

TAŞIMA ARAÇLARI KDV İSTİSNASI VE İADESİ

Şeref DEMİR
Gelirler Baş Kontrolörü
Ulaştırma Vergi Dairesi E. Başkanı

TÜRMOB YAYINLARI- 282
ANKARA - 2006
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2006 - 1

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası
(0.312) 278 43 56

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibariyle mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneceğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2006-1 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Baş Kontrolörü ve Ulaştırma Vergi Dairesi E.Başkanı Şeref Demir tarafından hazırlanan "**Taşıma Araçları KDV İstisnası ve İadesi**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMACILIĞI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I- DENİZ TAŞIMACILIĞI	3
A- Genel Bilgi	3
B- Eşya Taşımıcılığı	4
C- Dış Hat Gemilerinin Giriş/Çıkışlarının Düzenlenmesi	7
II- HAVA TAŞIMACILIĞI	7
A- Sektörün Genel Durumu	7
B- Havaalanları ve Yer Hizmetlerinin Düzenlenmesi	9
C- Uçuş İzinleri	9
D- İkili Anlaşmalar	10
E- Çok Taraflı Anlaşmalar	10
F- Havayolu Kargo Taşımıcılığı	11
III- DEMİRYOLU TAŞIMACILIĞI	12
A- Genel Bilgi	12
B- Uluslararası Kuruluşlar	15
C- Freight Forwarderler	16
IV- KOMBİNE TAŞIMACILIK	17
V- GEMİ İNŞA SANAYİ	18

İKİNCİ BÖLÜM
DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARI
KDV İSTİSNASI

GENEL BİLGİ	20
I- ARAÇ TESLİMLERİ	21
A- İstisna uygulanacak mükellefler	21
B- İstisnanın belgelenmesi	23
C- Yüzer araçların tanımı	23
D- Çeşitli araç ve malzeme teslimleri	25
1- Sürat tekneleri	25
2- Gezi teknesi, balıkçı teknesi, sandallar	25
3- Hidrolik dümen, zincir ve çekme halat teslimleri	26
4- Ağ, makine, radar, telsiz teslimleri	26
5- Konukların hizmetine verilmek üzere alınacak tekne teslimi	26
6- Havacılık Derneklerine yapılacak uçak teslimleri	27
7- Can yeleği teslimleri	27
E- Çeşitli araç ve malzeme ithalleri	27
1- Yat ithali	27
2- Kooperatiflerce ithal edilecek balıkçı teknelerinde kullanılan ana motor ithali	29
3- Jeneratör ve radar ithali	30
4- Deniz motoru ve gemi malzemeleri ithali	30
5- Şişme bot ithali	31
F- Diğer teslimler ve hususlar	31
1- İcra yoluyla satışı yapılan uçakların yabancı şirket tarafından yurt dışına götürülmesi	31
2- Yurt dışında alım-satım	33
3- Gemi gövdesinin ihracı	34
4- İthal edilen aracın ihraç edilmesi	34
5- Müzayede mahallerinde gemi satışı	35
6- Müzayede mahallinde tanker satışı	36
7- Gemilerin gemi sicilinden terkini ve hurda satışı	37
8- Araçların aktife alınması	38
9- Aracın araştırma ve geliştirme giderleri	38

II- TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİ	39
A- İstisna uygulanacak mükellefler	39
B- İstisnanın Belgelenmesi	40
C- Tadil, bakım ve onarım giderleri	42
1- Geminin tadili, bakım ve onarımında kullanılacak mal ve hizmetlerin satın alınması veya yurt dışından ithali	42
2- Uçak motorlarına verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri	43
3- Gemilerde kullanılacak malzemeler	44
4- Uçaklar için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetlerinin ifasında kullanılan malzemeler	44
5- Gemiler için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetlerinin ifasında kullanılan malzemeler	45
6- Aracın imali ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli kıldığı mallar	45
7- Yatlarda kullanılmak üzere satın alınan malzemeler	46
8- Onarımı yapılan gemi için panel ve kapı teslimleri	47
9- Geminin elektrik donanımı için bazı parçaların değiştirilmesini de içeren bakım hizmeti verilmesi	47
D- Çeşitli tadil, bakım ve onarımlar	47
1- İmal ve inşası tamamlanan yatın tadil, bakım ve onarımı	47
2- Deniz otobüslerinin tadil, bakım ve onarımı	48
3- Geminin kurtarılması işlemi	48
4- Finansal kiralama yoluyla alınan yük gemisine yaptırılacak bakım ve onarım hizmetleri	48
5- Aktife kayıtlı olmayan (kiralanan) taşıma araçlarının tadil, bakım ve onarımı	49
6- Yabancı bandıralı gemilerin taşeron firmaya veya Türkiye Deniz İşletmeleri A.Ş.'ne tamir ettirilmesi	49
7- Yabancı ülke uçaklarına verilen bakım ve onarım hizmetleri	51
E- Tadil, bakım ve onarımlarla ilgili diğer hususlar	51
1-Kiralanan yatın tadil,bakım ve onarımına ilişkin yazının verilmesinde aylık kira ödemelerinin tespiti	51
2- Gümrük komisyoncularının yaptığı hizmetler	51

