi durumlarına göre uygun olan 304 veya 425 nolu beyanname kodları kullanılacaktır.*

1.3. Müteselsil Sorumluluk

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlere yönelik istisnadan yararlanılabilmesi için, istisna yazısının mal teslimi ve hizmet ifasını yapan satıcıya ibrazı gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olacaktır.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge ibraz edilen satıcı mükellefler, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır.”

Bu istisna yürürlüğe girmeden önce, muhtelif etkilerle sanki böyle bir istisna varmış gibi hareket edenlere bu nedenle KDV tarhiyatı yapılmayacağı, varsa yapılmış tarhiyatlardan vazgeçileceği, tahakkukların terkin edileceği, ancak tahsil edilmiş olanların geri verilmeyeceği yolundaki yasa hükmünü (bu bir nevi aftır) açıklayan, 116 nolu KDV Genel Tebliğindeki 1.4. nolu bölüm şöyledir:

“1.4. 25/2/2011 Tarihinden Önceki Tarhiyatlar

6111 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (15) no.lu fıkrasında, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde bu Kanunla yapılan değişiklik ile istisna kapsamına alınan teslim ve hizmetlerle ilgili olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak KDV tarhiyatı yapılmayacağı, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarların terkin edileceği, tahsil edilmiş tutarların red ve iade olunmayacağı hükmüne bağlanmıştır.”

1.3. Diğer Hatırlatmalar :

Yukarıdaki 48 no.lu Tebliğ ve 98/1 sayılı İç Genelge, 13'üncü maddenin (a) bendi hakkında geniş bilgi içermekle beraber aşağıdaki hatırlatmaların yapılmasında yarar görüyoruz :

+

+

- İstisnaya konu mal, deniz, hava ve demiryolu taşımacılığında kullanılan taşıma aracı, yüzer tesis ve araç olmalıdır. Aracın yeni veya kullanılmış olması istisnayı etkilemez. Örnekle ifade etmek gerekirse, tonajına bakılmaksızın her nevi gemi, römorkör, yüzer konteyner, yüzer otel, yüzer havuz ve benzeri yüzebilen araçlar, uçak, helikopter ve diğer hava taşıma araçları, lokomotif, vagon ve demiryolu taşımacılığında kullanılan diğer taşıt araçlarının teslimi istisna kapsamındadır. Kara taşıt araçlarının teslimi ve ithali istisna kapsamı dışındadır.
- Deniz veya hava aracının **sportif eğlence** amacına yönelik olarak kullanılabilen bir araç olması 31 No.lu KDV Sirküleri çıkarılıncaya kadar istisna uygulamasına engel teşkil etmemiştir.

Nitekim 10.4.1997 tarih ve 15035 sayılı Bakanlık muktezasında

"Konuyla ilgili olarak Deniz Müsteşarlığı Deniz Ulaştırma Genel Müdürlüğünden alınan 31.1.1997 gün ve B.02.1.DNM/0.06.01 (TİC-97) 100 sayılı yazınızda "Deniz motosikleti, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları ve motorsuz lazer yelkenli tekneleri"nin deniz aracı kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmektedir."

denilmiştir.

Ancak 20 yıl süren bu uygulamadan sonra Maliye Bakanlığı görüş değiştirerek, 31 No.lu KDV Sirkülerinde

".....sportif eğlence amacına yönelik hizmet veren deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, motorsuz lazer yelkenli tekneleri, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzeri araçlar deniz ve hava taşıma aracı niteliğinde olmadığından, bunların teslimleri istisnadan yararlanamayacaktır."

görüşüne yer vermiştir. Bizim anlayışımıza göre Maliye Bakanlığı'nın bu yeni görüşü isabetli değildir. Bu görüş ortaya konuncaya kadar devam eden istisna uygulamalarının da sorgulanmaması gerekir.

60 no.lu KDV Sirkülerinde bu anlayış devam ettirilmiş, üstelik eskiden "motorsuz lazer yelkenli tekneleri" istisna kapsamı dışında tutulurken, şimdi motorlu da olsa tüm yelkenliler bu istisnaya kapalı hale getirilmiştir.

- Dikkat edilirse 48 no.lu Tebliğde, deniz, hava veya demiryolu aracının yanı sıra, aracı hareket ettiren **ana motorlar** da araç gibi istisna kapsamında görülmüştür. Mesela bir uçak işletmesi, işletmekte olduğu uçağa takmak üzere uçak motoru satın alırken veya ithal ederken 1998/1 sayılı KDV İç Genelgesinin 1 nolu ekine uygun vergi dairesi yazısını veya bunun noter onaylı örneğini ibraz etmek suretiyle KDV istisnası uygulanmasını sağlayabilir. Ancak ana motorun satılmak üzere satın alınması veya istisna kapsamında olmayan (işletilmeyen veya kiraya verilmeyen) bir araca takılmak üzere alınması halinde istisna uygulanamaz. İşletilmekte olan yelkenli bir gemiye takılmak üzere satın alınacak yelken de ana motor kapsamında görülmüş ve bu yelken alımının KDV siz olabileceği 2.5.2001 tarih ve 1847 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında ifade edilmiştir.
- Söz konusu araçların tesliminde (veya ithalinde) KDV istisnası uygulanabilmesi için, alıcının bu aracı kiraya vermek, ücret karşılığında yolcu ve yük taşımak, reklam, ilaçlama ve benzeri hizmetlerde bulunmak yahut konaklama ve benzeri işletmelerde hasılatı arttırmak amacıyla müşterileri gezdirmek gibi ticari maksatlarla kullanmak üzere alması gerekmektedir. Ticari amaçlı işletimin mutad ve sürekli olması şarttır.

Başka bir anlatımla bu araçların özel kullanım amacı ile iktisabı, ticari işletmelerce satın alınmakla beraber, bu taşıtların ticari olarak işletilmemesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmektedir. (Temsil ve ağırlama hizmetlerinde kullanmak, yöneticileri veya personeli taşımak, ticari olarak işletme sayılmamaktadır.) Göstermelik bir kaç taşıma faturası kesmek, fakat aslında aracı özel amaçlarla kullanmak istisna şartlarına uyulmadığının işaretidir.

- İthal edilen yat üzerinde bulundurmak üzere yurt içinden yapılacak motorlu can kurtarma sandalının istisna kapsamında olmadığı yolundaki İstanbul Defterdarlığının 5.11.2001 tarih ve

+

+

5313 sayılı muktezasına katılmıyoruz. Nitekim Ticari olarak işletilen yat yolcularının yata getirilip götürülmesi için kullanılan botun istisna kapsamında olduğu yolunda Bakanlık muktezası vardır. (4.10.2000 tarih ve 507 sayılı muktezası)

- Deniz, hava ve demiryolu taşıtlarının, yüzer tesislerin ve yüzer araçların ithalinde veya yurt içi tesliminde istisna uygulanabilmesi için ithal edenin veya satın alanın, bağlı bulunduğu vergi dairesine dilekçe verip, aracı ticari olarak kullanacağını beyan ederek, işlemin istisna kapsamına girdiği hakkında iki örnek yazı alması ve bu yazının aslını, gümrük idaresine veya satıcı firmaya vermesi icap etmektedir. (Yazı örneği 1998/1 nolu KDV İç Genelgesinin 1 nolu ekinde yer almaktadır.)
- 19.1.2001 tarih ve 270 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında, Belediye'ye satılmak üzere ithal edilecek dip tarama teknesinin ithalinde istisna uygulanamayacağı, bu teknenin Belediye'ye tesliminde de Belediye'nin bu gemiyi ticari amaçla işletmeyeceği veya kiraya vermeyeceği için KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.
- Aracın Türkiye'de inşa ettirilmesi halinde, inşa edenin, siparişi verene istisna kapsamında teslimde bulunabilmesi için, siparişi veren tarafından temin edilecek olan ve örneği 1998/1 no.lu KDV İç Genelgesinin 2 no.lu ekinde bulunan yazıyı, inşa edene ibraz etmesi gerekmektedir.

Aracı, işletecek olanın bizzat inşa etmesi ile ilgili olarak verilen 20.1.1997 tarih ve 2085 sayılı muktezada ;

"..... deniz taşımacılığı (Yatcılık) işiyle iştigal etmekte olan adı geçen in iktisadi işletme olarak kullanılmak üzere bizzat imal edeceği yatın imal ve inşası ile ilgili olarak satın alacağı mal ve hizmetler için, faturaları kendi adına düzenlemek ve imal edilecek yat için kullanılmak şartıyla her hangi bir ayırım yapılmaksızın istisna uygulanabilecektir."

denilmiştir.

Vergi daireleri istisna belgesi için başvuran mükelleflerin durumunu araştırarak gerektiğinde yoklama veya inceleme yoluna başvurmak suretiyle, şartları taşıyanlara belgeyi vereceklerdir. Araçları çeşitli şekillerde işletmek amacıyla faaliyetlere yeni başlayacak mükelleflere belge verilirken; bu faaliyetlerin ana sözleşmesindeki iştigal konuları arasında gösterilip gösterilmediği, bu faaliyetlerin gerektirdiği organizasyonun kurulup kurulmadığı ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde tutulacaktır.

- Böyle bir yazıya dayanarak istisna işlemi yapan gümrük idareleri veya satıcılar, istisna uygulaması dolayısıyla herhangi bir mesuliyete maruz bırakılamaz. (Yazının tarih ve numarası satış faturasında belirtilmeli ve yazı VUK nun muhafaza ve ibraz hükümleri, uyarınca saklanarak, inceleme vukuunda ibraz edilmelidir.) Şayet ithalatçı veya alıcı taşıtı istisna kapsamına girmeyecek şekilde kullanırsa, istisnanın bu şekilde haksız uygulanması nedeniyle yapılacak cezalı tarhiyatın tek muhatabı ithalatçı veya alıcıdır.
- İstisna kapsamındaki taşıt aracını inşa eden veya ettiren firma, inşa nedeniyle yüklediği KDV leri indirir. Aracı aktifine alması yahut kullanmaya başlaması KDV hesaplanmasını gerektirir (Md:3/d). Ancak, araç teşvik veya izin belgesine konu edilmişse veya mükellef Vergi Dairesi'nden yazı almışsa, aracın maliyeti üzerinden KDV hesaplamayacağı gibi, yüklenip de indirimle gideremediği KDV lerin, aktifleştirme veya kullanıma başlama ayı itibarıyla iadesini de isteyebilir.
- KDV Kanunu'nun 16 ncı maddesinin 1-a bendi uyarınca, istisna kapsamındaki araçların ithali de KDV den müstesnadır. İthalde KDV istisnası uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgelerin Gümrük İdaresi'ne ibraz edilmesi gerekir. (10.10.1988 gün ve 3013410-7-44849/1988-257 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesi).

İstisna nedeniyle, KDV için teminat aranmayacağı da son derece açık ve net olmasına rağmen, yurt dışında kiralanmış olan uçakların, ticari amaçla işletilmek için geçici olarak ithalinde KDV teminatı istenmesi yüzünden sorun çıkmıştır. Geçici ithal işlemlerinde KDV için aranacak

+

+

teminat, kesin ithal halinde ödenmesi gereken KDV kadardır. Uçağın ticari amaçla kesin ithali KDV den müstesna olduğuna göre geçici ithalde KDV teminatı aranması anlamsızdır.

Önceleri, kiralama yoluyla getirilen uçaklarda KDV için teminat aranmıyordu. Daha sonra teminat istenmesinin sebebi, "kiralama işlemi KDV'ye tabidir" ibaresini taşıyan bazı muktezalar yüzündendir. Halbuki bu muktezalarda kastedilen şey UÇAK İTHALİNİN DEĞİL, KİRALARIN KDV ye TABİ OLDUĞUDUR.

Teminat istenmeye başlanmasının bir başka nedeni de, 7 nolu KDV İç Genelgesinde, istisna uygulaması için aracın işletme envanterine dahil olması gerektiği hususunun ileri sürülmüş olmasıdır. Halbuki Kanun'da böyle bir şart yoktur. Nitekim söz konusu İç Genelgenin yayınlanmasından sonra verilen bir muktezada, bu Genelgeye atıfta bulunularak kiralama halinde dahî istisna uygulanacağı belirtilmiştir. Bu sorun, 9.6.1995 ve 31827 sayılı Maliye Bakanlığı yazısı ile çözüme kavuşturulmuştur.

- İstisna kapsamındaki araçların, finansal kira yoluyla edinilmesi ve kiraya verilmesi konularındaki Bakanlık görüşü şöyledir : (19.12.1990 tarih ve 126946 sayılı Bakanlık yazısı)

" A. Finansal Kiralama Kanunu Çerçevesinde Yapılan İşlemler :

1. *Sözü edilen araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiralınması ve bunlar tarafından kiraya verilmesi istisna kapsamına girmemektedir.*
2. *Sözü edilen araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından satın alınıp, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiraya verilmesi halinde, sözkonusu şirketlerin satın alma işlemleri istisna kapsamında işlem görecektir, kiraya verme işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.*
- B. *Finansal Kiralama Kanunu Kapsamına Girmeyen İşlemler :*
 1. *Mükelleflerin, sözkonusu araçları Finansal Kiralama Kanunu kapsamı dışında kiralamaları ve tekrar kiraya verme işlemleri istisna kapsamında yer almamaktadır.*
 2. *Mükelleflerin sözü edilen araçları satmak üzere satın almaları istisna kapsamına girmemektedir. Kendi satışlarının durumu ise satın alanların, araçları işletmelerinde kullanıp kullanmayacaklarına göre belirlenecektir.*
 3. *Mükelleflerin sözü edilen araçları kiraya vermek veya işletmelerinde kullanmak amacıyla satın almaları halinde, bu satın almalar istisna kapsamında işlem görecektir, bu araçların kendileri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ise vergiye tabi olacaktır."*

Bize göre, aracın satın alınması yanında, işleticilere kiraya verilmesinin de istisna kapsamında olması için gerekli yasa değişikliği yapılmalıdır.

İstisna Kapsamına Giren Taşıt veya Araçların İmal veya İnşasına Yönelik Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası Konusundaki Görüşlerimiz ise Şöyle Özetlenebilir:

Deniz, hava ve demiryolu taşıtlarının, yüzer tesis ve araçların imal veya inşasına yönelik olarak yapılacak yurt içi teslimler ve hizmetler ile mal ve hizmet ithalatları, 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle istisna kapsamına alınmış ve bu yeni istisna 2.6.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için ithalatçı veya alıcı durumundaki firma, bağlı bulunduğu vergi dairesinden bir yazı alarak bu yazının noter onaylı örneğini gümrük idaresine yahut satışı veya hizmeti yapacak olan mükellefe teslim edecektir. (Yazı örneği, 1998/1 nolu İç Genelgenin 3 nolu ekidir)

Alıcı böyle bir yazıyı ibraz ettiği takdirde, satıcının başkaca bir dayanak aramaksızın KDV siz mal ve hizmet tesliminde bulunması mümkün olup, istisna uygulaması nedeniyle satıcı veya hizmette bulunanın herhangi bir mesuliyetle maruz kalması sözkonusu değildir. (Satışa veya hizmete ilişkin faturanın, söz konusu yazıda unvanı belirtilen mükellef adına düzenlenmesi ve faturada izin yazısının tarih-numarasının belirtilmesi gerekir.)

İmal veya inşa esnasında istisna uygulanırken, imal veya inşa olunan taşıtın veya aracın ne amaçla kullanılacağına bakılmaz. Taşıt veya aracın özel amaçla kullanılmak üzere inşa edilmekte olduğu bilirse veya sonradan bu amaçla kullanılmak üzere teslimde bulunulsa dahi imal ve inşa esnasında uygulanan istisnalar geçerliliğini kaybetmez.

