

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Taşımacılık İstisnası

MADDE 14 : TRANSİT TAŞIMACILIK

MADDE METNİ :

"Transit Taşımacılık :

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

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

3. (5493 sayılı Kanunun 2 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 01.06.2006) 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.

Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'dir.

Bu Tebliğde 14. Maddeyle ilgili olarak kayda değer bir değişikliğe yer verilmemiştir.

Madde ile ilgili olan ve tarihten öncesi için geçerli KDV Genel Tebliğleri için KDV 5 isimli e-kitabımıza bakınız.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

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

+

2. TRANSİT VE TÜRKİYE İLE YABANCI ÜLKELER ARASINDA YAPILAN TAŞIMACILIK İŞLERİ KONUSUNDAKİ KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ HÜKÜMLERİ: (Bölüm: II/C-1)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 14 üncü maddedeki istisnayı konu alan II/C-1 no.lu bölümü şöyledir:

“C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI

1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesi ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

Kanunun (14/2) maddesi uyarınca söz konusu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, bir diğer ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV’den istisna edilmiştir.

İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren,
- Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

taşıma işleri girmektedir.

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV’ye tabidir.

Örnek: İthalatçı (A) firması, ithal edeceği malların Arjantin’den Konya’daki deposuna taşınması için Türkiye’de mukim (B) firması ile anlaşmıştır.(B) firması malların Arjantin – Mersin limanı deniz yolu ile taşınmasını kendisi yapmakta, Mersin-Konya kara taşınmasını ise (C) firmasına yaptırmaktadır.

(B) firmasının, (A) firmasına Arjantin–Konya taşınmasının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacak, (C) firmasının Mersin–Konya taşınması için (B) firmasına düzenleyeceği faturada ise KDV hesaplanacaktır. (B) firması bu taşıma nedeniyle yüklendiği KDV’yi iade hesaplarına dahil edebilecektir.

Ayrıca, taşıma işinde kullanılan aracın taşıma hizmetini gerçekleştiren mükellefe ait olması veya kiralanmış olması, istisna uygulamasına engel değildir.

Uluslararası taşımacılık işinin Ro-Ro gemileri vasıtasıyla ve dorse (römork) kullanılarak yurtiçi ve yurtdışında farklı çekicilerle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince KDV’den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.

KDV’den istisna edilen uluslararası taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonlar da taşımacılık işi içinde mütalaa edilir ve istisnadan yararlanır.

Bilet satış komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, komisyon faturasında “Uluslararası taşımaya ait bilet satışına ilişkin komisyon olduğundan 3065 sayılı KDV Kanununun 14 üncü maddesi gereğince KDV hesaplanmamıştır.”

+

+

açıklamasına yer verilir ve faturadaki bedel üzerinden KDV hesaplanmaz. Komisyonun, acenteler tarafından bilet veya fatura üzerinde ayrıca gösterilerek doğrudan yolcudan tahsil edildiği durumda ise bilet, fiş veya fatura üzerinde ayrıca gösterilen komisyon tutarı üzerinden KDV hesaplanmaz.

1.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki taşımacılık işleri, hizmetin tamamlandığı döneme (yurt dışına yapılan veya transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıkıldığı döneme) ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 311 kod numaralı "Uluslararası taşımacılık" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmet bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmet dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

1.3. İade

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge (Bu belge, belgede değişiklik olmaması kaydıyla sadece bir defa verilir.)
- Taşımacılık işinin mahiyetine göre aşağıda sayılan belgelerden biri;

a) Kara Taşımacılığında;

Transit Beyannamesi / TIR Karnesi / Form 302 Belgesi / Kara Manifestosu / Yük Senedi (CMR) / Geçiş Belgesi (Dozvola) /Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

TIR karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş veya çıkışlarda bu kapı Gümrüklerine bırakılan nüshasının dip koçanının noterden tasdikli birer fotokopisinin ibrazı da mümkündür. Ayrıca, uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde; 85/9449sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TIR karnelerini vermeye ve lüzumu halinde bunları büyük şehirlerdeki ticaret odaları kanalı ile tevzi edebilmeye yetkili kılınan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirdiği ticaret ve/veya sanayi odalarınca tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilir.