III- İMAL VE İNŞA İLE İLGİLİ TESLİM VE HİZMETLER	52
A- İstisna uygulanacak mükellefler	52
B- İstisnanın Belgelenmesi	53
C- Araç inşası ve aktife alınması	54
D- İmal ve inşaa ile ilgili mal ve hizmet alımları	55
1- Gemi inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları	55
2- Römorkör İnşası ile ilgili mal ithali	56
3- Vagon imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları	57
4- Yat imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları	59
E- İmal ve inşaa ile ilgili diğer hususlar	59
1- Malik sıfatıyla imal ve inşaa edilmeyen gemi	59
2- Gemi gövdesi inşası	60
3- Vakıf tarafından inşaa ettirilen gemi	60
4- Müsteşarlık tarafından inşaa ettirilen gemi	61
5- Damga Vergisi	61
6- Yükl enilen KDV	61
IV- İSTİSNALARA İLİŞKİN ÇEŞİTLİ ÖRNEKLER	61
V- VERGİ DENETİMİ	63
A- Müt eselsil Sorumluluk	63
B- İstisna şartlarının sonradan ihlali	64
C- Vergi Dairelerince Verilen İstisna Yazılarının Daha Sonra Denetlenmesi	64
D- Gümrük Denetimi	66
E- İstisna uygulamasından sonra gümrük denetimi	67
VI- GÖTÜRÜ USULDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEFLER	68
VII- FİNANSAL KİRALAMALAR	70
A- Finansal Kiralama Yoluyla Uçak Kiralanması	70
B- Finansal kiralama şirketlerince finansal kiralama yoluyla kiralayacakları uçakların icradan satın alınması	72
C- Finansal Kiralama Kanunu Çerçevesinde Yapılan İşlemler	72
D- Finansal Kiralama Kanunu Kapsamına Girmeyen Kiralama İşlemleri	72

E- Finansal kiralama suretiyle uçağın geçici ithalatında teminat uygulaması	73
F- Finansal kiralama çerçevesinde yat kiralınması	74
G- Kiralama işlemine Ait Katma Değer Vergisi Uygulaması	74
VIII- DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARI KDV İADESİ ÖZELGELERİ	75
IX- KDVK 13/A MADDESİNDE GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE KADAR YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	77
A- 3065 sayılı KDVK'nun 13/a maddesinin ilk şekli	77
B- 3174 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik	78
C- 3297 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik	78
D- 4008 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik	81
E- 4108 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik	83
X- DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARI KDV İSTİSNASI YMM TASDİK RAPORLARI	84
A- Genel Bilgi	84
B- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporlarında Bulunması Gereken Bilgiler	85
XI- ARAÇLARIN TİCARİ OLARAK İŞLETİLİP İŞLETİLMEDİĞİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN RAPOR	91
XII- MAHSUP YOLUYLA KDV İADESİ	100
A- Genel Bilgi	100
B- Araçlara ait KDV'nin mahsuben İadesi	102
C- Uluslararası Taşımacılıkta Mahsuben KDV İadelerinde Aranan Ortak Belgeler	104
XII- İSTİSNANIN UYGULANMASI VE İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN YAZI ÖRNEKLERİ	106
A- İstisnanın uygulanması	106
1) Araçların ve araçların ana motorlarının teslimi veya ithali	107
2) Araçlara verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetleri	108

3) Araçların imal ve inşası ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları veya ithali	109
B- İstisna uygulanmasına ilişkin yazı örnekleri	110
EK: 1 Araçların teslimine veya ithaline ilişkin verilecek yazı örneği ..	111
EK: 2 Araçların imali veya inşasına ilişkin verilecek yazı örneği	113
EK: 3 Araçların imali veya inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımına veya ithaline ilişkin verilecek yazı örneği ..	115
EK 4: Araçların tadili, bakım ve onarımına ilişkin verilecek yazı örneği.....	117
XIII- ÖZELGELER VE YARGI KARARLARI	119
XIV- GEMİ VE SU ARAÇLARININ İNŞASI, TADİLATI, BAKIM-ONARIMLARINDA UYGULANACAK USUL VE ESASLARA DAİR YÖNETMELİK	153
XV- GEMİ VE SU ARAÇLARININ İNŞASI, TADİLATI, BAKIM-ONARIMLARINDA UYGULANACAK USUL VE ESASLARA DAİR YÖNETMELİKTE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK	166
XVI- ULUSLARARASI TAŞIMACILIK KDV İSTİSNA VE İADE REHBERİ	168

DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARI KDV İSTİSNASI

GİRİŞ

Üç tarafının denizlerle çevrili olması, doğu ile batıyı birbirine bağlayan en kısa yol olma özelliği, Türkiye'ye ulaştırma sektöründe önemli avantajlar sağlamaktadır. Şüphesiz bu avantajın kullanılabilmesi sektörün teşvik edilmesine ve uluslararası rekabet gücünün artırılmasına bağlıdır. Nitekim bu amaca hizmet etmesi bakımından KDVK'nunda bazı istisna hükümleri yer almaktadır.

Ulaştırma sektörünü ilgilendiren istisnalar KDVK'nun 13 ve 14 üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan Kanununun 14'üncü maddesi ile "transit ve uluslar arası taşımacılık" işlemleri KDV'den müstesna tutulmuştur. Taşıma işlemleri hangi yöntemlerle ve hangi tür araçlarla yapılırsa yapılsın (kara, deniz, hava ve demiryolu) uluslar arası nitelik taşıması koşuluyla istisnaya tabidir.

KDVK'nun 13/a maddesi ile de; deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının teslim ve ithalleri, imal ve inşaları ile tadil, bakım ve onarımları KDV istisnasına tabi tutulmuştur. Sıralanan işlemlerin faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek olan mükelleflere yapılmış olması ve ayrıca bu mükelleflerinde söz konusu araçları faaliyet konularına uygun biçimde kullanmaları gerekmektedir. Başlangıçta istisna kapsamında değerlendirilerek KDV'den müstesna tutulan araçların faaliyet konularına uygun biçimde kullanılmamaları halinde cezalı vergi tarhi doğmaktadır.