+

+

İstisna kapsamındaki taşıt ve araçların yapımı için gerekli malzemelerin teslimi KDV den müstesna iken, aynı taşıt ve araçların tadil, bakım ve onarımı için gerekli malzeme teslimlerinin KDV li olarak yapılması zorunludur. Bu ince ayırım, dikkatli olunmasını gerektirmektedir. Nitekim, Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 6.7.2001 tarih ve 987 sayılı muktezada, işletilmekte olan bir geminin motoru için ithal edilecek yedek parçanın KDV istisnasına konu olmayacağı belirtilmiştir. Bu parça inşa edilmekte olan bir gemi için ithal edilecek olsaydı istisna tatbiki mümkün olabilirdi. 48 nolu Tebliğde;

- Satmak amacıyla imal ve inşa edilmekte olan taşıt ve araçlara ilişkin istisna kapsamındaki faturaların imal veya inşa eden firma adına,
- Sipariş üzerine imal veya inşa olunan taşıt ve araçlara ilişkin KDV siz faturaların ise siparişi veren firma adına düzenlenmesi gerektiği belirtilmekteydi.

Halbuki Kanun'da böyle bir ayırım ve zorunluluk öngörülmemiştir.

107 no.lu KDV Genel Tebliği ile istisna kapsamına giren taşıt araçlarının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmetlerin teminine ilişkin rejim değiştirilmiştir.

Yeni düzenleme ile söz konusu malzeme alımlarının imal ve inşa işini üstlenen (Tersane) tarafından istisna kapsamında yapılabilmesi esası getirilmiştir.

Siparişi veren KDV siz olarak sadece tamamlanmış deniz, hava veya demiryolu aracını alabilecektir. Ancak siparişi veren malzeme alımını kendisi yaparsa, bu alım için ödeyeceği KDV kendisine iade edilecek olup, iade prosedürü 107 no.lu Tebliğ ile değişik 48 no.lu Tebliğin yukarıdaki yeni şeklinde düzenlenmiştir.

Bu yeni esas 107 no.lu KDV Genel Tebliği'nin yayım tarihi olan 04.01.2008 tarihinden itibaren verilecek araç siparişleri (sözleşmeler) açısından geçerli olacak, daha önce imal ve inşası sözleşmeye bağlanmış deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin malzeme alımları 48 no.lu KDV Genel Tebliği'nin eski şekline göre yapılacaktır.

Satın alınmak istenen malzeme veya hizmetin bu istisna kapsamında olduğu uygulama da, alıcın bu yöndeki beyanı ve 1998/1 nolu KDV İç Genelgesinin 3 nolu ekini oluşturan vergi dairesi yazısının noter onaylı örneğinin ibrazı ile tespit edilmektedir. Alıcı bu şekilde KDV siz aldığı malı istisna kapsamındaki aracın imalinde kullanmazsa, satıcının bundan mesul tutulmaması gerekir. (48 nolu Tebliğ'de bunu öngörmektedir.) İmal edilmekte olan gemiler için gerekli beyaz eşya ve benzeri evsel eşyanın KDV siz temininde sorun çıkabilmektedir. İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 1.12.1998 tarih ve 6336 sayılı mukteza da şöyle denilmiştir :

"Gemini malik sıfatı ile inşa ettirilmesi sırasında bununla ilgili jeneratör dahil söz konusu malzemelerin alımlarında mal ve hizmet faturalarının şirketiniz adına düzenlenmesi ve vergi dairesinden alınacak yazının noter tasdikli bir örneğinin mal ve hizmeti verenlere ibrazı şartıyla KDV hesaplanmayacaktır. İnşası halen devam eden deniz taşıma aracı ile ilgili ithal edilen mallarda istisna uygulamasında ise, vergi dairesinden alınacak yazı ilgili gümrük idaresine ibraz olunacaktır.

Ancak, mevcut bir teknenin bakım ve onarımı ile ilgili jeneratör alımının veya ithalinin söz konusu olması halinde KDV tabi olacağı tabiidir."

12.8.1999 tarih ve 34350 sayılı Bakanlık muktezasında şu açıklamalar yapılmıştır :

"Araçlara ilişkin istisna konusunda gerekli açıklamaların yapıldığı 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının imal ve inşası ile ilgili, mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için söz konusu araçları imal ve inşa edenin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması yeterli olup, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesi şarttır.

Bu durumda, malik sıfatı ile gemi inşa eden veya ettiren gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerinin geminin inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanacaktır.

+

+

Aracın imalatı ile doğrudan ilgili alımların vergiden istisna olacağı tabiidir. Aracın imali ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli kıldığı ve aracın imaline ait projede gerekli tesisatın kurulmasına imkan verecek şekilde yerleri belirlenen ve montajı zorunlu olan malların tesliminde de istisna uygulanacaktır. “

17.9.1999 tarih ve 39871 sayılı Bakanlık muktezasında da şu açıklamalar yapılmıştır :

“Buna göre, adı geçen şirketin A.Ş. tarafından inşa edilen Nowprovidence-Panama ve Alma-Ata gemilerine verdiği raspa ve boyama hizmetleri, A.Ş. tarafından vergi dairesinden istisna belgesi alınmış olması şartıyla Kanunun 13/a maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisna olup, bu işlerle ilgili olarak yüklenilen ve indirimle giderilemeyen vergiler Kanunun 32'nci maddesi gereğince genel esaslar çerçevesinde ifade edilecektir.”

Lokomotif üreten bir şirkete verilen yemek hizmetinin 13/a maddesi kapsamındaki bir hizmet sayılamayacağı yolunda mukteza vardır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 10.5.2002 tarih ve 2571 sayılı muktezası)

6111 sayılı Kanun'un 85'inci maddesi ile KDV Kanunu'nun 13/a maddesindeki “çıkan hizmetler” ibaresi, “çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler” şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişiklik herhangi bir yenilik getirmemiştir. Çünkü madde metninde yer almamasına rağmen yukarıda bahsi geçen 107 no.lu KDV Genel Tebliği ile deniz aracı imal eden işletmeler (tersaneler) inşa ettikleri deniz araçlarının imalinde kullandıkları malzemeleri istisna kapsamında temin edebilmektedirler. Yasa değişikliği, 107 no.lu Tebliğe yasal zemin kazandırmıştır.

Söz Konusu Araçların Tadili, Onarımı ve Bakımı Şeklindeki Hizmetlerde Özellikler :

- Kiraya verilmekte veya ticari olarak işletilmekte olan deniz, hava ve demiryolu taşıtlarının, yüzer tesislerin ve yüzer araçların **tadiline, bakımına ve onarımına yönelik HİZMETLER** de istisna kapsamındadır. Bu istisnanın uygulanması için de vergi dairesinden yazı alınması ve bu yazının aslının yahut noter onaylı örneğinin hizmette bulunacak firmaya ibrazı gerekmektedir. Söz konusu yazının örneği 1998/1 nolu KDV İç Genelgesinin 4 nolu ekinde yer almaktadır.

Hizmet faturasının, yazıda unvanı belirtilen firma adına düzenlenmesi ve faturada yazının tarih ve numarasının belirtilmesi zorunludur. Bu yazı, hizmeti yapan tarafından muhafaza edilecek ve gerektiğinde ibraz edilecektir.

- İstisna uygulaması yazı aranmaksızın yapıldığı takdirde, şayet bu hizmetten istisna kapsamına girmeyen bir taşıt veya araç için yararlanıldığı anlaşırsa buradan doğacak vergi, ceza ve gecikme zamları için hizmette bulunan firmanın da muhatap alınması söz konusu olabilecektir. Şayet bu işlemle ilgili KDV iadesi istenecekse söz konusu yazı, iade veya mahsup işleminin güçlük çıkmadan yapılabilmesi için mutlaka temin edilmelidir.
- Tekrar vurgulamak isteriz ki, tadil, bakım ve onarım konusundaki istisna sadece HİZMETLER açısından geçerli olup mal teslimleri KDV'ye tabidir. Mal teslimi bakımından istisna sadece 11 inci maddedeki ihracat istisnası şartları oluştuğunda uygulanabilir. Mesela tersanede tamir edilmekte olan gemi için yapılan elektrot satışı KDV'ye tabidir. Buna mukabil o geminin kaynak işlerini üstlenen firma bu işin bedelini KDV hesaplanmaksızın fatura edebilir. (Kaynak işinin yapımı esnasında elektrot kullanmış olması istisnayı engellemez.)
- Tadil, onarım ve bakım işini, araç sahibinin talebi üzerine üstlenen firmalar, Vergi Dairesi yazısına istinaden işin bedeli için KDV hesaplamamakla beraber, bu iş için ihtiyaç duydukları parça ve malzemeleri KDV siz olarak temin edemezler ve taşeronlarına KDV siz olarak iş yaptıramazlar (7 nolu KDV İç Genelgesi).
- Ancak yabancı gemi ve uçaklar ile, uluslararası sefer yapan gemi ve uçaklara yapılan her türlü mal tesliminin ihracat istisnasına konu olabileceği göz ardı edilmemelidir (11 madde ile ilgili 2.1.1.9. nolu bölüme bakınız).

+

+

- Keza yabancı bandıralı gemilere Türkiye'de tamir-bakım hizmeti verilmesi halinde hizmetten yurt dışında yararlanıldığı kabul edilmekte olup, faturanın yurt dışı firmaya kesilmesi, hizmet bedelinin yurt dışından gelmesi yani hizmet ihracına ilişkin diğer şartların da sağlanması halinde bu hizmet 13/a maddesi kapsamında değil, fakat 11 inci madde kapsamında hizmet ihracı olarak KDV'den istisna edilmektedir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 21.11.2000 tarih ve 6102 sayılı muktezası)
- Hizmetin malzeme kullanımını gerektiriyor olması, bu işlemin hizmet olma niteliğini değiştirmez. Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 7.6.2001 tarih ve 2568 sayılı muktezada,

"..... bu hizmetlerin ifası için zorunlu olan malzemelerin kullanılması halinde, bu malların teslimi değil bir hizmet ifası söz konusu olacağından kullanılan malzemelere ait bedellerin hizmet bedeline dahil edilerek bu şekilde fatura edilmesi mümkün olacaktır."

denilmiştir.

- Tadil, onarım veya bakım işinin istisna kapsamında yapılabilmesi için, işi yaptıran mükellefin ilgili araca sahip olması şart değildir. İş yaptıran firma bu aracı kiralamış da olabilir (Bu konuda mukteza vardır).
- 13/a maddesi kapsamındaki işlerin taşıeronlar tarafından yapılmasında KDV istisnası uygulanamaz. Bu konuyu açıklayan 5.8.2002 tarih ve 4330 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında şöyle denilmektedir.

"Buna göre,

1. Deniz taşıma aracı işletmecilerinin gemilerinin Kanunun 13/a maddesi kapsamında tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin şirketince taşıeron firmalara yaptırılması durumunda, taşıeron firmaların tamir ve bakım hizmeti dolayısıyla mal ve hizmet alırları Kanunun 1/1. maddesi gereğince katma değer vergisine tabi olacaktır.
2. Taşıeron firmaların yapacağı tamir ve bakım hizmetleri nedeniyle şirketinize düzenleyeceği faturalarda katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Deniz taşıma aracı işletmecilerine firmanızca verilen tamir, bakım ve onarım hizmetleri KDV'den istisna olacak, istisna kapsamında yapılan teslimlerle ilgili olarak yüklenilen vergi Kanunun 32. maddesi gereğince indirim konusu yapılacak, indirilemeyen kısım iade olarak talep edilebilecektir."

- KDV siz olarak satın aldığı, inşa ettirdiği, tamir tadil veya bakımını yaptırdığı aracı işletmemek yahut kiraya vermemek, suretiyle istisna şartlarını ihlal eden alıcının ziyana uğramasına sebebiyet verdiği bu vergi için ceza, faiz zamları ile birlikte muhatap alınacağı 48 nolu Tebliğde açıklanmıştır. Bu konu hakkındaki görüşlerimiz şöyledir :
 - Alıcı istisna uygulattıktan sonra aracı çok kısa bir süre için de olsa işletmiş veya kiraya vermişse istisna şartını yerine getirmiş demektir. Böyle bir durumda süre kısıtlığını ileri sürerek muvazaa iddiasında bulunulmamalıdır.
 - İstisna uygulatan mükellef aracı hiç işletmeksizin veya kiraya vermeksizin ihraç etmişse istisna şartlarının ihlal edilmediği kabulü gerektiğini düşünüyoruz. Ancak bu konuda açık bir düzenleme olmadığı için sorun çıkması muhtemeldir.
 - İstisna uygulattıktan sonra alıcının istisna şartlarını sağlamaması halinde alıcıya yönelik tarhiyat yapılması Vergi Usul Kanunu'na aykırı düşen (vergi muhatabının yanlışlığına konu) bir işlem teşkil eder. Mantık, alıcının muhatap alınmasını gerektirmekle beraber alıcı eksik kalan KDV nin mükellefi olmadığından, böyle bir tarhiyat hukuki açıdan zaaf taşıyacaktır. (Alıcının muhatap alınabilmesi için Tebliğ hükmü yeterli değildir. 13/d maddesinde olduğu gibi özel bir yasa hükmüne ihtiyaç vardır.)
 - Alıcının ithalde KDV istisnası uygulattıktan sonra, KDV siz ithal ettiği mal için istisna şartlarını sağladığı anlaşılırsa, eksik kalan KDV nin ikmalinde ceza ve faiz uygulanmasında Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği yönünde görüş içeren mukteza vardır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 19.6.2002 tarih ve 3449 sayılı muktezası)

+

+

2. DENİZ VE HAVA TAŞIMA ARAÇLARI İÇİN LİMAN VE HAVA MEYDANLARINDA YAPILAN HİZMETLER (Md:13/b):

2.1. Genel Açıklama ve Bu Bende Yönelik Değişiklikler :

13 üncü maddenin (b) bendi hükmü, 3174 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Benden 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"

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 intibasını uyandırmaktadır. Niteliği aynı olan hizmetlerin farklı kişi veya kuruluşlar tarafından ifa edilmesinin istisnanın kapsamı bakımından önem taşımaması gerektiği açıktır. Bu bakımdan uygulamada tereddütlere yol açan 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 Tebliğde de geçmekte ise de, bu tabirin 3174 Sayılı Kanun'un gerekçesinde yer alması seyrüsefer kelimesinin tekrar gündeme gelmesine ısrarla üzerinde durulmasına yol açmıştır.)

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

İstisnanın 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, tahlîye 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 Tebliğinde 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 yüklenen katma değer vergisi tablosu ile indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi eklenecektir.”*

(*)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 tablosunun 2. Satırında yer alan 305 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.2.2. Hizmetin Deniz ve Hava Taşıma Araçlarının Seyrüseferine İlişkin Olması Şartı :

Biçimlendirilmiş: Türkçe

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 belirtilen hizmet türleri şunlardır:

Seyrüsefere ilişkin olan (istisna uygulanabilen) hizmetler için şu örnekler zikredilebilir:

- Geminin tonajına göre belirlenen (tarife 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,
- Araca 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,
- 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.

60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.2.2. no.lu bölümünde

- Pilotaj,
- Römorkaj,
- Palamar,
- Uçak ve gemilere park hizmeti verilmesinin 13 üncü madde kapsamında KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı uzun süre, aksi yöndeki Danıştay kararlarına rağmen, deniz veya hava taşıtının yüküne ve yolcusuna yönelik yükleme, boşaltma ve sair hizmetleri seyrüseferle ilgili saymamış ve bunlar için 13/b kapsamında istisna uygulamamıştır.

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.”

Daha sonra çıkarılan 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 bendinde taşınmasından sonra da geçerliliğini korumuştur.)

İlk 59 KDV Sirkülerini iptal eden 60 no.lu Sirkülerde, 9 no.lu Sirkülerdeki istisna kapsamına giren ve girmeyen hizmetler listesi aynen tekrarlanmış, sadece kapsama giren hizmetlere Acente Ücreti veya Acente Komisyonu eklenmiş, kapsama girmeyen hizmetlere ise ISPS hizmeti eklenmiştir. Söz konusu listeler şöyledir :

3.2.2.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

Biçimlendirilmiş: Türkçe

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

Yükün Aktarılması (Shifting): 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.