İstisna kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopileri tevsik işlemi için yeterli sayılır ve tüm dip koçan fotokopileri tek sayfa olarak istenmez.

b) Deniz ve Havayolu Taşımacılığında;

Deniz veya Hava Manifestosu / Deniz veya Hava Konşimentosu / Transit Beyannamesi / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

c) Demiryolu Taşımacılığında;

Transit Beyannamesi / Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Anlaşması kapsamında demiryolu ile yapılan eşya taşımada kullanılan belge(CIV Belgesi) / Topluluk transit rejiminin uygulanabildiği yerlerde, bu rejim altındaki demiryolu ile yapılan taşıma işlemlerinde beyanname yerine kullanılan belge(CIM Belgesi) / Remiz Bülteni / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan

+

+

Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

ç) Yukarıda sayılan taşımacılığın tevsiğine ilişkin belgeler haricinde, **Gümrük Yönetmeliği'nin-61 ve 118 inci maddeleri kapsamındaki diğer belgelerin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örneklerinin ibrazı da mümkündür.**

Yukarıda sayılan belgeler, yapılan taşıma işinin uluslararası taşımacılık işi kapsamında olduğunu ispat etmesi ve gümrük giriş çıkış tarihiyle ilişkilendirilmesi kaydıyla iade taleplerinde tevsiq edici belge olarak kabul edilebilir.

Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsiq edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenilir.

d) Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste ile bunlardan temin edilen taşımacılığı tevsiq eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren **liste kabul edilir.**

1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. İhracat Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/3) maddesiyle; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV'den istisna edilmiş, istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

İstisna, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanır.

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

11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "Tanımlar" başlıklı (1.) bölümünde, söz konusu istisnadan yararlanacak araçların alabilecekleri akaryakıt miktarlarını belirleyen standart yakıt deposunun, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendindeki hüküm kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolarını ifade ettiği belirtilmiştir.

İstisna; Bakanlar Kurulu Kararlarıyla belirlenmiş olan sınır kapılarında, ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak olan eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yapılacak motorin teslimi, gümrük vergisi istisnası uygulanan standart yakıt deposu miktarı ile sınırlı olarak uygulandığından, bu araçlara 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen standart yakıt deposu miktarının üzerinde yapılacak olan akaryakıt teslimlerinde istisna uygulanması mümkün değildir.

+

+

Yukarıda belirtilen miktar ve uygulamalarla ilgili olarak 4458 sayılı Kanun ve 4760 sayılı Kanun uygulamaları hakkında yapılacak düzenlemeler, söz konusu KDV istisnası uygulaması için de geçerlidir.

2.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 315 kod numaralı "İhraç konusu eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve yarı römorklara yapılan motorin teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

2.3. İade

İhraç malı taşıyan araçlara yapılan motorin teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturaları listesi
- 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekindeki "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu" nun bir örneği

2.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemten kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemten kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

3. DIŞ TAŞIMACILIK İSTİSNASININ KAPSAMI KONUSUNDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ:

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

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

- Taşıma işleminin KDV istisnasına tabi tutulabilmesi için, taşıtanın yurt dışında bulunması taşımanın dövizle yapılması, döviz getirilmesi gerekmez.

+

+

- 14 üncü madde kapsamındaki taşımaları üstlenip, bu taşımaları başka firmaların taşıeronluğu ile gerçekleştiren (forwarder) işletmeler de, bu şekilde gerçekleştirdikleri taşımalar için KDV siz fatura kesebilirler.

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

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

Bu güçlükler, yıllar sonra nihayet Maliye İdaresine anlatılabilmiş ve yukarıda metnini verdiğimiz Tebliğ bölümünün C/1-3 d kısmında forwarderler (organizatörler için, sadece listelerle sınırlı bir tevsik şekli benimsenmiştir).

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

- Uluslararası taşımacılık işlerine aracılık edenlerin, araca yolcu veya yük bulma yahut yüke veya yolcuya taşıyıcı bulma hizmeti karşılığında aldıkları brokerlik komisyonu, nakliye komisyonu, bilet veya acentelik komisyonu ve benzeri isimlerle anılan komisyonların da istisna kapsamında olması gerekir. İstisna uygulanabilmesi için aracılığa konu taşımanın istisna kapsamında bulunması yeterli olmalıdır.