İstisna uygulaması mükelleflerin yukarıda sayılan işlemlerin ger-

ekleşmesinden önce bağlı buldukları vergi dairesine söz konusu istisnaya tabi olan işlemi gerçekleştirmek istediklerine ilişkin bildirimde bulunarak matbu yazının kendilerine verilmesini talep etmeleri ile başlamaktadır. Matbu yazılar sözü edilen araçların; 1- Teslim veya ithali, 2- İmal ve inşası, 3- İmal ve inşada kullanılacak mal ve hizmetlerin alım veya ithali 4- Tadil, bakım ve onarımı, olmak üzere 4 ayrı başlıkta düzenlenmiştir.

Bağlı bulunulan vergi dairelerinden mükelleflerce KDVK'nun 13/a maddesi uyarınca yapılmak istenen işlemlere uygun istisna yazısının talep edilmesi halinde, ilgili vergi daireleri istisnanın uygunluğunu dahili olarak tarh dosyası bilgileri ve harici olarak yoklama yaptırmak suretiyle tespit ederek söz konusu istisna yazısını mükelleflere verirler. İstisna yazısının noter onaylı bir örneği mükellef tarafından satıcıya veya gümrük idaresine veya hizmeti ifa edecek olan kişi veya kuruma ibraz edilecektir. Satıcı veya gümrük idaresi veya hizmeti ifa edecek kişi veya kurum söz konusu yazıya istinaden işlemlere KDV uygulamayacaklardır. İstisna yazısı ibraz edilmeksizin KDV tahsil etmeyen satıcılar ise ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı olarak doğacak her nevi ceza, zam ve faizden mükellefle birlikte müteselsil sorumludurlar.

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Karayolu taşıma araçları istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Deniz, hava, demiryolu taşımacılığı ve gemi inşa sektörüne ilişkin genel açıklamalar çalışmanın I. Bölümünde; deniz, hava ve demiryolu araçları KDV istisnası ise II. Bölümünde yer almaktadır. Çalışmanın son bölümünde ise "Uluslararası Taşımacılık KDV İstisna ve İade Rehberi" özet çalışma olarak uluslararası karayolu taşımacılığı ekseninde ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMACILIĞI İLE İLGİLİ GENELAÇIKLAMALAR

I- DENİZ TAŞIMACILIĞI

A- Genel Bilgi

Ülkemiz denizyolları bakımından büyük potansiyele sahiptir 8333 km. uzunluğundaki kıyılarımızla Avrupa ülkeleri arasında en fazla kıyıya sahip ülkeler arasında yer almamız konunun önemini ortaya koymaktadır. Bununla beraber denizlerimizin açık denizlere Akdeniz aracılığıyla geçit vermesi doğal koşullarımız açısından durumu muza ayrı bir önem kazandırmaktadır Ayrıca il ve ilçelerimizin %40'ının denize kıyısı vardır Bütün bunlara rağmen ülkemizde yeterince doğal ve suni limanların bulunmayışı ülkemizde deniz ulaşımının gelişimini büyük ölçüde engellemiştir. Ayrıca ülkemizin üç tarafı denizlerle çevrilmiş olmasına, Asya ve Avrupa kıtaları arasında bir köprü gibi uzanmasına rağmen Türk Deniz Ticaretinin iyi durumda olduğunu söylemek mümkün değildir.¹

Dünya dış ticaretinin değer ve miktar olarak çok büyük bir kısmının deniz yolu ile yapılması, sektöre yapısal olarak uluslararası bir karakter kazandırmakta, dünya üzerinde deniz taşımacılığı yapan her ülkeyi, yılda iki yüz Milyar Dolar'a ulaşan bu pastadan pay alma gayreti içine itmektedir. Türkiye Gümrük Birliği'nden önce de dünya piyasalarında yaşanan serbest rekabet ortamı içerisinde yalnız AB ile değil tüm dünya ülkeleri ile de dünya deniz ticaretinden pay al-

1 H.Suavi Ahipaşaoğlu, İrfan Arıkan; Seyahat İşletmeleri Yönetimi ve Ulaştırma Sistemleri, Detay Yayıncılık, Ankara Şubat 2003, S.99.

ma ve bu durumu gerçekleştirmek için gereken dünya denizcilik normlarına sahip olma gayreti içinde olmuştur. Bu gelişmelerin dışında en büyük ticari ortakları OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği ülkeleri olan ve dış ticaret taşımalarının %90'ı deniz yolu ile yapılan bir ülke olduğu göz önüne alındığında, dış ticaret yüklerinin Türk Bayraklı gemiler tarafından taşınmasının ekonomik önemi ortaya çıkmaktadır²

Uluslararası deniz yolu eşya taşımacılığı kuruluşları arasında; ICS: The International Chamber of Shipping (Uluslararası Deniz Ticaret Odası), IMO: International Maritime Organization (Uluslararası Denizcilik Organizasyonu), IMB: International Maritime Bureau (Uluslararası Denizcilik Bürosu) sayılabilir

Denizyolu Taşımacılığında Uluslararası Sözleşmeler (Konvansiyonlar) Türkiye'nin taraf olduğu 14.02.1955 tarih ve 6469 sayılı Kanun ile Türkiye tarafından onaylanan ve R.G. 22.02.1955/No.8937 de yayınlanan "Konşimentoya Müteallik Bazı KaidelerinTevhidi Hakındaki Milletlerarası Sözleşme" (Lahey Kuralları) ile Türkiye'nin gözlemci olarak katıldığı ancak henüz taraf olmadığı 13.12.1974 tarihli "Yolcuların ve Bagajının Deniz Yolu İle Taşınmasına İlişkin Konvansiyon" dur. (Athens Convention Relating to the Carriage of Passangers and Their Luggage by Sea)

B- Eşya Taşımacılığı

Uluslararası denizyolu yük taşımacılığında gemiler; dökme yük gemileri, konteyner gemileri, Ro-Ro gemileri, kuru yük kargosu (dry cargo), tankerler, OBO (Oil, Bulk, Ore: Petrol, Dökme, Maden) gemileri, gaz (LPG-LNG) taşıyan gemiler olarak sayılabilir.