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

Kilit ve Bağ Çözme (Unlashing): 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 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 maniplasyona tabi tutulmaksızın tekrar denizyolu ile aynı limandan gidecek olan konteynerlere ait ücretler.

Acente Ücreti veya Acente Komisyonu: Gemi veya mürettebatına verilen acentelik hizmeti karşılığında alınan bedeller.

3.2.2.2. İstisna Kapsamına Girmeyip Vergiye Tabi Olan Hizmetler

Konteyner İçi Bağlama/Çözme (Konteyner İçi Lashing/Unlashing) 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.

ISPS Hizmeti: Uluslararası gemi ve liman tesisi güvenlik hizmeti

+

+

Yukarıda, istisna kapsamına girmediği ileri sürülen hizmetlerin tamamı, istisnaya girip girmediği 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.

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 konuya 17 nci maddedeki ilgili bölüme bakınız.)

13 üncü maddenin (b) bendi, kapsama giren HİZMET niteliğindeki işlemleri kapsamakta, MAL TESLİMLERİ KAPSAM dışı bulunmaktadır. Bu nedenlerle deniz veya hava taşıtlarına yakıt, kumanya, su, elektrik gibi mal verme işlemleri bu bendin kapsamı dışındadır.

2.3. Acentelerin Hizmetin Temininde Aracılık Görevi Yapması :

Md:13/b kapsamına giren hizmetlerin temininde acentelerin aracılık görevi yapmaları istisna uygulanmasına engel değildir (15 no.lu KDV Genel Tebliği'nin B/3 bölümü). Acenteler vekil sıfatıyla gemi sahibinin veya işleticisinin ihtiyaç duyduğu her türlü işlemleri ikmal ederler ve aracılık faaliyetinde bulunurlar. Bu işlemlerin yapılması esnasında ortaya çıkan masraflara ilişkin fatura ve benzeri belgeleri gemi sahibi veya işleticisi adına alırlar. Bazı hallerde ve zorunluluk sonucu bu belgeler acenta adına da düzenlenebilir. Nitekim uygulamada acenteler bazı zorunluluklar ve özel durumlar nedeniyle, aynen hal komisyoncularında olduğu gibi, kendi namlarına fakat acentesi oldukları firma hesabına belge düzenleyebilmekte veya belge alabilmektedirler. Acente, namına hareket ettiği firmanın unvanını ve/veya gemi adını zikrettirmek suretiyle, bu belgeleri kendi kaydına almaksızın dekont ekinde ilgisine ulaştırmalıdır. Söz konusu hizmetler 13 üncü madde kapsamında ise KDV hesaplanmayacaktır.

2.4. Acentelik Ücretleri ve Komisyonları KDV İstisnası Kapsamındadır :

Acentelerin kendi hizmetlerinin bedeli olarak aldıkları acentelik ücreti veya acente komisyonu olarak isimlendirilen hizmet bedellerinin Md:13/b uyarınca KDV den müstesna olduğu yönünde muktezalar mevcuttur. (Yukarıda belirtilen 19.7.2004 tarih ve 4807 sayılı mukteza)

Bize göre tüm acentelik hizmetleri ayırma gidilmeksizin Kanun'un 13/b maddesi uyarınca istisnaya konu edilmelidir. Nitekim yukarıda belirtilen Danıştay 9 uncu Dairesi kararında, deniz ve hava taşıtlarına yönelik tüm acentelik hizmetlerinin, niteliğine bakılmaksızın istisna kapsamına girdiği kabul edilmiştir. (28.12.1994 tarih ve E.1994/2636 ; K.1994/5419 sayılı karar)

+

+

Maliye İdaresi nihayet, 60 no.lu KDV Sirkülerinde (bölüm 3.2.2.1) acente ücretlerinin ve komisyonlarının 13/b maddesi kapsamında KDV'den müstesna olduğunu mevzuat bazında ifade ederek bu konudaki tereddütleri gidermiştir.

2.5. 13 üncü Maddenin (b) Bendi Uygulaması Hakkındaki Görüşlerimiz :

- Gemi ve uçaklara yönelik hizmetlerin seyrüsefere ilişkin olan-olmayan şeklinde ayırma 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 konteyneri ile ve yüküyle bir anlam ifade eder. Yolcuyu, yükü ve konteyneri 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. Yükün kabı olarak kullanılan konteyneri de gemiden veya uçaktan ayrılmış olsa bile geminin veya uçağın kendisi gibi algılamak gerekir.

- Maddenin lafzından hareketle, sadece liman sahası içinde veya sadece hava meydanlarında yapılan hizmetlerin istisna kapsamında olduğu, bu yerler dışında ifa edilen hizmetlerin gemiye veya uçağa (seyrüsefere) ilişkin olsa dahi istisna kapsamına girmeyeceği düşünülemez ve zaten uygulamada da böyledir.
- DHMİ'ne verilen bir muktezada , bu işletmenin havayolu şirketlerine trunk telsizlerini kiraya verme hizmetlerinin KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 19.7.2001 tarih ve 3422 sayılı muktezası) Bizim anlayışımıza göre uçakla veya uçakta haberleşmeyi sağlayacak cihazların kiraya verilmesi hizmeti 13/b kapsamında KDV den müstesna olmalıdır.
- Bir hizmetin hem 13/b, hem de 17/4-o maddesi kapsamına girmesi halinde, istisnanın 13/b kapsamında (indirim ve iade hakkı olacak şekilde) uygulanacağı yolundaki idari yorum isabetlidir. (60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.2.2.3. no.lu bölümü)

2.6. Yatların Durumu :

Yatlar (yacht), gezinti teknesi, sürat motoru gibi spor eğlence ve turizm amaçlı deniz araçları (ve hava araçları) hakkında da yukarıda yaptığımız açıklamalar geçerlidir. Özetlemek gerekirse;

- Ticari amaçla işletilmek (taşımacılık yapmak suretiyle para kazanmak) amacıyla yurt içinde satın alınan veya ithal edilen bu gibi araçların teslimi ve ithali KDV den müstesnadır. (13/a) Ayrıca direkt olarak gelir getiriyor olmasa dahi, lüks oteller ve tatil köyleri tarafından müşterilerinin istifadesine sunulmak üzere alınan veya ithal olunan araçların da istisna kapsamına sokulması gerekir. Zira bunlarda da müşteri celbi şeklinde bir ticari amaç vardır. Ancak işletilerek veya kiraya verilerek geliri sağlanmayan deniz ve hava taşıtları iş için kullanılsalar dahi istisna kapsamında satın alınamamakta ve ithal edilememektedir.
- Yukarıda açıklandığı şekilde ticari amaçla elde bulundurulanan (satın alınmış, inşaa ettirilmiş veya kira ile tutulmuş) bu gibi araçların tadili, bakımı ve onarımı şeklindeki hizmetler istisna kapsamındadır. (13/a)
- Deniz ve hava taşıtları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna (13/b) ise tüm deniz ve hava taşıtlarına yönelik olarak (ticari-özel ayrımı yapılmaksızın) uygulanmaktadır.

+

+

Özel amaçlı deniz ve hava taşıtlarında bu istisnanın uygulanması, istisnanın konuluş amacına uygun düşmemekle beraber gerek (b) bendindeki lafzın müsait oluşu gerekse bu hizmetler bakımından ticari-gayri ticari ayrımı yapılmasının uygulamada yaratacağı sorun ve tikanlıklar nedeniyle ayırım yapılmamasında isabet görüyoruz. Bu nedenle yat limanlarında (yer işgali nedeniyle alınan kira dahil) bu yatlarla yönelik olarak yapılan tüm hizmetler (limanın ve yatın kime ait olduğuna ve ne amaçla kullanıldığına bakılmaksızın) KDV den istisna edilmelidir.

Yat limanı işletmeciliği yapan bir firmaya Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 4.5.2001 tarih ve 24621 sayılı maktezada şöyle denilmiştir :

"Adı geçen şirketin, bulunduğu limanda yerli veya yabancı deniz taşıma araçlarına verdiği hizmetlerin niteliği konusunda Denizcilik Müsteşarlığı ile yapılan yazışma sonucu, limanlarda deniz taşıma araçları için yaptığı belirlenen aşağıdaki hizmetler Kanunu 13/b maddesi kapsamında istisnadan yararlanabilecektir.

- İşletme 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 ve/veya raporlanması,
- Fırtınadan ve sair dış etkenlerden koruma ve emniyet altında tutma,
- Teknenin kullanım dışı kalacağı süreye uygun olarak hazırlaması /depolanması (decommissioning),
- Teknelerin karada aktarımı ve askıda tutulması,
- Periyodik denetleme ve seyrüsefere hazır hale getirme (comissioning),
- Nakliye aracına yükleme ve indirme,
- Arıza teşhisi koymak,

Diğer taraftan yukarıda sayılmamakla birlikte, gemi personeli için gümrük, polis, konsolosluk ve diğer resmi dairelerde muamele yapılması da bu alandaki hizmetler kapsamına girmektedir. "

Görüldüğü gibi şahsi olarak kullanılan (ticari şekilde işletmeyen) tekne, yat gibi deniz araçlarına ve özel uçaklara yönelik hizmetler de 13/b maddesi kapsamında KDV den müstesnadır.

2.7. 13/b Maddesi Kapsamındaki Hizmetlerin Verilmesinde Taşeron Konumunda Olunması :

Maliye İdaresi birkaç yıldan beri, 13/b maddesi kapsamındaki hizmetlere ilişkin istisnanın TEK SAFHALI olduğunu, bu nedenle istisnanın uygulanabilmesi için, işi yapanın faturasını doğrudan gemi veya uçak işletmesine veya bu işletmenin acentesine kesmesi gerektiğini ileri sürmeye başlamış, 60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.2.2. no.lu bölümünde bu görüş sirküler hükmü haline getirilmiştir.

Bu anlayışa göre ;

Bir vinç işletmecisi limanda yaptığı gemiye mal yükleme veya gemiden yük indirme (tahmil-tahliye) işinin faturasını liman işletmesine kesse, liman işletmesi de aynı hizmeti gemi işletmecisine (veya onun acentesine) fatura etse, vinç işletmecisi taşeron konumunda olduğu için KDV'li fatura kesecek liman işletmecisi ise 13/b kapsamında KDV istisnası uygulayabilecektir.

Biz bu anlayışa katılmıyoruz.

Çünkü 13/b maddesindeki istisnanın tek safhalı olduğuna dair bir hüküm yoktur. Önemli olan fatura içeriğini teşkil eden hizmetin istisna kapsamında olmasıdır. Bize göre bu örnekte hem vinç işletmecisinin liman işletmesine, hem de liman işletmecisinin, gemi işletmesine keseceği fatura 13/b maddesi kapsamında KDV'siz olmalıdır.

+

+

Nitekim İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 30.05.2007 tarih ve E.2007/252-K.2007/516 sayılı kararında (Mehaz Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ekim 2009 sayısı, sahife 139) şu açıklamalara yer verilmiştir :

"Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin limanlarda yapmış olduğu tahmil-tahliye işlerinden dolayı değişik dönemlere ilişkin olarak katma değer vergisi iadelerinin olduğu, davacı şirketin iade ve mahsup talepli dilekçelerine karşılık davalı vergi dairesinin 12.2.2007 gün ve 07-10 3546 sayılı işlemi ile bu başvuruların reddine karar verildiği ve redde yönelik davalı idare işleminin iptali istemiyle bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki kanun hükmünün değerlendirilmesinden, yapılan teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna tutulabilmesi için iki şartın arandığı; bunların deniz ve hava taşıma araçları için yapılmış bir hizmetin bulunması ve bu hizmetin liman ve hava meydanlarında yapılmış olması gerektiği anlaşılmaktadır.

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 uyarlılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle davanın kabulüne....."

3. ALTIN, GÜMÜŞ VE PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME VE RAFİNAJ FAALİYETLERİ İLE PETROL ARAMA FAALİYETLERİNİ YÜRÜTENLERE YAPILAN MAL VE HİZMETLER İLE BORU HATTI İLE TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞAA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN OLARAK YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER (Md:13/c) :

3.1. Petrol Arama ile İlgili İstisna :

3174 Sayılı Kanunla 13 üncü maddeye eklenen (c) bendi ilk şekliyle petrol arama faaliyetleri ile ilgili olarak bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktaydı. Buna ilişkin uygulama esasları 16 nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş, daha sonra 19 nolu Tebliğin (c) bölümünde konuya ilişkin ek açıklamalarda bulunulmuştur.

İstisna uygulamasına ilişkin esaslar şöyle özetlenebilir.

6326 Sayılı Kanun'un 112/1 inci maddesi hükmünde belirtilen;

- Petrol hakkı sahiplerine,
- Petrol hakkı sahiplerinin temsilcilerine ve
- Petrol hakkı sahiplerine karşı taahhütte bulunan ve bu nitelikleri Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş olan müteahhitlere,

bunların petrol arama faaliyetleri ile ilgili olmak şartıyla yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV den müstesnadır.

İstisna kapsamına giren mal ve hizmetleri satın almak isteyen ilgili kişi ve kuruluşlar, bu mal ve hizmetlere ilişkin listeyi bir yazı ekinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'ne vermektedirler. Sözü edilen Genel Müdürlükçe onaylanan liste satıcı firmalara ibraz edilmek ve bir örneği de verilmek suretiyle bu mal ve hizmetlere katma değer vergisi uygulanmaması talep edilmektedir.

Söz konusu onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında katma değer vergisini göstermeyecekler; ancak kendilerine verilen Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından onaylanmış listeyi (veya bu listenin noterlerce tasdikli suretini) muhafaza edecekler ve bir inceleme halinde ibraz edeceklerdir. İstisna hükmü uyarınca KDV'siz olarak düzenlenecek faturalarda onaylı listeye atıf taşıyan bir izahat konulmasında yarar vardır.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Bu faaliyetlere ilişkin olmayan idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşaa, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmetler istisnadan yararlanmayacaktır.

+

+

Bu uygulama münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, aynı zamanda üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşları kapsamaktadır. Ancak, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşaatı, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımları KDV den müstesnadır.. Bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından, münhasıran arama faaliyetinde bulunduklarına dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerlidir. İdari faaliyetlerle yahut idari bina inşa, tefriş, ve bakımı ile ilgili mal ve hizmet teslimlerinde, onaylı liste yerine, alıcının münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunduğunu gösteren yazının Noter onaylı örneğini alıp muhafaza edecekleri anlaşılmaktadır.

5615 sayılı Kanun ile 04.04.2007 tarihinden itibaren 13/c maddesine eklenen hükme göre, Türk Petrol Kanunu'na göre, boru hattı ile taşımacılık yapanlara, bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Tebliğlerde değinilmemiş olmakla birlikte, 16 ncı maddenin 1/a bendi uyarınca, yukarıdaki kapsama giren ithalatta da, onaylı liste yahut yazı ibrazı halinde istisna uygulanması gerekir.

3.2. Altın, Gümüş ve Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme ve Rafinaj Faaliyetlerine Yönelik Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası Uygulaması :

5228 Sayılı Kanunla getirilen bu istisnaya ilişkin esaslar, 93 nolu KDV Genel Tebliğinin 1.2. no.lu bölümünde, düzenlenmiş, bu bölüm 95 no.lu Tebliğ ile bazı değişikliklere uğramıştır.

112 no.lu KDV Genel Tebliğinin aşağıda metni bulunan 1 no.lu bölümü ile istisna uygulama esasları 1.3.2009 tarihinden itibaren komple yeniden belirlenmiş ve daha önceki uygulama şekline son verilmiştir.