- Bilet satış komisyonlarında durum :

Yukarıdaki Tebliğ bölümünde,

Vergiden istisna edilen söz konusu taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonların da katma değer vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

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

- Diğer nakliye komisyonlarında durum :

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

Fakat Maliye İdaresi sonradan görüş değiştirerek yurtdışı taşımacılık ile ilgili olsa bile, biletsiz olarak elde edilen aracılık komisyonlarının KDV’den istisna olamayacağı yönünde mukteza vermeye başlamıştır. Örnek vermek gerekirse, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.04.2014 tarih ve 927 sayılı özelgesinde yurt dışı taşıma işleri ilgili aracılık hizmeti bedellerinin KDV’li olması gerektiği belirtilmiştir.

Maliye İdaresi buna mukabil, taşıt aracı bulunmadığı halde taşıma işini üstlenip, bu işi taşıeronlara yaptırarak, navlun faturası kesen, taşıeronlardan navlun faturası alan firmaların hasılatlarının da KDV istisnası kapsamında olduğu görüşünü korumuştur.

+

+

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

Bizim anlayışımıza göre, aracılık komisyonu, istisna kapsamında bir taşıma ile ilgili ise biletli olsun olmasın KDV'den istisna edilmelidir. Çünkü aracı firma komisyon faturası kesmek yerine nakliyyeyi üstlenip kestiği nakliye faturası ile aldığı nakliye faturası arasındaki fark kadar kazanım elde ettiğinde bu KDV'yi ortadan kaldırabilmektedir. Aracılık kazanımının nakliye komisyonu şeklinde elde edilmesi ile nakliye hasılatı ile maliyeti arasındaki fark şeklinde elde edilmesi arasında KDV açısından kayda değer bir farklılık göremiyoruz. (Bu konuda geniş açıklama, 2010/15 sayılı Duyurumuzda ve Sayın Mehmet TOPRAK'ın Yaklaşım Dergisi'nin Aralık 2008 sayısında yayınlanan yazısında yer almaktadır.)

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

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

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

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

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.04.2012 tarih ve 461 sayılı özelgesinde dış taşıma işlemleri ile ilgili olarak ordino, konşimento, navlun ATR belgesi düzenleme hizmetlerinin 14 üncü madde kapsamında KDV den müstesna olduğu belirtilmiştir.
- İstisna kapsamına giren taşıma işleri ile ilgili olarak doğan ve tahmil-tahliye işlemlerinin gecikmesi (bekleme) nedeniyle navluna ek olarak alınan demurage (süristarya) ücretleri de 14 üncü madde uyarınca KDV den müstesnadır. (İstanbul Defterdarlığının, 1993 yılında verdiği 16.25.15074 sayılı mukteza) Konteynerin fazladan bekletilmesi (konteyner demurajı) nedeniyle alınan ücrette de yine 14 üncü maddeye göre KDV istisnası geçerlidir. (İstanbul Defterdarlığının 19.7.2004 tarih ve 4807 sayılı muktezası)
- Taşımanın erken bitirilmesi nedeniyle taşıyıcının hak kazandığı prim, nakliye hasılatının eklentisidir ve nakliye işlemi istisna kapsamında ise, bu prim de KDV den müstesnadır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 13.1.1993 tarih ve 387 sayılı muktezası)
- Araç kiralınması işlemi istisna kapsamına girmez.