2 www.plan8.dpt.gov.tr/ab/deniz.html.

Konteynerler; kuru yük konteyneri (dry container), dökme yük konteyneri (bulk container), izole konteyner (isolated reefer container) ve özel amaçlı konteynerler olarak sınıflandırılabilir

Konteynerin tanımı 02.06.1994 tarih ve 21948 sayılı Resmi Gazete’de yapılmış olup buna göre konteyner, taşıma işlerinde kullanılan içerisine eşya koymak için kompartıman oluşturacak şekilde tamamen veya kısmen kapatılmış, sürekli kullanım özelliği olan, pratik kullanım özelliğine sahip olarak imal edilmiş taşıma aracıdır

Uluslararası deniz yolu taşımacılığında kullanılan “Deniz Konşimentosu” (Ocean Bill of Lading ya da Marine Bill of Lading); gemi işletmesinin veya yetkili acentasının malı yükletene verdiği ve devir yönünden nama yazılı (straight bill of lading), emre yazılı (order bill of lading) veya hamiline yazılı (bearer bill of lading) şekillerde tanzim edilebilen; kaydedilen malların taşınmak üzere kabul edildiğini gösteren, yükleme kaydı konulduğunda aynı zamanda taşıma sözleşmesi yerine de geçen kıymetli evrak hükmünde belgedir.

Deniz yoluyla eşya taşımacılığında yükleme yöntemleri olarak, FCL (Full Conteyner Loading) tam konteyner yükleme, LCL (Less Than Conteyner loading) yük konsolidasyonu gerektiren yükleme sayılabilir. Freight forwarderler konsolidasyon yapabilme avantajı ile daha çok FCL yöntemini kullanmak suretiyle ihracat, ithalat taşımacılığı ve transit taşımacılık işlemlerini yürütebilmektedirler.

Freight forwarder prosedürü aşağıdaki şekillerde cereyan etmektedir.

1) İhracat taşımacılığında freight forwarder; ihracatçı firma talimatını (konşimento talimatı) aldıktan sonra taşımaya konu malları irsa

liye imzalamak suretiyle teslim alır ve CFS (Container Freight Station) konteyner terminallerine gönderir ve burada konsolidasyon sağlayarak FCL için taşımaya hazır hale getirir. Şayet yeterince konsolidasyon sağlanamaz ise bu defa LCL yani söz konusu eşyanın bir veya daha fazla farklı eşya ile aynı konteynere yüklenmesi suretiyle grupaj (parsiyel) taşıma konteyneri hazırlar.

Bu süreci müteakiben freight forwarder bir gemi işletmesi ile ihracatçı firmanın kendisinden istediği konşimento talimatını karşılayacak biçimde taşıma sözleşmesi yaparak konteyneri varış limanına freight forwardere (alıcı pozisyonunda bulunan kendisinin yurt dışı temsilcisi olan) gönderir ve varış limanından alıcının teslim yerine kadar taşıma talimatlarını bildirir. Malların gemiye yüklenmesi ve geminin limandan çıkış yapmasını müteakiben yüklenen mala ait deniz konşimentosu gemi işletmesinin acentasından diğer belgeler (menşei şahadetnamesi, ATR 1, Eur 1, Çeki Listesi, Fatura ve varsa sağlık sertifikası ve raporlar) ile birlikte freight forwarder tarafından alınır. Yurtdışı freight forwarder acentası ile ihracatçıya gemi limandan çıktıktan sonra konşimento ve hesap bilgileri aktarılır.

2- İthalat taşımacılığında; İthal malları taşıma siparişine dayalı olarak freight forwarder, yurt dışı temsilcisine yükleme talimatını (loading instruction) bildirir. Mallar çıkış ülkesinden gönderilir. Konşimento ve diğer belgeler varış ülkesindeki freight forwarder acentasına iletilir. Freight forwarder yüklemeye ilişkin ithalatçıya bilgi verir. Varış limanında freight forwarder gemi işletme acentasından taşıma bedelini ödemek suretiyle özet beyan, fatura ve diğer belgeleri alır ve ithalatçıya navlun faturası tanzim eder. Eşyalar gümrükten çekilerek müşteriye teslim edilir.

C- Dış Hat Gemilerinin Giriş/Çıkışlarının Düzenlenmesi

Milli emniyetimizin ve gümrük haklarımızın korunması ve giriş çıkışa ait nizamın disiplin altında cereyanını sağlamak amacıyla yabancı limanlara gidip gelen gemilerimizle limanlarımıza gelen yabancı gemilere iş icabı veya başka sebeplerle girip çıkmak isteyen ilgililer hakkında 19.10.1961 tarih ve 5/1806 No.lu "Dış Hatlara Sefer Yapan Gemilere Giriş ve Çıkışın Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik" hükümleri uygulanır.