Az sayıda mükellefi ilgilendiriyor olması ve Tebliğ'deki açıklamaların kıfayeti nedeniyle aşağıda, 112 no.lu Tebliğin konuya ilişkin bölümünü aynen sunmakla yetiniyoruz:

"1. ALTIN, GÜMÜŞ VE PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME VE RAFİNAJ FAALİYETLERİNE YÖNELİK TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA UYGULAMASI

KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile "Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler" istisna kapsamına alınmıştır. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değişik 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Ancak bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen ay başından geçerli olmak üzere altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanlara istisna kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarında aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüş olup, 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2.) numaralı bölümü bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen ay başından geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

1.1. İstisnanın Kapsamı

1.1.1. Mükellefler Bakımından

KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde düzenlenen istisna, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanlara, söz konusu faaliyetlerine ilişkin olmak üzere yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

İstisnadan, 3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalarla, zenginleştirme işini yapan firmalar ve yaptıkları işlemler Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan "Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" (Tırmak içi ibare 113 no.lu Tebliğ'in G/4 bölümü ile değiştirilmiş ibaredir.) hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan firmalar faydalanacaktır.

Altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na müracaat ederek (Ek:1)'de yer alan yazıyı alacaklardır. Maden arama ruhsatı sahibi mükellefler söz konusu madenleri

+

+

aradıklarına dair bilgiyi belge talep dilekçesine yazacak, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talebi değerlendirirken maden sahasının özelliklerini de dikkate alarak söz konusu yazıyı verecektir.

1.1.2. İşlemler Bakımından

İstisna, altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmak üzere satın alınan mal ve hizmetleri kapsamaktadır.

Mükellefler bu faaliyetler nedeniyle indirim hakkına sahip oldukları alış ve giderlere ait yüklendikleri KDV tutarlarını ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapacaklardır. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV, mükellefin talebi üzerine bu Tebliğin (1.2.) numaralı bölümünde yapılan düzenlemeler çerçevesinde iade edilebilecektir.

1.2. İstisnanın Uygulanması

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecektir. Bu nedenle altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanların mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacaktır. Bu şekilde yüklenilen vergiler ilgili dönemde indirim konusu yapılacaktır.

Mükellefler tarafından indirim konusu yapılan vergilerden bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin bünyesine giren teslim ve hizmetlere ait kısım, KDV Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulunca belirlenen alt limiti (2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 100 TL) aşmadığı için istisnadan yararlanamayacak alımlar çıkarılmak suretiyle tespit edilecektir. Yüklenilen vergi tutarı verilecek ilk KDV beyannamesine iade olarak dâhil edilecek ve buna göre hesaplanan KDV alacağı, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir.

İade talebi bir dilekçe(*) ile yapılacak, bu dilekçeye;

- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından alınan (Ek:1) yazının mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneği (bir kereye mahsus olmak üzere),
- istisna kapsamında kabul edilen harcamalara ait liste (Bu listede alım yapılan mükellefin unvanı, vergi kimlik numarası, vergi dairesi, faturanın tarihi, sayısı ile işlem bedeli ve KDV tutarı bilgileri yer alacaktır.),
- istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi, eklenecektir.

İade talepleri, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV'nin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2B) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için (petrol arama faaliyetleri dışındaki talepler) 4 nolu tablonun 4. satırında yer alan 426 nolu beyanname kodu kullanılacak olup, Petrol Arama Faaliyetleri için ise 3. Satırda yer alan 306 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

1.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar

1.3.1. Altın, gümüş veya platin işletme faaliyeti sırasında, maden cevherinin kompleks halde olması nedeniyle altın, gümüş veya platin yanında başka metallerin de üretilmesi, işletme faaliyetine ilişkin alımların tamamının istisnadan yararlanmasına engel değildir.

1.3.2. İşletme, zenginleştirme ve rafinaj hizmetleri genel esaslara göre KDV'ye tabidir. Ancak, işletme faaliyetini yürütenlere verilecek zenginleştirme ve rafinaj hizmetleri ile zenginleştirme faaliyetini yürütenlere verilecek rafinaj hizmetleri KDV Kanununun 13/c maddesi uyarınca bu Tebliğin (1.2.) bölümünde yapılan açıklamalara göre istisna kapsamında değerlendirilecektir.

1.3.3. Rafinaj faaliyetinde bulunan mükelleflerin rafinajı yapılacak ürünün satın alınması sırasında yüklendikleri vergilerin de iade kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

1.3.4. Vergi daireleri, rafinaj faaliyeti nedeniyle iade talep eden mükellefin, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan "Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" (Tırmak içi ibare 113 no.lu Tebliğ'in G/4 bölümü ile değiştirilmiş ibaredir.) hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" yürüten bir firma olduğunu araştırıp tespit ettikten sonra iade işlemini yerine getireceklerdir.

1.3.5. Arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanların bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri külçe altın ve külçe gümüş teslimleri KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre

+

+

KDV'den istisnadır. Söz konusu istisna hükmü, kısmi istisna mahiyetinde olmakla birlikte altın ve gümüş ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olarak Kanunun 13/c maddesinde yer alan istisna uygulaması tam istisna mahiyetinde olduğundan arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri sonucu ortaya çıkan külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile ilgili olarak yüklenilen vergilerin gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesine ve söz konusu tutarların indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Ek:1

T.C.
ENERJİ ve TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
Maden İşleri Genel Müdürlüğü

Sayı :

Konu :

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

İlgi :

..... Vergi Dairesi Müdürlüğünün Vergi Kimlik Numaralı
mükellefi olarak tarih ve sayılı Maden Arama/Altın, Gümüş veya Platin İşletme/
Zenginleştirme Ruhsatı¹ ile/...../20.. tarihine kadar altın, gümüş veya platin
Arama/İşletme/Zenginleştirme² faaliyeti/faaliyetlerinde bulunmanız uygun görülmüştür.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 112 Seri No.lu
KDV Genel Tebliğinin (1.1) bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bakan a.

-
- 1 Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın arama/işletme ruhsatının tarih ve sayısı yazılacaktır.
 - 2 Faaliyetin arama, işletme, zenginleştirme işlemlerinden hangisi ya da hangilerinden oluştuğu belirtilecektir.”

+

+

4. TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ MAKİNE VE TEÇHİZATIN KDV ÖDENMEKSİZİN SATIN ALINMASI veya İTHALİ (13/d)

Bilindiği üzere eskiden teşvikli yatırım mallarının teslimini KDV'den istisna eden bir hüküm yoktu.

- Teşvikli ithal yatırım malları için gümrükte KDV hesaplanıp, teminata bağlanıyor, daha sonra bu teminat kadar KDV ödenmesine veya ödenmiş sayılmasına istinaden çözülüyor, böylelikle yatırımcının KDV yüklenmesi önleniyordu. (Md.49 ikinci fıkra) Fakat teminat mektubu alabilmek ve çözümü konusunda yaşanan tikanlıklar nedeniyle bu mektup için uzun süreler komisyon ödemek ve kredi limitlerinin dolu kalması, yatırımcıyı bunaltıyordu.
- Teşvikli yatırım mallarının yurt içi alımında KDV doğmasını önleyen bir hüküm olmadığı gibi, teminat vererek veya bir başka şekilde KDV ödemeksizin yurt içinden yatırım malı satın almak mümkün değildi. Hatta yatırımcının bir türlü çözölemeyen bu sıkıntısı, "KDV desteği" adı verilen teşvik enstrümanı ile kompanse edilmeye çalışılmıştı.

Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan 4369 sayılı Kanun ile, (RG 29.7.1998 - 23417 Mükerrer) KDV Kanununun 13 üncü maddesine, teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın yurt içi tesliminde (ve ithalinde) KDV istisnası öngören (d) bendi eklenmiş, bu ekleme sonucu işlevi kalmayan 49 uncu maddedeki ikinci fıkra hükmü kaldırılmış ve müktesep hakların korunması amacı ile, KDV Kanununa geçici 14 üncü madde eklenmiştir.

13 üncü maddeye eklenen (d) bendine ilişkin gerekçede şu açıklamalar vardır:

"Eklenen bu bent ile yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin bu kapsamdaki sadece makine ve teçhizat alımları vergiden istisna edilmektedir. Her ne kadar mükelleflerin bu kapsamdaki alışları için yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün ise de, özellikle yeni yatırımlarda katma değer yaratabilmesi uzun süre aldığından ve bu süre zarfında yüklenilen vergilerin, fiilen indirimi mümkün olmadığından, bu durum finansman sıkıntısı yaratmaktadır. Teşvik belgeli yatırımlarda önemli bir girdi olan makine ve teçhizatların bu mükelleflere tesliminin vergiden istisna edilmesi, yatırımcıların finansman sıkıntılarını hafifletecek ve yatırımların teşvikli için etken olacaktır."

1 Ağustos 1998 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren bu değişiklikler, 69 no.lu KDV Genel Tebliği'nin birinci bölümünde açıklanmış daha sonra, 72 (3 no.lu Bölüm), 74 (2 nolu bölüm), 81 (4 no.lu bölüm), 82 (2.3.1. bölümü), 84 (III ve IV-2 bölümü), 87 (A Bölümü) ve 89 (D Bölümü) no.lu KDV Tebliğlerinde ve 2 no.lu (daha sonra 60 no.lu) KDV Sirkülerinde ek açıklamalar yer almıştır.

Aşağıda, söz konusu Tebliğ ve Sirküler hükümleri açıklanmış olmakla beraber Tebliğ ve Sirküler metinlerinin de ayrıca göz önünde tutulmasında yarar vardır.

4.1. KDV İstisnasına Konu Olabilen ve Olamayan Makine veya Teçhizat :

Tebliğdeki konuya ilişkin düzenlemelerin kolay anlaşılması için aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

İSTİSNA KAPSAMINDAKİ MAKİNE TEÇHİZAT

İSTİSNA KAPSAMINA GİRMEYEN MAKİNE TEÇHİZAT

+

+

- Yatırım teşvik belgesine ekli listede belirtilen,
- Amortismanına tabi olan,
- Mal veya hizmet üretiminde (direkt olarak) kullanılan,

MAKİNE veya TEÇHİZAT istisna kapsamındadır.

Diğer kara taşıtları istisna dışı olmakla beraber

- Euro normlarını haiz motorlu çekiciler,
- Yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road tipi kamyonlar
- Madencilikte kullanılan damperli kamyonlar,
- Transmikserler ve beton pompalı hazır beton taşıyıcılar
- Vidanjörlü tankerler

- Yatırım teşvik belgesine ekli listede (x) işaretli olarak yer almayan,
- Amortismanına tabi olmayan,
- Mal veya hizmet üretiminde (direkt olarak) kullanılmayan (üretilmiş mal veya hizmetin pazarlanmasına yahut idarî faaliyetlere yönelik olan),
- Sarf malzemesi veya yedek parça niteliği taşıyan,
- 1.8.1998 den sonra alınan teşvik belgeleri bakımından belgeyi veren idarece, daha önce alınan belgelerde bu idare veya yatırımın yapıldığı ilin Sanayi ve Ticaret Müdürlüğüne kapsama dahil makine veya teçhizat olduğu kabul edilmemiş olan (veya bu formalitesi yerine getirilmemiş olan) yatırım malları

istisna kapsamında değildir.

+

+

- Frigorifik kamyonlar,
- Forkliftler,
- İş makineleri (paletli veya lastik tekerlekli),
- Vinçler ve
- Tarım makineleri (traktör, biçer-döver vs.)
- Hastane yatırımlarına ilişkin teşvik belgelerinde yer alan ambulanslar
- Belediyeler ve İl Özel İdareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olan otobüsler (97 no.lu Tebliğ)
- Apron Otobüsleri (99 no.lu Tebliğ)

İstisna kapsamındadır. (Yurt dışından çıplak kamyon getirip buna Türkiye’de vidanjör, damper, vinç gibi eklentiler yapıldığında istisna uygulanmamaktadır. İst. Def.’nın 1.11.1999 tarih ve 4434 sayılı muktezası)

Not : Tarif böyle olmakla beraber istisnadan yararlanılabilmesi için ;

- **1.8.1998’den sonra alınan teşvik belgesi bakımından istisna kapsamına giren kalemler, belgeyi veren idareler tarafından belirlenecektir.**
- **1.8.1998’den önce alınmış teşvik belgelerindeki listeler üzerinde bir şekilde belirleme yapılınca kadar, hangi kalemin istisna kapsamında olduğu, yatırımın yapıldığı ildeki Sanayi ve Ticaret Müdürlüklerince tesbit edilecektir.**
- **Teşvik belgesi sahibi makine-teçhizat alıcısının, “mükellef” olduğunu ve aldığı makine-teçhizatı “indirim hakkı tanınan” işlemlerde kullanacağını vergi dairesinden alacağı bir yazı ile ispat etmesi; satıcıların (ve ithalatta gümrük idarelerinin) bu yazıyı görmeden ve noter veya YMM onaylı örneklerini almadan KDV istisnası uygulamaları gerekmektedir. (60 nolu KDV Sirküleri)**

- VE yanda sayılmamış olan kara taşıtları da istisna kapsamına girmez. (Bunların niçin istisna kapsamı dışında tutulduğunu anlamış değiliz.)

Not : Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları, 13 üncü maddenin (d) bendi kapsamına girmemekle beraber, bunlar aynı maddenin (a) bendi uyarınca, yani teşvik belgesi kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın ve ticari amaçla işletilmek yahut kiraya verilmek üzere edinilmiş olmak kaydıyla eskiden olduğu gibi KDV’den müstesnadır.

Teşvik belgesinde yazılı makine ve teçhizat yatırımının, “mükellef” sıfatı olmayanlarca veya bu makine ve teçhizatı indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlarca alımı ve ithali bu istisnanın kapsamı dışındadır. (87 no.lu KDV Tebliği) Konu hakkında Geçici 18 inci maddeye bakınız.

4.2. Makine veya Teçhizatı KDV Ödemeksizin Satın Almak Yahut İthal Etmek İsteyenlerin Uyması Gereken Kurallar :

İstisna uygulamasındaki temel faktör, teşvik belgesi ekindeki listede yer alan kalemlerden hangilerinin istisna kapsamında olduğunun, yetkili mercî tarafından belirlenmesidir. Bu konuda yetkili mercî, belgeyi vermiş olan idaredir.

Yetkili Mercî, yatırımcının ibraz ettiği teşvik belgesi eki listenin altına bu listenin hangi sırasındaki makine ve teçhizatın istisna kapsamında olduğuna dair şerh koyarak onaylayacaktır.

+

+

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar, teşvik belgesi ve buna ekli listenin aslını (hangi yatırım kaleminin istisna kapsamında olduğuna dair şerh taşıyan listeyi) satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edeceklerdir.

Satıcı belgeye bağlı liste üzerine (gerektiğinde alonj yaparak) "*Bu listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura ile satılmıştır*" ibaresini

ithal söz konusu ise gümrük idaresi ,

"*Bu listenin sırasındaki adet makine teçhizat tarih ve sayılı beyanname ile ithal edilmiştir.*"

şerhini koyacak ve bu şerhi koyan satıcı veya gümrük idaresi şerhi onaylayacaktır.

Teşvik belgesinin aslından ve bu şekilde şerh düşülmüş listeden birer fotokopi, belge sahibi firma tarafından, (aslı gibidir anlamında) kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanarak satıcıya veya gümrük idaresine verilecektir.

Alıcı ayrıca, aşağıdaki 4.10 no.lu bölümde (60 no.lu KDV Sirkülerinde) belirtilen vergi dairesi yazısını veya bu yazının noter onaylı örneğini satıcıya teslim edecek ve satıcı bu yazıyı da saklayacaktır.

Yatırımcı bu prosedür dahilinde KDV ödemeksizin teslim aldığı bu yatırım malını yine KDV içermeyen bir yevmiye maddesi ile kayıtlarına alacaktır. (Teşvik belgesi eki listedeki mal isimi ile alış faturasındaki mal isiminin aynı olması ve listedeki her bir satırdaki malın aynı isimle amortisman listesine girmesi tavsiye olunur.)