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

Örnekle izah etmek gerekirse;

Bir firma kiraladığı yahut sahibi bulunduğu gemiyi 3 aylığına bir Türk firmasına kiraya verdiğinde, gemideki personel kiraya veren tarafından bordrolanmaya devam edilse ve gemi kiracı tarafından uluslararası taşıma işinde kullanılsa bile, kiraya verenin yaptığı işlem taşıma hizmeti değil, kiraya verme işlemidir. Dolayısıyla bu olayda 3 aylık kira bedelinin istisna

+

+

kapsamında (KDV siz olarak) fatura edilmesi mümkün değildir. Fakat kiracı yurt dışındaki bir firma ise, kira hasılatının Türkiye'de tutulan defterlerde yer alması halinde, bize göre bu kiranın hizmet ihracı karşılığı alındığının kabulü ve 11/1-a maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmesi gerekir. (Aşağıdaki ilgili bölüme bakınız)

Başka bir örnek verelim :

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

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

4. TAŞIMANIN İSTİSNA KAPSAMINDA OLDUĞUNUN (Yük veya Yolcunun Türk Sınırından Geçirildiğinin) TEVSİKİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR:

Taşımanın başlama veya bitiş noktalarından birinin Türkiye'de olduğu (KDV istisnası kapsamına girdiği) hususunun tevsikinde, taşıt aracını Türkiye'yi girişine ilişkin veya Türkiye'den çıkışına ilişkin belgeler dikkate alınmıştır.

Gümrük İdaresinin veya Ulaştırma Bakanlığının, Türkiye'ye taşıt aracı giriş çıkışlarıyla ilgili düzenlemeleri sıklıkla değiştirmesi, bu belgelerin temininde ve onayında karşılaşılan güçlükler nedeniyle, dış nakliye yapan firmalar, taşımalarının 14 üncü madde kapsamında istisna olduğunu tevsik konusunda büyük sıkıntılar çekmişlerdir.

Halen bir taşımanın dış taşıma olduğunun tevsikinde dikkate alınacak hükümler, KDV Genel Uygulama Tebliğinin yukarıda metnini verdiğimiz II/C-1 bölümündeki "1.3. İade" başlıklı aşağıdaki kısmı ile 61 no.lu Sirkülerde bulunmaktadır.

"T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/61

Konusu : **Transit Taşımacılık İstisnası**

Tarihi : 06 / 03 /2012

Sayısı : KDVK-61/2012-1

+

+

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

"3.4. Taşımacılık İstisnası"

3.4.1. İstisnanın Kapsamı

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

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

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

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliye gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.

3.4.2. İstisnanın Tevsiki

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

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

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

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

3.4.3. İade

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

+

+

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

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

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

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

- Deniz yoluyla yapılan taşımalarda geminin kaptanı veya donatanı veya mümessili tarafından yükletene taşıma belgesi olarak verilen konşimento,*
- Hava taşımalarında, aynı anlamda ve benzeri bilgileri kapsayan hava konşimentosu,*
- Kara nakliyatında taşıyıcılar tarafından konşimento yerine düzenlenen yük senedi (CMR),*
- Demiryolu ile yapılan taşımalarda ise benzeri bilgileri içeren CIM ve CIV belgeleri*

gibi uluslararası kabul görmüş taşıma belgelerinin kullanılacağı belirtilmiştir.

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

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

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

+

+

Sayın Nadir ÖZTÜRK'ün Yaklaşım Dergisinin Şubat, Mart ve Nisan sayılarında yayınlanan yazılarında dış taşımanın tevsiki ile ilgili detaylı açıklamalar yapılmıştır. Ancak bu açıklamalar yapıldığında KDV Genel Uygulama Tebliği yayınlanmamış olduğu için söz konusu yazının yukarıdaki Tebliğ bölümü ile birlikte değerlendirilmesi gerekir.

5. TAŞITIN BOĞAZDAN VE MARMARA DENİZİNDEN GEÇMESİ DURUMU:

Çıkış veya varış noktalarından biri Türkiye'de diğeri Türkiye dışında olan taşımaların yanı sıra; **yurtdışında başlayıp Türkiye'den geçerek yine yurtdışında sona eren taşımalar da 14 üncü maddenin kapsamına girmektedir.**

Boğazlardan ve Marmara Denizinden geçerek Karadenize ve Ege Denizine açılan gemilerin yaptığı bu geçişler, yasaya göre KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesi kapsamına giren işlemlerdir.

Ancak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 09.08.2011 tarih ve 1261 sayılı özelgede;

"Kalkış ve varış limanları iki ayrı yabancı ülke olmakla birlikte Boğazlar ve Marmara Denizinden geçmek zorunda kalınan bir taşımacılık işi KDV nin konusuna girmemekte ve KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre transit taşımacılık kapsamında değerlendirilmemektedir."

denilmiştir.