Yönetmeliğin ikinci maddesine göre; dış hatlara sefer yapan gemilerimizle ecnebi gemilere ve yurdumuza akaryakıt ve makine yağı getiren gemilere (Transit geçenler dahil) iş icabı girip çıkmak mecburiyetinde bulunan ve aşağıdaki fıkralarda yazılı olan müesseselerin talebi üzerine vazifelendirilen kimselere bir yıl süreli izin belgesi verilir. Bu belgeler takvim yılı itibariyle 1 Ocak tarihinden 31 Aralık tarihine kadar muteber olup belge sahiplerinin görevlerinin devamı halinde ilgili müesseselerce üçüncü maddedeki esaslar dairesinde yeniden belge alınır. Yeni belgeler alınmaya kadar eskisi muteber olup, ancak yeni belgelerin o yılın Mart ayı sonuna kadar alınmış olması lazımdır.

III- HAVA TAŞIMACILIĞI³

A- Sektörün Genel Durumu

Havayolu ulaştırması sektörü, 14.10.1983 tarihinde kabul edilen 2920 sayılı Sivil Havacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, özellikle 1980'lerin ikinci yarısından itibaren belirgin bir gelişme içine girmiştir. Bu dönemde THY'nin bir modernizasyon ve standardizasyon programı çerçevesinde filosunu geliştirmeye başladığı, hiz-

3 www.shgm.gov.tr

met standartlarını yükseltme çabasına girdiği ve yurtiçi hatlardan ziyade ekonomik açıdan avantajlı dış hatlara yönelmekte olduğu görülmektedir. Aynı dönemde, özel sektör havayollarının sayılarında, filo kapasitelerinde ve sektörden aldıkları payda önemli artışlar gözlenmiştir. İşletme sermayesi sıkıntısı, nispeten yaşlı uçaklarla operasyon yapma dezavantajı, bakım-onarım ve diğer alt yapı imkanlarının yetersizliği, faaliyetlerinin her kademesinde kalifiye personel temininde karşılaşılan güçlükler, sektörün yeteri kadar desteklenmemesi, özel havayollarının genelde karşılaştıkları sorunlar olmuştur.

Hava alanı yatırımlarının, 80'li yılların sonunda ve 90'lı yılların başlarında, yeni konvansiyonel havaalanı yapımından daha ziyade mevcutların standartlarının geliştirilmesi üzerinde yoğunlaştırıldığı görülmektedir. Bu arada, hava trafik kontrol, haberleşme, seyrüsefer hizmetleri, yer hizmetleri, vb. hizmetlerin kalite ve güvenilirliğini arttırmaya yönelik yatırımlar sürdürülmüştür. 1980'lerin sonunda, muhtelif yörelere mahalli idarelerin de katkılarıyla STOL tipte küçük havaalanları yapımı başlatılmış ve askeri havaalanlarının sivil hava ulaşımına da açılması çalışmalarına hız verilmiştir. Yıldan yıla istikrarlı biçimde artış gösteren toplam gelen-giden yolcu ve uçak trafiğinin başta Atatürk Havalimanı olmak üzere Antalya, Esenboğa, Adnan Menderes ve giderek Dalaman Havalimanlarında yoğunlaştığı görülmektedir.

Sektörün gelişimi son beş yılın bütünü itibariyle değerlendirildiğinde gelişmenin halen sürdüğü Türk Hava Yolları'nın modernizasyon ve standardizasyon programı çerçevesinde filosunu geliştirerek hizmet standartlarını yükseltme çabasına girdiği ve yurt içi hatlardan ziyade ekonomik açıdan avantajlı dış hatlara yöneldiği görülmüştür. Özel sektör havacılık işletmelerinin sayılarında, filo kapasitelerinde ve sektörden aldıkları payda önemli artışlar olmuştur.

B- Havaalanları ve Yer Hizmetlerinin Düzenlenmesi

Kamu adına ülkemiz hava alanlarını işletme görevini üstlenmiş bulunan Devlet Hava Meydanları Genel Müdürlüğü (DHMİ) 27 hava alanında teşkilatlanmış olup, bunlardan 16'sı dış hat seferlere açıktır.

Havaalanları Yer Hizmetleri Yönetmeliği (SHY-22) günün koşulları da dikkate alınarak yeniden hazırlanmış ve 28Ağustos 1996 tarih ve 22760 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu yönetmelikle, uygulamada karşılaşılan sorunlar yer hizmetleri kuruluşları ve hava yolu taşıyıcıları ile yapılan toplantılarda dile getirilmiş ve yönetmelikte (SHY-22) 10.4.1997 tarih ve 22960 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve yürürlüğe giren bazı değişiklikler yapılmıştır.

C- Uçuş İzinleri

Uçuş izin müracaatları genel olarak 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu ile diğer havacılık mevzuatı çerçevesinde, özel olarak ise uçuş amaçlarına göre aşağıda belirtilen mevzuat çerçevesinde değerlendirilmektedir.