Alıcı ayrıca, KDV'siz olarak yaptığı yatırım malı alım ve ithallerinin izlendiğini, belgede yazılı şartları ihlal ettiği takdirde, ödemediği bu KDV'nin cezalı ve gecikme faizli olarak kendisinden aranacağını unutmamalıdır.

İstisna kapsamında teslim edilecek malın, teşvik belgesi eki listede belirtilen mala uygun olup olmadığı konusundaki tereddütler belgeyi veren merciden alınacak açıklanan yazısı ile giderebilmektedir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 29.3.2000 tarih ve 2024 sayılı muktezası)

4.3. İstisna Kapsamında Makine Teçhizat Satan Satıcıların veya Bunların KDV Aranmaksızın İthaline İzin Veren Gümrük İdarelerinin Yapacakları İşlemler ve Tabi Oldukları Hükümler :

KDV'siz makine teçhizat alımı ve ithali talebi ile karşılaşan satıcılar veya gümrük müdürlükleri, belge aslını ve ekindeki şerhli listeyi alıp inceleyerek talebe konu malın kapsam dahilinde olduğunu ve listeye konulan makine teçhizatın daha önce alınmamış veya ithal edilmemiş olduğunu anladıktan sonra, KDV'siz satış faturasını düzenleyecek yahut KDV'siz gümrük beyannamesini işleme koyacaklardır. Ayrıca, liste (alonj) üzerine yukarıda belirtilen notu yazıp onayladıktan sonra belgeden ve listeden çekilmiş ve yatırımcı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış fotokopiyi teslim alarak, KDV'siz yaptıkları bu işlemin dayanağı olarak gerektiğinde ibraz etmek üzere saklayacaklardır.

İstisna kapsamında makine teçhizat satan satıcıların bilmeleri gereken diğer hususlar şunlardır :

- Bu satışı, satışın yapıldığı aya ait KDV beyannamesinin 8 no.lu Tablosunda göstereceklerdir.
- İade istenmiş olsun olmasın bu şekilde (13/d maddesi kapsamında) KDV istisnası uygulayarak satış yapan satıcılar, satışın gerçekleştiği (dolayısıyla istisnanın gösterildiği) ay KDV beyannamesine 69 no.lu Tebliğin sonundaki formu doldurup ekleyeceklerdir.
- Md.13/d kapsamında uygulanan bu istisna tam istisna niteliği taşıdığı için, KDV'siz satışa konu makine teçhizat için (ithalde, imalde veya alımda) yüklenilen KDV ler, genel hükümler uyarınca normal şekilde indirilecektir. (Daha önce indirilmişse öyle kalacak, indirim iptali yapılmayacaktır.)

+

+

- İstisna kapsamında makine ve teçhizat tesliminin yapıldığı aya ait KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkmışsa, satıcı bu makine teçhizat için o ayda veya daha önceki aylarda yüklendiği KDV'leri indirimle giderebilmiş, iade gereği ve imkânı kalmamış demektir.
- Şayet makine ve teçhizatın istisna kapsamında satıldığı ayda, indirimle giderilememiş KDV varsa satıcının nakden veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle KDV iadesi(*) alması mümkündür. Satıcı isterse nakit iade hakkından vazgeçerek, iade hakkını devrolan KDV satırında göstererek gelecek dönemlerde indirim yoluyla kullanabilir. Bunun için, 8 no.lu tablodaki 13/d hizasında yer alan "YÜKLENİLEN KDV" satırını boş bırakması yeterlidir.
- Satıcı buna razı olmayarak iade isteyecekse KDV'siz sattığı makine teçhizatın temininde yüklendiği KDV'yi bilhesap bularak, 8 no.lu Tablodaki yüklenilen KDV satırına kaydetmek suretiyle iade talepli beyanname düzenleyebilir. Bu takdirde beyannameye ayrıca Md.13/d kapsamında KDV'siz yaptığı satışların fatura fotokopilerini veya bu faturalardaki bilgileri içeren listeyi, istisnanın uygulandığı aya ait KDV indirim listesini, iadesi gereken KDV tutarının hesaplanışını gösteren tabloyu ekleyecektir.
- İade tutarı vergi dairesince istenebilecek diğer bilgi ve belgeler ibraz edilmek suretiyle, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın, mahsup yoluyla iade alınabilir. Nakdi iade taleplerinin yerine getirilmesi için 200 TL'yi aşan kısım kadar teminat mektubu verilmesi yahut YMM tasdik raporu veya iadeye ilişkin inceleme raporunun vergi dairesine gelmesinin beklenmesi gerekir. YMM raporuna dayalı nakit iade taleplerine ilişkin hadler 32. maddedeki tablodadır.
- 13/d maddesine ilişkin iade ve mahsup imkanları 72 nolu KDV Tebliğinin 3 nolu bölümünde açıklanmıştır.

()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 tablosunun 5. Satırında yer alan 308 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.*

4.4. İstisna Uygulaması Mecburi midir?

Bazı yatırımcılar, yukarıda izah edilen formalitelerle uğraşarak KDV'siz makine teçhizat almak veya ithal etmektense, bunları KDV ödeyerek almayı veya ithal etmeyi tercih edebilirler. Gerçekten beyannamesinde yeterince ödenecek KDV çıkan firmaların, bunca külfete katlanmaktansa makine veya teçhizatı KDV ödeyerek almaları ve bu yüklenimi indirim yoluyla gidermeleri daha mantıklı olabilir.

İstisna hükmü, yatırımcıların KDV yüzünden maruz kaldıkları finansman yükünü kaldırmayı amaçladığına göre, istisnadan yararlanmak istemeyen yatırımcıların istisna kapsamında işlem yapmaya zorlanmamaları gerekir. Hatta yatırımcı bu tercihi her bir makine teçhizat bakımından ayrı ayrı yapabilmelidir. Kaldı ki yatırımcıların istisna talebinde bulunmayarak ve gerekli formaliteleri yerine getirmeyerek bu alımlarını KDV ödemek suretiyle yapmalarına engel bir durum yoktur.

Satıcılar ve gümrük idareleri açısından ise gerekli belgeleri ibraz etmiş olan alıcıların istisna taleplerini reddetmek prensip olarak mümkün değildir. Ancak satıcılar müşteri kaybetmeyi göze alarak istisna uygulamayabilirler veya KDV Kanununun 18 inci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçebilirler.

İstisna için gerekli belge ibrazını ve diğer işlemleri yerine getirmemek suretiyle makine ve teçhizatı rızâen KDV ödemek suretiyle temin veya ithal eden teşvik belgeli yatırımcılar, ödedikleri bu KDV'yi bir defada indirebilirler fakat indirimle giderilememe halinde iade talebinde bulunamazlar.

Mevzuatı bilmedikleri için KDV ödemeksizin alabilecekleri teşvikli yatırım malını sehven KDV ödeyerek almış ve yüklendikleri bu KDV'yi indirimle giderememiş olan yatırımcıların KDV Kanunu'nun 8 inci maddesi ve 91 nolu KDV Tebliği uyarınca KDV iadesi isteyebilirler.

4.5. Makine ve Teçhizatın İmal veya İnşa Edilmesi :

+

+

Yatırım teşvik belgesine ekli listede BELİRTİLEN ve istisna kapsamında olduğuna dair işaret bulunan makine teçhizatın hazır olarak alımında veya ithalinde yukarıda açıklandığı şekilde KDV ödenmemesi mümkündür.

Ancak teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın hazır halde satın alınması veya ithali yerine, doğrudan yatırımcı tarafından imal veya inşası ya da gerekli malzemelerin yatırımcı tarafından temin edilerek üçüncü bir şahsa imal veya inşa ettirilmesi yollarının tercih edilmesi halinde ortaya çıkabilecek malzeme, işçilik, nakliye, montaj vb. kalemlerin istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı tartışmalıdır.

Kanunda bu konuda bir açıklık olmadığı gibi Tebliğde de herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Keza bu sorun, listede yer alan ve o şekilde (hazır halde) satın alınan veya ithal edilen makine teçhizatın satın alma veya ithalde fatura bedeli dışında kalan ve maliyete girmesi zorunlu olan, montaj, yurtiçi nakliye, gümrükleme vb. hizmet unsurları için de geçerlidir. Kanun ve Tebliğe göre temel prensip şudur :

KDV istisnası yatırım teşvik belgesinin eki listede ismen BELİRTİLEN makine ve teçhizata uygulanabilecektir. (Yani teşvik belgesinde yazılı olan ibare alış veya ithal faturasında aynen veya aynı manaya gelecek şekilde yer almalıdır.)

Nitekim 28.11.2000 tarih ve 6266 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında, teşvik belgesinde KDV siz temin edilebileceği belirtilen makine veya teçhizatın imalinde kullanılacak malzemelerin alım veya ithalinde bu istisnanın uygulanamayacağı belirtilmiştir.

Meselâ teşvik belgesine ekli listede VİNÇ adıyla yer alan makine, KDV siz ithal edilebilecek veya satın alınabilecek iken, muhtelif parçaları (sac, dişli, motor, halat, makara gibi) KDV' siz temin edilemez. Dolayısıyla bu vinciin yatırımcı bünyesinde KDV siz imal ya da inşası mümkün görünmemektedir. Çünkü KDVK 'nunda yapılan en son düzenlemelerle VİNÇ tamamlandığında kendi kendine KDV siz teslimde bulunma ve bu teslimde dayanarak imal için yüklenilen KDV 'lerin iadesini isteme şeklinde bir model de öngörülmemiştir.

Eğer teşvik belgesine ekli listede doğrudan VİNÇ yerine, bunun imalinde kullanılacak malzemeler kendi adlarıyla (SAC, DIŞLI, MOTOR gibi) ve miktarları da gösterilmek suretiyle BELİRTİLMİŞ ise bu takdirde bu malzemelerin satın alınması veya ithalinde KDV istisnası uygulanabilir. Ancak bu malzemeler kullanılmak suretiyle gerek yatırımcı bünyesinde ve gerekse üçüncü bir şahıs nezdinde imal veya inşa neticesinde ortaya çıkacak KDV 'li işçilik veya dışarıdan sağlanan diğer hizmet bedellerinin istinaden yararlanması yine mümkün olmayacaktır.

Bu durumda KDV yüklenmemek için yapılacak işlem, imal veya inşadan kaçınmak, makine ve teçhizatı hazır olarak almak veya malzeme dahil sipariş vererek yaptırmak yahut ithal etmektir.

Bu tercih benimsenmezse, imal veya inşa işlemini bir kardeş şirket, yahut bu konuda aracı olmayı kabul eden başka bir firma bünyesinde gerçekleştirmek ve ondan KDV 'siz alımda bulunmak da bir çözüm yoludur.

Bu konudaki mukteza metni şöyledir :

“T.C.
Maliye Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü

SAYI : B.07.0.GEL.0.52/5279-34-51
KONU :

İSTANBUL VALİLİĞİNE
(Defterdarlık : Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü)

İLGİ : 4.12.2001 tarih ve KDV:MUK:B.07.4.DEF.0.34.16.25-21960/5910 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ekinde yer alan ve Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığının 4810031427 sicil

+

+

numaralı mükellefi A.Ş. adına tayin edilen 25.10.2001 tarih ve KDV. MUK.B.07.4.DEF.O.34.16.13/D.25-21960/5058 sayılı özelge ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görülmüştür.

Sözü edilen özelgede, yatırım teşvik belgesi eki yerli global listede yer alan "Komple Su Hazırlama Tesisi" inşaatında kullanılmak üzere bahsi geçen firmanın satın alacağı boru ve su pompalarının montajını yapacak firmalar tarafından düzenlenen faturada Kanunun 13/d maddesi kapsamında katma değer vergisi istisnasının uygulanmasının mümkün bulunduğu belirtilmektedir.

Bilindiği gibi Katma Değer Vergisinin 13/d maddesi ile yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu hükme göre, yatırım teşvik belgesinde makine ve teçhizat olduğu açıkça belirtilmiş olan malların teslimleri istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Yatırım teşvik belgesinde "Komple Su Hazırlama Tesisi" olarak belirtilen bir işlemde ne tür mallar kullanılacağı bilinmeyeceğinden, bu tesiste kullanılmak üzere olsa dahi, belgede makine ve teçhizat olarak ayrıca belirtilmemiş olan boru ve pompaların alımında bu kapsamda istisna uygulanması mümkün değildir.

Öte yandan, teşvik belgesinde yazılı makine ve teçhizatların tesliminde istisna uygulanabileceğinden, bunların teslim edenlerin teslim bedelinden ayrıca göstereceği montaj hizmetlerinde veya satıcı firmalar dışındaki firmaların yapacağı montajla ilgili hizmetlerde istisna uygulanamayacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yerine getirilmesini rica ederim."

4.6. Yatırımın Belgeye Uygun Olarak Gerçekleşmemesi :

Şayet yatırım, teşvik belgesine uygun olarak gerçekleştirilmezse (teşvik şartları ihlal edilirse) yatırımcılar, alımda veya ithalde ödemedikleri KDV'yi, vergi cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödemek zorunda kalacaklardır. Bu şekilde ödenen KDV'nin indirilebileceği, ceza ve faizin ise kanunen kabul edilmeyen gider olacağı kuşkusuzdur.

Makine veya teçhizatı, Tebliğdeki şartlara uyarak KDV'siz satan firmalar veya ithaline izin veren gümrük idareleri hakkında herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Yatırımın tamamlanmaması ve teşvik kapsamındaki KDV siz temin edilmiş yatırım mallarının hacze uğraması hallerine ilişkin İstanbul Defterdarlığının 6.3.2003 tarih ve 1189 nolu muktezası şöyledir.

"T.C.
İSTANBUL VALİLİĞİ
İl Defterdarlığı
Katma Değer Vergisi Gelir
Müdürlüğü

TARİH: 06.03.2003

SAYI : KDV.MUK.B.07.4.DEF.O.34.18.1-3/d.1189

KONU : Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında satın alınan makinelerin haczedilip satılmasında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı.

.....MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Daireniz vergi numaralı mükellefiTic. A.Ş. hakkında Müdürlüğü'nün tarih sayılı yazısı ekinde alınan ve bir örneği ilişikte gönderilen tarihli dilekçede, şirketin makine parkında bulunan bir kısım makinelerinin borçları nedeni ile haczedildiği, bu makinelerin bir kısmını Yatırım Teşvik Belgesinde yazılı vergi muafiyeti nedeniyle KDV ödemediği, makinelere ilişkin düzenleyecekleri faturada KDV hesaplayıp, hesaplamayacakları konusunda tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesi gereğince Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan hak, menkul ve gayri menkul satışları vergiye tabi bulunmaktadır. Ancak, sözü edilen Kanunun istisna hükümlerinin bu satışlar için de geçerli olacağı tabiidir.Bu satışlarda, vergiyi doğuran olay satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi ise, satışları düzenleyen özel ve resmi kişiler olup, aynı Kanunun 23/d maddesi hükmüne göre satılan malın kesin satış bedeli katma değer vergisi matrahı olacaktır.

+

+

Aynı Kanun'un 13/d maddesinde, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "D. İcra Yoluyla Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması" başlıklı bölümünde verginin mükellefinin icra yolu ile yapılan satışlarda satışı gerçekleştiren icra daireleri olduğu belirtilmektedir.

Benzer konuda Bakanlık Makamı'ndan alınan tarih, sayılı yazıda;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı 62 nci maddesiyle eklenen geçici 14 üncü maddesine göre, bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar alınan yatırım teşvik belgelerinde yer alan yatırım mallarından, makine ve teçhizat niteliği taşımayanlar için bu Kanunla kaldırılan 49 uncu maddesinin ikinci fıkra hükmü uygulanacaktır.

Aynı Kanunun kaldırılan 49/2 nci maddesinde ise, "Kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden, Maliye Bakanlığı ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından verilen teşvik belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisi, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenir. Bu erteleme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun süre ve tecil faizi ile ilgili hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen vergi, tahakkuk ettiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre tespit olunan ilgili yıllar için geçerli tecil faizleri %50 zamlı uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Erteleme süresince zamanaşımı işlemez.", denilmektedir.