Bu özelgedeki görüş mevzuata aykırı olmakla beraber, sonuca fazlaca etkisi yoktur. Çünkü, bir geminin Boğazlardan ve Marmara'dan geçişinde KDV yüklenilmesi ihtimali çok azdır. (Bu geçişler esnasında geminin aldığı kumanya, ihracat istisnası kapsamına girmekte, geminin aldığı yakıt gayrimillî olduğu için ÖTV ve KDV içermemekte, bakım hizmetleri de 13 üncü madde kapsamında KDV yükü getirmemektedir.)

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

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

Buna mukabil;

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

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

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

Esasen yurt dışında ifa edilen tüm hizmetlerin ;

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

üzerinde durulmaya değer bir konudur.

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

+

+

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

MALİYE BAKANLIĞI'nın GÖRÜŞÜ :

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

Örnekleme gerekirse,

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

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

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

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

Yukarıdaki muktezalara aynen katılıyoruz.

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

Söz konusu yazının (B) bölümünde şöyle denilmektedir :

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

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

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

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

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

+

+

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

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

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

BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ :

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

- Hizmet, yurt dışındaki müşteri için yapılmış olmalıdır :

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

- Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir :

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

- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır :

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

- Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir :

Bu dördüncü şart da sağlanmışsa yani taşıma bedeli olan döviz Türkiye'ye getirilerek döviz alım belgesine bağlanmış veya Türkiye'de taşıyan adına açılmış döviz tevdiat hesabına yurt dışından havale edilmişse, taşıyan firma bu taşımayı hizmet ihracı olarak işleme tabi tutabilmelidir.

+

+

(Faturayı güzergah belirterek KDV siz olarak düzenleyebilmeli, fatura tutarını KDV beyannamesinin 33 ve 7 nci satırlarında gösterebilmeli, bu taşımaya ait olarak yüklendiği KDV leri indirebilmeli, indirimle gideremediği takdirde ve isterse beyannamenin 34 no.lu satırını doldurmak suretiyle iade talebinde bulunabilmelidir.)

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

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

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

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

gerektiği bize göre kuşkusuzdur.

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

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

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

7. TAŞIMANIN DIŞ PARKURA İSABET EDEN KISMI :

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

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

+

+

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

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

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

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

"MADDE 7/A – Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde; Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi vergiden müstesnadır.

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

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

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

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

100 no.lu KDV Genel Tebliği’nin A bölümü ile, yukarıdaki gümrük kapılarında ihracat malı taşıyan araçlara KDV’siz olarak yapılacak motorin teslimlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

1-123 no.lu Tebliğlerin tümünü yürürlükten kaldırarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/C-2 no.lu bölümünde bu konu şöyle düzenlenmiştir.

"2. İhracat Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/3) maddesiyle; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV’den istisna edilmiş, istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

+

+

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

İstisna, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanır.

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

11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "Tanımlar" başlıklı (1.) bölümünde, söz konusu istisnadan yararlanacak araçların alabilecekleri akaryakıt miktarlarını belirleyen standart yakıt deposunun, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendindeki hüküm kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolarını ifade ettiği belirtilmiştir.

İstisna; Bakanlar Kurulu Kararlarıyla belirlenmiş olan sınır kapılarında, ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak olan eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yapılacak motorin teslimi, gümrük vergisi istisnası uygulanan standart yakıt deposu miktarı ile sınırlı olarak uygulandığından, bu araçlara 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen standart yakıt deposu miktarının üzerinde yapılacak olan akaryakıt teslimlerinde istisna uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen miktar ve uygulamalarla ilgili olarak 4458 sayılı Kanun ve 4760 sayılı Kanun uygulamaları hakkında yapılacak düzenlemeler, söz konusu KDV istisnası uygulaması için de geçerlidir.

2.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 315 kod numaralı "İhraç konusu eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve yarı römorklara yapılan motorin teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

2.3. İade

İhraç malı taşıyan araçlara yapılan motorin teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturaları listesi
- 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekindeki "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu" nun bir örneği

2.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemten kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

+

+

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

+