- 1) THY'nin dış hat seferlerine ilişkin uçuş izin müracaatları ile Yabancı havayolu şirketlerinin bütün Türkiye seferlerine ilişkin uçuş izin müracaatları ikili Hava Ulaştırma Anlaşmaları çerçevesinde,
- 2) Türk özel havayolu şirketlerinin bütün iç hat uçuşları Ticari Hava Taşıma İşletmeleri Yönetmeliği (SHY-6A) ile söz konusu seferler için alınmış olan Makam Onayında yer alan kriterler çerçevesinde, dış hat tarifersiz seferlerine ilişkin uçuş izin müracaatları ise varsa uçulan ülke ile varılmış olan mutabakat ile ülkemizin üye oldu-

đu ICAO charter seferler düzenleme ve tavsiye kararları çerçevesinde,

3) Yabancı havayolu şirketlerinin Türkiye hava sahasını kullanarak yapacağı bütün transit seferlerine ilişkin uçuş izin müracaatları ülkemizin taraf olduğu Uluslararası Transit Sözleşmesi çerçevesinde,

4) Ayrıca Türkiye'ye yönelik bütün özel uçuşlar, bütün transit özel uçuşlar ile teknik iniş izin müracaatları, uçuş amacına göre yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde,

değerlendirilerek permilendirilmektedir.

D- İkili Anlaşmalar

Türkiye'nin 05 Haziran 1945 tarih ve 4749 sayılı Kanunla onaylamış bulunduğu 07 Aralık 1944 tarihli Şikago Sözleşmesi uluslararası sivil havacılığın esaslarını evrensel düzeyde düzenleyen ve Uluslararası Hava Hukukunun cari kurallarını belirleyen temel bir metindir.

Şikago sözleşmesinde ticari hakların düzenlenmesi hususunda bir mutabakata varılamamış, bu nedenle ticari hakların ikili anlaşmalar yoluyla düzenlenmesi gereği doğmuştur.

Ülkemizin coğrafi durumunu ve uluslararası Hava servislerinin ülkemizden geçmesinin sağlayacağı imkanları göz önünde tutarak aynı zamanda milli sivil havacılığımızı teşvik ve kalkındırmak amacıyla bugüne kadar 81 ülke ile İkili Hava Ulaştırma Anlaşması yapılmıştır.

E- Çok Taraflı Anlaşmalar

Teknik gelişmeler, Birinci ve İkinci Dünya Savaşlarında havadan

gelebilecek tehlikelere karşı önlem alınması zorunluluğu, uygulamada devletin ülkesi üzerindeki hava sahasının devletin mutlak egemenliği altında olmasını gerekli kılmıştır. Böylece Birinci Dünya savaşı sonrası, havacılıkla ilgili uluslararası düzenlemelere yönelinmiştir.

Sivil Havacılıkta 22 Mart 1919 tarihinde Paris ile Brüksel, 25 Ağustos 1919 tarihinde Paris ile Londra arasında başlayan ilk düzenli hava servislerini takip eden aylarda yapılan Paris Barış Konferansına katılan Devletler, Devletlerin hava sahaları üzerindeki hükümler hakları, Milletlerarası uçuş hakkı ve Milletlerarası kayıt ve kısıtlamalar gibi Havacılığa ilişkin Milletlerarası Kamu Hukuku konularını görüşerek, mutabık kaldıkları hususları ilk Milletlerarası Sivil Havacılık anlaşması olan 13 Ekim 1919 tarihli Paris Sözleşmesi ile belgelemişlerdir.

Sivil Havacılığa ilişkin, Milletlerarası Kamu Hukuku kurallarını düzenleyen Paris Sözleşmesini, 1926 yılında Madrid ve 1929 yılında Havana Sözleşmeleri takip etmiş ve bu Milletlerarası Kamu Hukuku kuralları, 17 Aralık 1944 tarihli Şikago Sözleşmesi kabul edilinceye kadar, yürürlükte kalmıştır. Havacılığa ilişkin Milletlerarası Hukuk alanında yasal düzenlemeler bu sözleşmelerle yapılırken, diğer taraftan Milletlerarası özel hukuk ve kanunlar ihtilafı konularında da Varşova Sözleşmesi "Uluslararası Hava Taşımalarına ilişkin Bazı Kuralların Birleştirilmesi Hakkında Sözleşme" 1929 yılında düzenlenmiş ve 1933 yılında yürürlüğe girmiştir.

F- Havayolu Kargo Taşımacılığı

Uluslararası havayolu kargo taşımacılığında taşıma sözleşmesi freight forwarder ile taşıyıcı havayolu şirketi arasında imzalanmaktadır. Alıcı taşıma işleminde pasif konumdadır. Havayolu konşimentosu (kargo taşıma senedi) (Airway Bill) taşıma sözleşmesi aynı za-

manda fatura ve sigorta poliçesi olarak kabul edilmektedir. Bu sözleşme bireysel taşımaları da kombine taşımaları da kapsayabilmekte ve tüm tarafların hakları bu sözleşme ile koruma altına alınmış olmaktadır. Burada freight forwarderler ithalatçı/ihracatçı ile alıcı arasında bir köprü konumundadır. Freight forwarder ile ithalatçı/ihracatçı firma arasında bir taşıma sözleşmesi yapılır. Bu sözleşmeye dayanılarak mallar havayolu şirketi (carrier) ne teslim edilir. Alıcı (consignee) malları teslim alır. Tüm bu süreç freight forwarder tarafından yönetilir ve nihayetlenir. Malın alıcıya teslim aşamasına kadar freight forwarder'in sorumluluğu devam etmektedir.

Şayet freight forwarder, havayolu kargo taşımaları yapan (posta hariç) IATA acentası konumunda ise "IATA Kargo Acentalık Kuralları" uyarınca taşıma şirketince yetki verildiği takdirde, taşıma şirketinin yasal temsilcisi olarak anlaşması bulunan diğer havayolu şirketleri nezdinde havayolu şirketini temsil yetkisine sahip olurlar. Mali işlemler ise IATA kuralları uyarınca "Cargo Accounts Settlement Systems-CASS" ile düzenlenmiştir.