Buna göre; Sanayi ve Ticaret A.Ş. aleyhine yapılan icra takibinde, bu şirkete ait olduğu tespit edilen menkul mallar, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında olduğundan, bu malların İcra Müdürlüğünce haczedilerek cebri icra yolu ile satımında, yatırımın Teşvik Belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi nedeniyle, bu malların ithalinde ertelenen katma değer vergisinin, tahakkuk ettiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre tespit olunan ilgili yıllar için geçerli tecil faizleri %50 zamlı uygulanmak suretiyle tahsil edilmesi gerekmektedir.

Ancak, bu durumun Gümrük Müsteşarlığı'ndan araştırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 13/1-d maddesinde, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan verginin alıcılardan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği, hükmüne bağlanmıştır.

Konuyla ilgili gerekli açıklamalar 14 Ağustos 1998 tarih ve 23433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "1.1.2.2. Eski Teşvik Belgeleri" başlığı altında yapılmıştır.

Buna göre, adı geçen şirketin tarihinden önce düzenlendiği belirtilen Yatırım Teşvik Belgesinde yer alan makine ve teçhizatın, tarihten sonraki teslim ve ithalinde katma değer vergisi uygulanmayacağından, istisna kapsamında satın alınan veya ithal edilen malların İcra Müdürlüğünce haczedilerek cebri icra yolu ile satımında, yatırımın Teşvik Belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi nedeniyle alınmayan verginin, alıcı durumunda bulunan adı geçen şirketten vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir.

Adı geçen şirketin katma değer vergisi istisnası uygulanarak yaptığı yurt içi alımı ile ithalinin tespiti ise, 69 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklandığı gibi Yatırım Teşvik Belgesinde satıcının serhinin olup olmadığına göre belirlenecektir.

Diğer taraftan, "adı geçen şirkete ait malların icra yolu ile satışlarında, alıcıların yatırım teşvik belgesine sahip olması ve bu malların belgede makine ve teçhizat olarak sayılmış olması nedeniyle katma değer vergisi uygulanmayacak, aksi takdirde Yatırım Teşvik Belgesinde yer alan malların cebri icra yolu ile belgesiz alıcıya satışı Kanunun 1/3-d maddesi uyarınca vergiyi tabi tutulması gerekecektir." denilmektedir.

Buna göre, daireniz mükellefi tarafından Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında satın alınan makinelerin haczedilip satılmasında yatırımın, Yatırım Teşvik Belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemiş olması halinde alınmayan verginin alıcı durumunda bulunan daireniz mükellefinden vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan adı geçen mükellefe ait malların icra yolu ile satışında, verginin mükellefi satışın yapıldığı icra dairesi olup, alıcıların Yatırım Teşvik Belgesine sahip olması ve bu malların belgede makine ve teçhizat olarak sayılmış olması halinde katma değer vergisi uygulanmayacak, aksi takdirde Yatırım Teşvik Belgesinde yer alan malların icra yolu ile belgesiz alıcıya satışı Kanunun 1/3-d maddesi gereğince katma değer vergisine tabi olacaktır.

+

+

Bilgi edinilmesini ve mükellefine de bilgi verilmesini rica ederim."

4.7. Makine Teçhizat Niteliği Taşımayan Teşvikli Yatırım Mallarının İthalinde KDV Ertelemesi Öngören Geçici Hüküm :

KDV Kanunu'nun 13'üncü maddesine (d) bendinin eklenmesine paralel olarak, teşvik belgeli yatırım mallarının ithalinde KDV ödemek yerine bu miktarda teminat verilmesini ve bu teminatın belli şartlarla iadesini öngören 49'uncu maddenin ikinci fıkrası 1.8.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu erteleme hükmü kaldırılmakla beraber, müktesep hakların korunması amacıyla KDV Kanununa geçici 14'üncü madde eklenmek suretiyle, 29.7.1998 tarihinden önce teşvik belgesine bağlanmış olan ve makine teçhizat niteliği taşımayan 49 uncu madde kapsamındaki yatırım malları için teminat uygulamasına devam olunacağı hükmü bağlanmıştır.

4.8. Teşvikli Yatırım Malları İthal Ederken KDV İçin Verilen Teminatların Çözümünde, Eski Prosedür Devam Edecektir :

Tebliğin 1.2.4. bölümünde, gerek daha önce, (46 veya 49'uncu maddeye göre) gerekse geçici 14'üncü maddeye göre verilen teminatların çözümü için, pratik bir yöntem öngörülmemiş, bunların çözümünde öteden beri süregelen usul ve esasların uygulanmasına devam edileceği belirtilmiştir.

Teşvikli makine ve teçhizatın istisna kapsamına alınması vesilesiyle, söz konusu teminatların (hiç olmazsa kapanmış teşvik belgeleri ile ilgili olanlarda) daha basit tarzda hatta hiçbir şart aramaksızın iade edilmesi konusunda, gerek bizim gerekse başka firma ve kuruluşların taleplerine rağmen, mükellefleri bunaltan eski prosedürün devamının öngörülmesi, bizce hiç isabetli olmamıştır.

4.9. Yatırım Mallarının Başka Mükelleflere Satışı :

Nakliye işi yapan bir firma teşvik belgesi kapsamında KDV'siz olarak satın aldığı çekicilerin, teşvik belgesi sahibi bir mükellefe devri esnasında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağını sormuş, alıcı firmanın teşvik belgesi sahibi olması ve bu belgede devre konu malların KDV'siz alınabileceğine dair işaret bulunması şartıyla söz konusu devirde KDV Kanunu'nun 13/d maddesine göre istisna uygulanabileceği cevabını almıştır. (10.10.2001 tarih ve 53911 sayılı Bakanlık muktezası)

4.10. İstisnanın Uygulanabilmesi İçin Alıcının Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Olması Yetmez. Alıcının KDV Mükellefiyetinin Bulunduğunu ve Bu Yatırım Malını KDV İndirim Hakkı Tanınan Faaliyetlerinde Kullanacağına Dair Vergi Dairesi Yazısı İbraz Etmesi Gerekir :

Bu husus yukarıdaki 4.1. no.lu bölümdeki tabloda belirtilmiş olmakla beraber aynı başlık açarak tekrar vurgulanmakta yarar görülmüştür.

Bu konu, 60 no.lu KDV Sirkülerinde (2 no.lu Sirkülere paralel olarak) şöyle açıklanmış ve düzenlenmiştir.

"3.3.1. Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflerin KDV İstisnasından Yararlanabilmesi İçin Vergi Dairesinden Alacakları Yazı

87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümünde, istisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcıların, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine - teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı alarak, noter veya YMM onaylı örneklerini gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz etmeleri gerektiği belirtilmiştir.

+

+

KDV Kanununun 13/d maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanmak üzere vergi dairelerine dilekçe ile başvuran yatırımcılara 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen yazı verilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

(1) Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilecektir.

(2) Yatırımcının iştegal konusu ve yatırım sonunda üretilcek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listelerde belirtilen makine-teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olup olmadığı tespit edilecektir.

(3) Yatırımcının durumunun Tebliğde belirtilen şartlara uygun olmasının anlaşılması halinde kendisine aşağıdaki yazı verilecektir.

"

İLGİ :tarihli dilekçeniz.

Dairemizde vergi kimlik numarası ile katma değer vergisi mükellefiyetiniz bulunmaktadır.

.....tarih vesayılı Yatırım Teşvik Belgesi eki listede KDV istisnasından faydalanılabileceği belirtilmiş bulunan makine-teçhizatın KDV mevzuatına göre indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Bu makine ve teçhizatın ithalinde ve tarafınıza tesliminde KDV Kanununun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir.

İstisnanın uygulanmasında, ilgili Genel Tebliğlerdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

(4) Daha sonra ihtilaflara neden olmaması için, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilirken, teşvik belgelerinde yer alan makine-teçhizatın hangi amaçla kullanılacağı mutlaka araştırılacaktır.

Örneğin, bir Devlet üniversitesinin öğrencilerin eğitiminde kullanacağı makine ve teçhizat, yatırım teşvik belgesinde yer alsa bile, üniversiteye yukarıda belirtildiği şekilde yazı verilmeyecektir. Bunun gibi, Belediyelerin asfalt dökümü, kanalizasyon inşası gibi verginin konusuna girmeyen beledi faaliyetlerde kullanacakları makine-teçhizat için, yatırım teşvik belgesinde yer alsa bile, istisnadan yararlanmasına imkan tanıyan yazı verilmeyecektir."

4.11. Fiziki Miktar Aşımı Olmayacağı ve Bedel Sınırı Bulunmadığı :

Bu konudaki 6.3.2003 tarih ve 1181 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezası şöyledir :

" T.C.
İSTANBUL VALİLİĞİ
İl Defterdarlığı
Katma Değer Vergisi Gelir
Müdürlüğü

TARİH : 06.03.2003
SAYI : KDV. MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.13/D.1181
KONU : Teşvik Belgesi üzerindeki tutarın aşılması halinde satıcı firmanın ödediği KDV'yi alıcıdan talep edilip edemeyeceği, Yatırım Teşvik Belgesi üzerine değerlendirme uygulanabilir mi ?

+

+

..... LTD.ŞTİ.

ilgide kayıtlı dilekçenizde; Vergi Dairesi mükellefi olduğunuzu, Direkt İhracat, İhraç Kayıtlı ve Yatırım Teşvikli Makine ve Teçhizat satışlarınızın olduğu, bu işlemlerden doğan KDV iade alacaklarınız olan vergi borçlarına mahsup talepleriniz olduğu belirtilerek,

69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne istinaden yapılan teşvik kapsamındaki makine ve teçhizat satışlarında, alıcı ve satıcı malın bedeli için teşvik belgesi üzerinde esas olan değerden değil de KDV istisnasını aşan bir bedel üzerinden anlaştıklarında alıcı firmanın, Yatırım Teşvik Belgesinin iki yıl önce alınmış olması ve bu geçen süre içinde teşvik belgesi üzerindeki mal bedellerine Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oranda yeniden değerlendirme yapılabileceğinin ileri sürerek herhangi bir KDV ödemesinin gerekmeceğini satıcı firmanın ise tutarın tamamını istisna kapsamına almayıp aradaki farkın KDV'sini ödemesi durumunda satıcı firmanın ödediği KDV'yi alıcı firmadan talep hakkı olup olmadığı, yeniden değerlendirme oranının yatırım teşvik belgesi üzerine uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Defterdarlığımızdan görüş sorulmaktadır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesinde, Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 69 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinin 1/1 Teşvik Belgeli Makine ve Teçhizat Teslimlerinde KDV istisnası başlıklı bölümünde; 4369 Sayılı Kanunun 59. maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 13. maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerce belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edilmektedir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde makine ve cihazlar üretimde kullanılan ve her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre makine ve teçhizat, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için öncelikle makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmetin üretiminde kullanılması gerekmektedir. Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idare ve pazarlama gibi üretim dışı alınlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama giremeyecektir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçaları ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

Yine aynı Tebliğde 01.08.1998 tarihinden sonra yatırım teşvik belgelerine ekli listelerdeki Makine ve Teçhizat tanımına giren sabit kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından belirlenerek istisnadan yararlanacaklarının açıkça ifade edileceği, 01.08.1998 tarihinden önce düzenlenen yatırım teşvik belgesinde yer alan makine ve teçhizatın bu tarihten sonraki teslim ve ithalinde de istisna uygulanacağı, istisnadan faydalanmak isteyen alıcıların, makine ve teçhizat kapsamına giren malların belirlenmesi için teşvik belgesi ve eki listelerle birlikte yatırım yapıldığı ildeki Sanayi ve Ticaret Müdürlüklerine başvurarak listede yer alan mallardan makine ve teçhizat kapsamına girenlerinin belirlenip onaylatılması gerektiği belirtilmiştir.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar teşvik belgesini ve eki listenin aslını satıcıya veya gümrük idaresine ibraz ederek istisna uygulanmasına talep edeceklerdir.

Bu kapsamda işlem yapan satıcılar ve gümrük idareleri sabit kıymetin belge de istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığını belirledikten sonra katma değer vergisi uygulanmaksızın işlem yapacaklardır. Ayrıca listenin uygun bir yerine satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten "Listenin adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura / beyanname ile satılmıştır. / ithali yapılmıştır." şerhini koyarak imza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylayacaklardır.

Yatırımcıların yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktarlardan fazla istisna kapsamında mal alamayacakları, satıcıların ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmasına dikkat etmelerinin gerektiği açıklanmıştır.

Buna göre, Yatırım Teşvik Belgesi eki listede belirtilen Makine ve Teçhizatın yine bu listede her bir makine için belirtilen adetlerde teslimleri istisnadan yararlanacak, listede belirtilen miktarlar aşılmayacaktır. Ancak söz konusu makine ve teçhizat bedellerinin aşılmayacağı yönünde bir sınırlama söz konusu olmayıp bu konuda Yatırım Teşvik Belgesinde ve ilgili mevzuatta öngörülen hususlara uyulması gerektiği tabiidir."

4.12. Teşvik Belgeli Yatırımın Finansal Kiralama Yoluyla Yapılması Halinde KDV İstisnası :

+

+

Bu konuyu ele alan 47 no.lu KDV Sirküleri (ilk 59 sirküler) iptal edilmekle beraber 60 no.lu Sirküler, 47 no.lu Sirkülerdeki hükümleri aynen korumuştur. 60 no.lu Sirkülerin bu bölümü şöyledir :

“3.3.2. Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflerin Finansal Kiralama Yoluyla Makine ve Teçhizat Temini

14/7/2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlarda finansal kiralama şirketleri adına teşvik belgesi düzenlenmesi uygulaması kaldırılmıştır. Söz konusu Kararın 3/6 ncı maddesinde "Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmez. Yatırımcının mükellefiyetlerini yerine getirmemesi halinde uygulanacak olan müeyyidelerden finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata tekabül eden bölümü kısmen veya tamamen finansal kiralama şirketlerine de uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, anılan Kararın uygulanmasına ilişkin 28/7/2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2009/1 No.lu Tebliğin 29/3 üncü maddesinde "Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ve teşvik belgesini düzenleyen mercice onaylanan finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılır. Bu işlemlerde yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumludur." denilmiştir.

Buna göre, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi verilmediğinden, vergi dairelerine dilekçe ile başvuran ve adına teşvik belgesi düzenlenen yatırımcılara yazı verilirken aşağıdaki hususa da yer verilecektir.

"Ayrıca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin finansal kiralama şirketlerinin teşvik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve teçhizat için teşvik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile KDV Kanununun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir."

Bu yazıya istinaden finansal kiralama şirketi yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanunun 13/d maddesindeki istisna kapsamında temin edebilecektir. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadığından genel hükümlere göre KDV’ye tabi tutulacaktır.

Öte yandan finansal kiralama şirketi ile yatırımcı (kiracı) arasında yapılan sözleşmede belirtilen sürenin sonunda, makine-teçhizatın yatırımcının (kiracının) mülkiyetine geçmemesi veya yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, finansal kiralama şirketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları KDV Kanununun 13/d maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir."

5. LİMANLARA BAĞLANTI SAĞLAYAN DEMİRYOLU HATLARI, LİMANLAR VE HAVA MEYDANLARININ İNŞASINI YENİLENMESİNİ GENİŞLETİLMESİNİ YAPAN VEYA YAPTIRAN MÜKELLEFLER İLE GENEL BÜTÇELİ İDARELERE BU İŞLERE İLİŞKİN OLARAK YAPILAN MAL TESLİMLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ : (13/e)

13 üncü maddeye 5228 sayılı Kanunla eklenen (e) bendi ile 1.8.2004 tarihinden itibaren getirilen bu istisnanın gerekçesi şöyle ifade edilmiştir :

"Ülkemizin coğrafi özellikleri nedeniyle büyük imkanlar vadeden deniz ve hava taşımacılığından beklenen gelişmenin sağlanabilmesi için limanlar ile hava meydanlarının sayı olarak artması ve kalite itibarıyla uluslararası standartlara yaklaşması önem taşımaktadır. Bu husus göz önüne alınarak, maddeye eklenen (e) bendi ile yeni liman ve hava meydanları yapılmasını ve mevcutlarının inşası, yenilenmesi ve geliştirilmesi işlerini kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisi yönünden

+

+

tam istisna kapsamına alınmıştır.”