Aynı araçta çeşitli kargoların konsolide edilerek tek bir sevkatta gönderilmesi halinde kargonun tamamını temsil etmek üzere "Master Air Waybill" (Ana Konşimento) tanzim edilir ve gönderici hanesine freight forwarder'in ismi yazılır.

Konsolide kargolarda alıcı ve yükleyici adına düzenlenen "House Air Way Bill" Ara konşimento ise tek başına bir sevk belgesi niteliği taşımamaktadır.

III- DEMİRYOLU TAŞIMACILIĞI

A- Genel Bilgi

Ülkemiz ile Avrupa Ülkeleri arasında demiryolu ulaşımı, Türkiye

ile Bulgaristan arasında Kapıkule Sınır garı,Türkiye ile Yunanistan arasında Pityon (Uzunköprü) sınır garı üzerinden yapılmaktadır.Ayrıca Romanya Demiryolları ile imzalanan anlaşmalara göre, Samsun limanı ile Romanya'nın Köstence Limanları arasında oluşturulan feribot hattı ile taşımacılık sağlanmaktadır

Buna göre; Ülkemiz ile Avrupa ülkeleri Sırp Cumhuriyeti, Polonya, Bulgaristan, Romanya, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Slovakya, Makedonya, İngiltere, İspanya, Yugoslavya, Yunanistan, İsveç, Norveç, Hırvatistan, Slovenya, Almanya, Avusturya, Lüksembourg, İtalya, Hollanda, İsviçre, Danimarka, Fransa, Belçika , Bosna Hersek Cumhuriyeti arasında demiryolu ile yük taşımacılığı yapılması mümkündür.

Türleri itibariyle değerlendirmeye göre uluslararası demiryolu taşımacılığında aşağıda belirtilen yöntemler kullanılmaktadır

1- Demiryoluyla uluslararası yolcu taşımacılığında; Ülkemiz ile Avrupa ülkeleri arasındaki tren bağlantısı İstanbul-Bükreş-İstanbul arasında her gün karşılıklı çalışan Bosfor Ekspresi ve İstanbul-Selânik-İstanbul arasında her gün karşılıklı çalışan trenle sağlanmaktadır. İstanbul-Sofya, İstanbul-Belgrad, İstanbul-Budapeşte ve İstanbul-Kişinev bağlantısı Bosfor Ekspresine bağlanan vagonlarla sağlanmaktadır.

2- Ülkemiz ile Orta Doğu arasında ise aşağıdaki aşağıdaki güzergahlarda yolcu taşımaları yapılmaktadır

- Türkiye ile İran arasındaki demiryolu bağlantısı: İstanbul-Tâhran-İstanbul arasında haftada bir gün çalışan ve kuşetli vagonlardan teşkil edilmiş Trans Asya treni ; Van-Tebriiz-Van arasında haftada bir gün çalışan ve II. mevkii kompartımanı (oturma yeri) vagonlardan teşkil edilmiş tren ile sağlanmaktadır.

-Türkiye ile Suriye arasındaki demiryolu bağlantısı: İstanbul-Gaziantep-İstanbul arasında çalışan Toros Ekspresine haftada bir gün ilave edilen yataklı vagon ile sağlanmaktadır

-İran ile Suriye arasındaki demiryolu bağlantısı: Ülkemizi transit geçerek Tahran-Şam arasında haftada bir gün çalışan yolcu treni ile sağlanmaktadır. Söz konusu tren Şam-Tatvan arasında pulman vagonlarla, Van-Tahran arasında kuşetli vagonlarla teşkil edilmektedir.

Türkiye ile Irak arasındaki demiryolu bağlantısı, Gaziantep-Bağdat - Gaziantep arasında haftada bir gün çalışan ve yataklı vagonlardan teşkil edilmiş tren ile sağlanmaktadır.

3- Demiryoluyla uluslararası yük taşımacılığında ise; aşağıda belirtilen sınır geçişleri ile doğrudan uluslararası yük taşımacılığı yapılması mümkündür.

-Kapıkule sınır bağlantılı, Bulgaristan'a ve Bulgaristan üzerinden diğer Avrupa ülkelerine,

-Uzunköprü üzerinden, Yunanistan'a ve Yunanistan ilerisindeki ülkelere,

-Kapıköy sınır bağlantılı, İran'a ve İran ilerisindeki OrtaAsya ülkelere,

-İslahiye sınır bağlantısı ile Suriye'ye ve Suriye üzerinden Irak'a,

-Nusaybin sınır bağlantısı ile yine Suriye'ye ve Suriye üzerinden Irak'a,

4- Bir diğer demiryolu taşımacılığı OrtaAsya'ya blok konteyner taşımacılığıdır. Son zamanlarda uygulamaya konulan bir projeye ilk

etapta Orta Asya ülkeleriyle Türkiye arasında ve bilahare Avrupa bağlantısını sağlayacak olan blok konteyner tren işletmeciliğine başlanmıştır.

5- Demiryolu Bağlantılı Transit Taşıma Kombinasyonları: Demiryolu taşıma sistemi kullanılarak diğer taşıma modlarıyla bağlantılı olarak da taşıma yapılması mümkündür. Bu taşımalar, TCDD tarafından işletilen ve demiryolu bağlantısı bulunan (Haydarpaşa, Alsancak, Mersin, Bandırma, Samsun, Derince, İskenderun) limanlar bağlantısıyla denizyolu + demiryolu, bunun yanı sıra karayolu + demiryolu bağlantılı kombine transit taşımalarıdır.