93 nolu KDV Genel Tebliğinin, bu bent ile ilgili açıklamalar içeren 1.3. nolu bölümü şöyledir :

“1.3. Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (e) bendi ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere (3946 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde yapan veya yaptıran mükellefler dahil) bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükmün uygulanmasında;

-Liman; gemilerin yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma, bağlama ve beklemlerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, teknik ve sosyal altyapı tesisleri, yönetim, destek, bakım-onarım ve depolama birimleri bulunan tabii veya suni olarak rüzgâr ve deniz tesirlerinden korunmuş kıyı yapılarını (kruvaziyer limanlar ile yat limanları da bu kapsamda değerlendirilecektir),

-Hava meydanı (alanı); karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri,

ifade edecektir.

5228 sayılı Kanunla getirilen istisna hükmü uyarınca, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellefler, bu düzenleme kapsamında işlemlerinin olduğundan bahisle bağlı bulundukları vergi dairesine başvurarak Ek:3'te yer alan belgeyi alacaklardır.

İstisnadan sadece katma değer vergisi mükellefleri yararlanabileceğinden vergi daireleri katma değer vergisi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlemeyeceklerdir. Bu belge mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü tarafından imzalanıp, mühürlenecektir. İstisna kapsamındaki işlemin belgede öngörülen tarihe kadar bitirilememesi halinde mükellef süre uzatımına ilişkin belgelerle birlikte müracaat edecek ve vergi dairesince kendisine yeni bir belge verilecektir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Ancak, yukarıda sayılan faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan mükellefler, bu işlerin yapımı esnasında kullanacakları mal alımlarında, yaptıran mükellefler ise inşaat taahhüt işlerinde vergi dairesinden temin ettikleri istisna belgesinin işletme yetkililerince mühür (kaşe) ve imza tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini satıcılara/yüklenicilere vereceklerdir.(Buraya 113 no.lu Tebliğle “İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde ise söz konusu belge, ilgili Gümrük İdaresine ibraz edilecektir.” Cümlesi eklenmiştir.) Satıcılar/yükleniciler yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince saklamak zorunda oldukları bu belgeye dayanarak, bu Tebliğin (1.5) bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde satıcılara/yüklenicilere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Satıcılar/yükleniciler istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamelerine; iade talep dilekçesi() ve kendilerine verilen istisna belgesinin bir örneğini, istisna kapsamındaki satışlara ait yüklenilen vergi tablosunu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesini ekleyeceklerdir.*

+

+

(*)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 tablosunun 6. Satırında yer alan 309 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

93 no.lu KDV Genel Tebliği'nin yukarıdaki 1.3. no.lu bölümüne 116 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 5'inci bölümü ile aşağıdaki iki paragraf eklenmiştir.

"Diğer taraftan yukarıda belirtildiği üzere, istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin vergi dairesinden alacakları belgeyi teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı/yüklenici mükellefe ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olacaktır.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge ibraz edilen satıcı/yüklenici mükellefler, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır."

Yukarıda bahsi geçen EK:3 no.lu belge örneği aşağıdadır :

"EK:3

T.C.
..... DEFTERDARLIĞI
..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı :

Konu :

İstisnadan Yararlanacak Mükellefin

Adı Soyadı (Unvanı) :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Yukarıda sicil bilgileri belirtilen mükellef 'da bulunan liman/hava meydanı inşası/yenilenmesi/genişletilmesi işini yapmakta/yaptırmakta olup; bu işe ilişkin Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1.3) bölümünde belirtilen açıklamalar dahilinde malları/ tarih ve sayılı sözleşmede belirtilen inşaat taahhüt hizmetini tarihine kadar Katma Değer Vergisi Kanununun 13/e maddesi gereğince vergiden istisna olarak alabilmesi için bu belge düzenlenmiş ve verilmiştir.

96 no.lu KDV Genel Tebliğinin 3. bölümünde yukarıdaki istisna ile ilgili esaslar özetlendikten sonra, YAP-İŞLET-DEVRET modeli kapsamında işletme hakkı devralan firmanın, bu hakka konu liman veya hava meydanı inşası veya genişletilmesi işlerinin yapımı karşılığında işletme hakkını kısmen veya tamamen devretmesi halinde bu hakkı devralan kuruluşlara ve daha alt yüklenicilere istisna belgesi verilmeyeceği yani bu istisnanın sadece ana yüklenici tarafından kullanılabilceği hükmüne bağlanmıştır.

5538 sayılı Kanun ile bu bend hükmüne

+

+

*"Limanlara bağlantı demiryolu hatları" ve
"ile genel bütçeli idarelere"*

ibareleri eklenmiştir. Yukarıda açıklanan uygulama esaslarının, bendin kapsamı genişlemiş yeni hali için de geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

Şayet hizmet mevcut bir limanın tadili, tamiri, bakımı veya onarımı ile ilgili ise, yeni liman yapımı veya liman genişletme durumu olmadığı için, bu hizmetler, 13/e kapsamında istisna değildir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5313-724 sayılı muktezası) 13/e bendi kapsamındaki inşa, yenileme ve genişletme işinde kullanılmak üzere, finansal kira yoluyla edinilen ekipman, makine, teçhizat vb. ile ilgili finansal kira faturalarında bu madde uyarınca istisna uygulanmamaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/4 sayılı tamimi)

6. ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI İLE İLGİLİ İSTİSNA (13/f)

KDV Kanunu'nun 13/f maddesinde yer alan bu istisnanın uygulanmasına ilişkin esaslar 93 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 1.4. no.lu bölümünde düzenlenmiştir.

Ancak söz konusu düzenlemenin uygulamada meydana getirdiği tikanıklıklar nedeniyle istisna uygulamasına ilişkin esaslar, halen devam eden işleri de kapsayacak şekilde ve 1.3.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

İstisna kapsamında işlem yapan mükellef sayısının az olması ve 112 no.lu Tebliğ'de yer alan açıklamaların yeterince anlaşılır bulunması nedeniyle bu Tebliğin 2 no.lu bölümünü ve bu bölüme ait ekleri aşağıda sunmakla yetiniyoruz :

"2. ULUSAL GÜVENLİK AMAÇLI TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN İSTİSNA

KDV Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (f) bendi ile Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Kanununun 13 üncü maddesinin son fıkrası ile Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından geçerli olmak üzere aşağıda belirtildiği şekilde tespit edilmiştir.

2.1. İstisnanın Kapsamı

2.1.1. Mükellefler Bakımından

KDV Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (f) bendindeki istisna,

- Milli Savunma Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayii Müsteşarlığı,
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü,
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne (Ulusal Güvenlik Kuruluşları)

aşağıda belirtilen mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanabilecektir.

Bu kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmayı taahhüt eden mükelleflere (yüklenicilere) kapsam ve niteliği ulusal güvenlik kuruluşları tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifalarında da istisna uygulanacaktır.

2.1.2. İşlemler Bakımından

+

+

İstisna kapsamına, ulusal güvenlik kuruluşlarına;

- Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturduğu sistemlerin, bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi,

- belirtilen araç, silah ve sistemlerle ilgili ar-ge faaliyetleri için yapılan alımlar, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyon işlemi şeklindeki mal teslimi ve hizmet ifaları, girmektedir.

Bu çerçevede söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetlerinin de istisnadan yararlanacağı tabiidir. Aynı şekilde, idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik harekâtla ilgili savunma gereksinmelerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilecektir.

Ulusal güvenlik kuruluşlarına sadece yukarıda belirtilen teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye, bentte sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin, imal, inşa, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar ulusal güvenlik faaliyetleri ile dolaylı olarak ilgili olsa bile istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.2. İstisnanın Uygulanması

2.2.1. Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Ulusal güvenlik kuruluşlarına istisna kapsamında doğrudan teslim ve hizmet ifasında bulunan yükleniciler, düzenleyecekleri faturada bu Tebliğin (2.1) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulayarak işlem yapacaklardır. Faturada istisna kapsamına girmeyen işlemler de bulunuyorsa, istisna olan işlemler ayrıca gösterilecektir. Bu mal ve hizmetleri alan ulusal güvenlik kuruluşları faturayı düzenleyen yükleniciye istisna kapsamında yapılan işlemin belgelenmesi amacıyla örneği (Ek:2)'de yer alan yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edileceği bir yazı vereceklerdir. Bu yazıda mükellefin kimlik bilgileri ile faturanın tarih ve numarasına yer verilerek, fatura muhteviyatı mal ve hizmetlerin 3065 sayılı KDV Kanununun 13/f maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğu belirtilecektir. Bu yazının Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici tarafından saklanacağı ve gerektiğinde yetkililere ibraz edileceği tabiidir.

İstisna kapsamına giren malların ulusal güvenlik kuruluşu tarafından ithal edilmesi halinde söz konusu yazı ilgili gümrük idaresine hitaben düzenlenecektir.

2.2.2. Yüklenici Firmalara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde

Yüklenicilere kapsam ve niteliği ilgili ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifaları da KDV Kanununun 13/f maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Yüklenicilere yapılacak teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülecektir:

Yüklenici firmaların (yurt dışında yerleşik olanlar dahil) KDV Kanununun 13/f maddesi kapsamında gerçekleşecek alımlarında ulusal güvenlik kuruluşu ile imzalanan sözleşme esas alınacaktır.

Yükleniciler, ulusal güvenlik kuruluşu ile imzaladıkları sözleşmeye dayanarak, yapacakları teslim ve hizmetlerin üretiminde kullanacakları mal ve hizmetleri cinsi ve ölçü birimi (adet, ton, kg, m², vb.) itibarıyla bir listede toplayacaklar ve ulusal güvenlik kuruluşunun onayına sunacaklardır.

Ulusal güvenlik kuruluşu bu listeyi nihai mal veya hizmetin üretimine yönelik olarak sarf edilecek mal ve hizmetlerden oluşup oluşmadığı bakımından inceleyecek ve üzerinde gerek duyduğu değişiklikleri yaparak (Ek:3)'te yer alan biçimde onaylayacaktır. İstisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütülmesinde ortaya çıkan gelişmeler/ihtiyaçlar (sözleşme değişikliği, yeni mallara ihtiyaç duyulması vb sebepler) çerçevesinde ve alıcı ulusal güvenlik kuruluşunun öngördüğü zaman dilimleri içinde değiştirilebilecektir. Değişiklik listeleri, önceki liste bilgilerini içerecek şekilde tanzim olunacaktır.

+

+

Ulusal güvenlik kuruluğu ayrıca onayladığı listedeki mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olarak temin edilebilmesi için örneği (Ek:4)'te yer alan, yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edileceği belgeyi düzenleyerek yüklenicilere verecektir. Bu belgenin Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici mükellef tarafından saklanacağı ve gerektiğinde yetkililere ibraz edileceği tabiidir.

Yükleniciler, ulusal güvenlik kuruluşunun onayladığı listeyi onay tarihinden itibaren 30 gün içinde ve her durumda bu liste kapsamında alım yapmadan önce elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndereceklerdir.

Yüklenici kuruluş, mal ve hizmet alımları sırasında ulusal güvenlik kuruluşu tarafından kendisine verilen istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümü firma kaşesi tatbik edilen ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneğini satıcı mükellefe ibraz edecektir. Satıcı, yüklenici firma adına düzenleyeceği faturaya söz konusu belgenin tarih ve sayısını da yazmak suretiyle teslim ve hizmet bedeline KDV uygulamayacaktır.

Yüklenici kuruluşun onaylı listede yer alan malları ithal etmesi halinde ise istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün firma kaşesi tatbik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği gümrük idaresine verilerek söz konusu ithalatın KDV uygulanmadan gerçekleşmesi sağlanacaktır. Öte yandan, yüklenici kuruluşlar ithal ettikleri onaylı listede yer alan hizmetler için başkaca bir işleme gerek olmaksızın sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamayacaklardır.

Bu kapsamda istisna uygulanabilmesi için yükleniciye düzenlenen aynı faturada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarları toplamının 10.000 TL ve daha fazla olması gerekmektedir. Bu tutarın altındaki alımlar listede yer alsa dahi KDV hesaplanacaktır. Bu sınır ithalat işlemleri bakımından geçerli değildir.

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar, bu satışlara ait bilgileri ilgili dönem beyannamesinin düzenlenmesi esnasında e-beyanname ortamında açılacak ve örneği (Ek:5)'te yer alan form ile Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettireceklerdir. İstisna kapsamındaki işlemlerini bu form ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmeyecektir.

2.3. İade Uygulaması

2.3.1. Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Yükleniciler, istisna kapsamında yapmış oldukları teslim ve hizmetleri ait oldukları dönemler itibarıyla KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler" Tablosunun 310 numaralı satırında beyan edeceklerdir. İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere ait yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmı ise 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV'nin iadesindeki esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir.

İade talebi bir dilekçe(*) ile yapılacak ve istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamesi ile birlikte verilecektir. Dilekçeye; Tebliğ ekinde yer alan (Ek:2) yazısının mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneği, yüklenilen KDV tablosu, iade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi ile istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesinin eklenmesi gerekmektedir.

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliğ'i'nin (2B) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablosunun 7. Satırında yer alan 310 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

2.3.2. Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Bu Tebliğ'in (2.2.2) bölümündeki açıklamalara göre yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler yapmış oldukları teslim ve hizmetleri ait oldukları dönemler itibarıyla KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler" Tablosu nun 310 numaralı satırında beyan edeceklerdir. İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere ait yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmı ise 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV'nin iadesindeki esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir.

+

+

Bu kapsamda yapılacak iade taleplerine ilişkin dilekçeye (*) yükleniciler tarafından işlem sırasında verilen istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün firma kaşesi tatbik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği ile yüklenilen vergi tablosu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi de eklenecektir.

(*)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 tablosunun 8. Satırında yer alan 310 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

Öte yandan, yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan ve örneği (Ek:5)'te yer alan formu dolduran satıcıların iade taleplerini yerine getiren vergi daireleri, Gelir İdaresi Başkanlığından iadeye konu teslim veya hizmetin ulusal güvenlik kuruluştan onaylanan listede yer aldığı elektronik teyidini sağlayacaklardır. Ulusal güvenlik kuruluştan onaylı listede bulunmayan bir teslim veya hizmetten doğan iade talebi kabul edilmeyecektir.

2.4. Mütteselsil Sorumluluk

Yüklenici firmaların ulusal güvenlik kuruluştan onaylanan miktardan daha fazla mal veya hizmeti istisna kapsamında aldıkları ya da aldıkları mal veya hizmeti istisna kapsamı dışındaki bir işlemde kullandıkları tespit edildiği takdirde, alışta ödenmeyen KDV ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar kendilerinden aranacaktır.

2.5. Devam Eden İşlemler

KDV Kanununun 13/f maddesi ile 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (1.4) bölümü kapsamında başlayan ve halen devam eden işlemlerle ilgili bu Tebliğin yürürlüğünden sonra temin edilecek mal ve hizmetler için yukarıdaki (2.2) ve (2.3) bölümlere göre işlem yapılması mümkündür.

93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (1.4) bölümü kapsamında başlayan ve halen devam eden işlemlerle ilgili olarak bu Tebliğin yürürlük tarihinden önce temin edilen teslim ve hizmetler için ödenen KDV, 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ndeki düzenlemeler esas alınarak iade edilir.

Ek:2

T.C.
MİLLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI
Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :

Konu :

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

Şirketinizce/firmanızca/kuruluşunuzca .../.../20.. tarihli ve...sayılı fatura ile Bakanlığımıza/Komutanlığımıza/Müsteşarlığımıza/Genel Müdürlüğümüze teslim edilen mallar/ ifa edilen hizmetler 3065 sayılı Kanunun 13/f maddesi kapsamında KDV'den müstesnadır.

+

+

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1) bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

Ek:3

**ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞLARINA KDV KANUNUNUN 13/f MADDESİ KAPSAMINDA
YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLERE AİT
LİSTE**

TARİH:	
SAYI:	

SÖZLEŞME YAPILAN ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞUNUN		YÜKLENİCİ FİRMANIN	
ADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	ADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NO
İŞİN ADI		İSTİSNA BELGESİNİN	
		TARİHİ	SAYISI
YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLER			
LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI

+

+

Ek:4

T.C.
MİLLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI
Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :
Konu:

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

İLGİ: ../../20XY tarihli dilekçeniz.

Bakanlığımız/Müsteşarlığımız/Komutanlığımız/Genel Müdürlüğümüz tarafından şirketinize ihale edilen ve ../../20.. tarihinde sözleşmesi imzalanan projeye ilişkin olarak şirketiniz tarafından hazırlanan ekli listede sayılan teslim ve hizmetlerin, Bakanlığımıza/Müsteşarlığımıza/Komutanlığımıza/Genel Müdürlüğümüze teslim edilecek mallar ile ifa edilecek hizmetlerin üretimine ilişkin olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle, söz konusu listedeki mal ve hizmetlerin firmanızca temini Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (f) bendi kapsamında KDV'den müstesnadır.

+

+

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere dayanılarak ve .../.../20.. tarihine kadar geçerli olmak üzere tanzim olunmuştur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

Ek:5

KDV KANUNUNUN 13/İ MADDESİ KAPSAMINDA YÜKLENİCİ FİRMALARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE AİT LİSTE

SIRA NO	İSTİSNA BELGESİNİ DÜZENLEYEN ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞUNUN VERGİ KİMLİK NUMARASI	ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN VERİLEN İSTİSNA BELGESİNİN		ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ONAYLANAN LİSTENİN		ALICI FİRMANIN		MALİN / HİZMETİN				FATURA		
		TARİHİ	SAYISI	TARİHİ	SAYISI	ADI/UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI	TARİHİ	NO	BEDELİ

7. BAŞBAKANLIK MERKEZ TEŞKİLATINA YAPILACAK BİNEK OTOMOBİL SATIŞLARINDA KDV İSTİSNASI (13/g) :

5904 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 13'üncü maddesine eklenen g bendi ile, ÖTV Kanunu'na ekli II sayılı listede yer alan araçların Başbakanlık merkez teşkilatına teslimini KDV istisna edilmiştir.

113 no.lu Tebliğin A/2 bölümünde bu istisnaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Tebliğin ilgili bölümü şöyledir :

"2. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna

KDV Kanununun 13 üncü maddesine 5904 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen (g) bendiyle; 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, 5904 sayılı Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden itibaren, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan araçların, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminde KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, söz konusu araçların Başbakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlara teslimi, önceden olduğu gibi genel esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

Söz konusu istisna, tam istisna mahiyetinde olup, bedeli KDV Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulunca belirlenen alt limiti (2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 100 TL) aşan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV tutarları, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir.

İade talebi bir dilekçe(*) ile yapılacak, bu dilekçeye;

- İstisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya listesi,
- İstisna kapsamında teslim edilen araçlarla ilgili olarak yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,

+

+

- İstisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi eklenecektir.

(*)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 9. Satırında yer alan 319 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

İade talepleri, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için YMM tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

Diğer taraftan, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV Kanununun 13/g ve 16/1 -a maddeleri uyarınca KDV'den istisna olacaktır."

8.5300 SAYILI TARIM RÜNLERİ LİSASNLİ DEPOCULUK KANUNUNA GÖRE DÜZENLENEN ÜRÜN SENETLERİNİN ÜRÜN İHTİSAS BORSALARI İLE SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI'NDAN İLK TESLİMİ ÜRÜN SENEDİ ALIM-SATIMI KONUSUNDA İZİN ALAN TİCARET BORSALARI ARACILIĞIYLA İLK TESLİMİ :

Söz konusu istisna ile ilgili olarak Bakanlıkça henüz bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak iade talebi, 429 seri VUK Genel Tebliğinin 2B nolu ekinde yer alan elektronik ortamda form dilekçenin 10. Satırı kullanılarak yapılacaktır.

9. 13 ÜNCÜ MADDEYE GÖRE İSTİSNA EDİLEN İŞLEMLERLE İLGİLİ OLARAK YÜKLENİLEN KDV'LERİN İNDİRİMİ VE İADESİ :

KDV Kanunun 13 üncü maddesine dayanan istisnalar, 11, 14 ve 15 inci maddelerde olduğu gibi tam istisna niteliğindedir. Yani istisnaya konu teslim veya hizmet için yüklenilmiş bulunan KDV ler indirilebilir, indirimle giderilememesi halinde istenirse iadesi talep olunabilir.

Yukarıdaki bölümlerde KDV siz olarak yapılabileceği belirtilen teslim ve hizmetlerde bulunan mükellefler, istisna uygulamasına konu edilmiş bu teslim ve hizmetleri için yükledikleri KDV leri biriktirmeksizin ve 29 uncu madde uyarınca normal şekilde indirirler.

Şayet istisna kapsamına giren ve girmeyen işler birlikte yapılıyorsa, genel giderler için ve genel amaçlı olarak kullanılan amortismanı tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen KDV lerin bu işlere dağılımında, söz konusu işlerden sağlanmış olan hasılatın anahtar olarak kullanılması mümkündür. (İstanbul Defterdarlığının, 16.8.1995 tarih ve 4521 Sayılı muktezası, Mevzuat Platformu Nisan 1997)

Teslim veya hizmetin gerçekleştiği ay KDV beyannamesinde indirimle giderilememiş KDV bulunması halinde;

- İsterlerse, bu teslim veya hizmet için yükledikleri KDV yi ve indirimle giderilememiş KDV yi geçmemek üzere ve KDV beyannamesinin ilgili Tablosundaki yüklenilen KDV satırını doldurmak suretiyle KDV iadesi talebinde bulunabilirler.
- İsterlerse iade talep etmeyip, indirimle giderilemeyen KDV nin bir sonraki aya devredilmesine razı olabilirler.

İade istendiği takdirde;

- İade nakit olarak talep ediliyorsa, her bir ay için 4.000 TL ye kadar olan iade talepleri inceleme ve teminat gerektirmeksizin vergi dairesinin isteyeceği belgelerin ibrazı suretiyle, bu dairenin yetkisi içinde yerine getirilir.

Belli bir aydaki iade tutarı bu haddi aşıyorsa aşan kısım kadar teminat mektubu verilir. Bu mektup, olumlu inceleme raporuna veya YMM tasdik raporuna göre geri alınır.

+

+

- İade, mahsup suretiyle alınacaksa mahsup işlemi teminat ve inceleme gerekmeksizin yapılır.

53 no.lu KDV Sirküleri ile, Ocak 2010'dan itibaren,

- İndirilecek KDV listelerinin
- Yüklenen KDV listelerinin

internet üzerinden gönderilmesi uygulamasına geçilmiştir.

13. madde kapsamındaki istisna işlemleri nedeniyle KDV iadesi almak isteyen mükellefler ayrıca kağıt ortamında hazırlayacakları 13. Madde kapsamındaki satış faturaları listesini ve diğer gerekli belgeleri (kağıt ortamında) dilekçe ile vergi dairesine vereceklerdir.

İade işlemlerinin teminat verilmeksizin ve ayrıca incelemeye gerek kalmaksızın, **Yeminli Mali Müşavir tasdik raporuna istinaden yapılması mümkündür.**

84 nolu KDV Genel Tebliğindeki "ÖZEL ESASLAR" 13 üncü madde kapsamındaki iadelerde de geçerlidir. (Tebliğin IV-2 nolu bölümü)

İstisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin uymaları gereken kurallar istisna türüne göre yukarıdaki ilgili bölümlerinde açıklanmıştır.

13 üncü maddeden kaynaklanan KDV iadelerinin teminat ve inceleme veya YMM raporu gerektirmeksizin mahsup yoluyla alınabilmesine ilişkin imkanlar 8.8.2002 tarih ve 4437 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında şöyle açıklanmıştır.

"T.C.
İSTANBUL VALİLİĞİ
İl Defterdarlığı
Katma Değer Vergisi Gelir
Müdürlüğü

TARİH: 08.08.2002

SAYI : KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4437

KONU : 13/a maddesi kapsamında KDV iade alacağının
teminat ve inceleme raporu istenmeden mahsubu.

.....MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi yazınızda , KDV Kanununun 13. maddesine göre istisna edilmiş işlemlerle ilgili teminat ve inceleme raporu istenmeden yapılan mahsup işlemleri için yapılacak işlemler hakkında tereddüt hasıl olduğu belirtilerek tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

Benzer konuda Bakanlık Makamı'ndan alınan 29.07.2002 tarih ve 32986 sayılı yazıda;

" 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 13/a maddesi ile faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Kanunun 32. maddesine göre de söz konusu istisna kapsamında teslim edilen mal ve ifa edilen hizmetlere ait alış faturalarında gösterilen katma değer vergisi, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirilebilecek, indirimin mümkün olmaması halinde nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

Diğer taraftan, 81 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan katma değer vergisinin mükellefin kendisinin, ortaklarının ve kendisine mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin (vergi ve) SSK prim borçlarına inceleme raporu ve teminat aranmaksızın mahsup edilmesi kabul edilmiştir.

+

+

Daha sonra yayımlanan 82 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 2.3. bölümünde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 32. maddelerinin verdiği yetkiye dayanarak ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan katma değer vergisi iadelerine ilişkin olarak 81 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile sağlanan mahsup imkanının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13,14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna olan (.....) işlemlerden doğan katma değer vergisi iadelerine de teşmil ettirildiği belirtilmiştir.

Bunun sonucunda, Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesinde sayılan istisna edilmiş işlemlerden doğan meblağların mahsuben iadesinde, ihracat istisnası bakımından uygulanan esasların geçerli olması sağlanmıştır.

Nitekim, 86 Seri No.lu Kama Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B/3) bölümünde; "..... Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11,13,14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen işlemlerdendoğan katma değer vergisi iadelerinde olduğu gibi hurda teslimlerine ilişkin tevkifat uygulamasından doğan iade alacaklarının da miktarına bakılmaksızın, mükellefin kendisinin, ortaklarının, mal veya hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına.....mahsup edilmesi uygun görülmüştür."denilmek suretiyle yukarıdaki hususlar teyit edilmektedir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamındaki teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisinin miktarına bakılmaksızın, mükellefin kendisinin, ortaklarının ve kendisine mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin vergi borçlarına mahsubunda teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın işlem yapılması mümkündür. "denilmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim"

10. 13.MADDE KAPSAMINDAKİ İSTİSNALARDA ASGARİ SINIR :

13. maddeye 5228 sayılı Kanunla eklenmiş olan son fıkra uyarınca Bakanlar Kurulu bu madde kapsamında istisnaya konu olabilecek işlem meblağının asgarî sınırını belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu 2004/7765 sayılı kararı ile bu sınırı 500 milyon TL. olarak belirlemiş yoğun sorun çıkması üzerine bu sınır 2004/8127 sayılı Kararname ile 100 milyon TL'ye (100 TL'ye) indirilerek sorunlar nisbeten azaltılmıştır.

Buna göre işlem türü 13. madde kapsamına girse bile işlemin bedeli 100 TL'nin altında ise bu işlemin KDV'li belgeye bağlanması zorunludur.

Bu sınırın her bir işlem bazında mı yoksa bir adet faturadaki 13. maddeye giren işlem bedellerinin toplamı bazında mı dikkate alınacağı tereddüt konusu olmuş, Maliye Bakanlığı'na yaptığımız başvuruya cevaben şu açıklamaları içeren mukteza alınmıştır:

"..... aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması durumunda bunların toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde vergi hesaplanmayacaktır.

Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, nevi ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır." (8.2.2005 tarih ve 5890 sayılı Bakanlık muktezası)

KDV istisnaları için asgarî sınır uygulamasını doğru bulmuyoruz. Nitekim bu sınır sadece 13. madde ve geçici 19. madde için getirilmiş olup geçici 19. maddeye yönelik asgarî sınır getirme hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

11. İSTİSNA BEDELE İLİŞKİN OLARAK DOĞAN KUR FARKI :

Aşağıdaki muktezadan da anlaşılacağı üzere Maliye İdaresi belli bir işlemten doğan dövizli borç ve alacak nedeniyle oluşan kur farkını bedel eklentisi olarak görmekte ve bu kur farkları için bedelin tabi olduğu hükümlerin uygulanacağı görüşündedir. Bu konudaki mukteza metni şöyledir:

"T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
İstanbul Defterdarlığı
Katma Değer Vergisi Gelir
Müdürlüğü

+

+

SAYI : KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.13/d.25-24290
KONU :

..... A.Ş.
Yakacık Mevkii Adnan Kahveci Cad. No.139 81450
Kartal – İSTANBUL

İLGİ : 05.09.2001 tarih ve 008/560/1407/DYZ/701 sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, teşvik belgesi kapsamında dövize endeksli makine, teçhizat vs. mal satışı yapıldığı, teşvik belgesi süresi içinde yapılan işlemlerde teşvik belgesinde belirtilen istisnaların uygulandığı, bu tür vadeli yapılan satışlarda teşvik belgesi süresi bitmesine rağmen satış döviz bazında vadeli olarak yapıldığından daha sonra müşteriden yapılacak olan tahsilatlara yönelik kur farkı faturalarında da vergi, resmi, harç istisnası uygulanıp, uygulanmayacağı hususunda görüş sorulmaktadır.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde "Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.

Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade eder" denilmektedir.

Ancak kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV – Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar Bölümünde yer alan faturalar, 3239 sayılı kanunun 140. maddesiyle damga vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından teşvik belgesi kapsamında dövize endeksli makine, teçhizat vs. vadeli yapılan satışlarda teşvik belgesi süresi bitmesine rağmen satışın döviz bazında vadeli olarak yapılması nedeniyle, teşvik belgesi süresinin bitimi sonrasında yapılacak olan tahsilatlara yönelik olarak düzenlenen faturalar, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre Damga Vergisine tabi bulunmadığından 3505 Sayılı Kanun kapsamında vergi, resim, harç istisnası uygulanmasına da gerek bulunmamaktadır.

4369 Sayılı Kanunun 59. Maddesiyle 3065 Sayılı Kanunun 13. Maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'nden istisna edilmektedir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin 1/1 Teşvik Belgeli Makine ve Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisna Başlıklı bölümünde yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurt için teslimleri ile ithalinde 01.08.1998 tarihinden itibaren KDV'nin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 24/c maddesinde, vade farkları ve faizler ile benzerleri matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Mahiyet ve amaç olarak bunlardan farklı olmayan kur farkları da matraha dahil edilerek katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Bu nedenle, bedeli döviz olarak ifade edilen işlemlerde işlem tarihi ile nakden veya hesaben tahsil edildiği tarih arasındaki kur farkı bedelin bir unsuru olarak işleme ait oran üzerinden katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu fark fatura edilmese bile defter kayıtları üzerinde katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilecektir.

Bu hükümlere göre, kanunun 13/d maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak vadeli yapılan teslimlerle ilgili olarak teşvik belgesi süresinin bitiminden sonra yapılan kur farkı tahsilatları aslı vergiden müstesna tutulan işlemler olduğundan KDV'ne tabi olmayacaktır."

Bizim görüşümüz kur farklarının KDV ye tabi olmadığı yönündedir. (1 inci maddedeki 6.6..nolu bölüme bakınız.)

+