Kombine taşımacılık şekliyle, Avrupa ülkeleri ile Yakın Doğu ülkeleri veya Orta Asya ülkeleriyle alternatif bir taşıma koridoru oluşturulması, uzun mesafeli taşımalarda avantajlı bir taşımacılık yöntemi oluşturmaktadır. Ayrıca, değişik tipteki vagonlarla ihracat ve kombine transit eşya taşımacılığı da yapılabilmektedir.

Demiryollarıyla Derince ile Romanya'nın Köstence limanı bağlantılı çalışan tren ferisiyle Romanya'ya ve Romanya ilerisindeki ülkelere taşıma yapılması mümkündür.⁴

B- Uluslararası Kuruluşlar

Uluslararası demiryolu eşya taşımacılığı kuruluşları; International Union of Railways (UIR): Uluslararası Demiryolları Birliği ve The Community of European Railways (CER): Avrupa Demiryolları Birliği'dir.

⁴ www.tcdd.gov.tr

C- Freight Forwarderler

Uluslararası demiryolu eşya taşımacılığı; blok tren (katar) oluşturmak suretiyle, münferit vagonlarla veya konteynerlerle yapılabilmektedir. Blok tren taşımacılığında “blok tren işletmecisi acentalar” TCDD ile sözleşme yapmaktadırlar. Yük rezervasyonları ise freight forwarderler tarafından bu acentalara genellikle yazılı olarak yapılmakta, yeterli yük konsolidasyonu sağlandığında “Blok tren işletmecisi acentalar” temin ettikleri yükler için konteyner blok tren ya da vagon blok tren olmak üzere blok tren (katar) oluşturmaktadırlar. “Blok tren işletmecisi acentalar” aynı zamanda forwarder olabilirler ya da forwarderler aynı zamanda blok tren çalıştırma hakkına sahip olabilirler. Ülkemizde Halkalı-Sopron arasında gidiş dönüş olmak üzere Macaristan’a blok tren taşımacılığı yapılabilmektedir

Münferit vagon kullanılmak suretiyle uluslararası eşya taşınması halinde de yine freight forwarderler aracılığı ile ithalatçı/ihracatçı firmalar taşıma işlemlerini yürütmektedirler.

Konteyner sevkıyatı durumunda ise yine freight forwarder konteyneri TCDD den temin etmekte, tren garında veya malların depolandığı mekanlarda söz konusu konteynerlere yüklemeler yapılmaktadır. Konteyner gümrüklü eşya olarak kabul edildiğinden yüklemenin depolarda yapılması halinde konteynerin gümrüklü saha dışına çıkarılması için geçici kabul işlemi yapılması gerekmektedir Elleçleme (konteynerin yere veya vagon üstüne yerleştirilmesine ilişkin) ücreti ve depo ücreti konteynerin yüklenmesi ve yerleştirilmesi TCDD çalışanları tarafından yapıldığından TCDD ye ödenmektedir.

Blok tren uygulamasında iki tür belge düzenlenmesi icab etmektedir. Birincisi freight forwarder ile blok tren işletmecisi acenta arasında düzenlenen “Remiz Bülteni”, ikincisi blok tren işletmecisi

agenta ile TCDD arasında düzenlenen “CIM Belgesi” dir. Münferit taşımalarda blok tren işletmecisi acenta ile TCDD arasında düzenlenen “CIM Belgesi” tevsik edici belge olarak kullanılır Münferit taşımalarda ayrıca remiz belgesi aranmamaktadır “CIM Belgesi” ne, çıkış garının tarihli damgasının vurulması taşımanın kabul edildiği ve taşıma sözleşmesinin yapılmış olduğu anlamına gelir “CIM Belgesi” demiryolu taşıma belgesi olarak taşınan eşyaya taşıma nihayetleşene kadar eşlik eder.

IV- KOMBİNE TAŞIMACILIK

Kombine taşımacılık; kamyon, tren, gemi ve uçak gibi taşıma araçlarından en az ikisini kullanarak taşımaya konu malların göndericisinden alıcısına taşıma üniteleri içerisinde taşınması sürecinin tamamını kapsayan taşıma sözleşmesine dayalı taşıma türüdür Kombine taşımacılık genellikle freight forwarderler aracılığıyla Combined Transport Operator (Kombine Taşıma Operatörü) olarak yürütülür. Bu tür taşımacılıkta konteynerlerle taşıma yaygındır Bu sayede elleçleme işlemi olmaksızın taşıma süreci tamamlanabilmektedir

Kombine taşımacılıkta uluslar arası federasyon “FIATA: International Federation of Freight Forwarders Associations” dır. Uluslararası kombine taşımacılıkta belgeler:

- 1- FIATA Combined Transport Bill of Lading: FIATA kombine taşımacılık konşimentosu
- 2- FIATA FCR (Forwarders Certificate of Receipt):Forwarder teslim alındı makbuzu
- 3- FIATA FCT (Forwarders Certificate of Transport):Forwarder taşıma makbuzu

- 4- FWR (FIATA Warehouse Receipt): Forwarder depo makbuzu
- 5- FBL (Negotiable FIATA Multimodal Transport Bill of Lading):
Ciro edilebilir (devredilebilir) çoklu taşıma konşimentosu
- 6- FWB (Non-negotiable FIATA Multimodal Transport Way-
bill):Ciro edilemez (devredilemez) çoklu taşıma manifestosu
- 7- FIATA SDT (Shippers Declaration for the Transport of Dangers-
ous Goods):Tehlikeli madde taşımaya ait gönderici bildirim
- 8- FIATA SIC (Shippers Intermodal Weight Certificate):Gönderici-
nin uluslararası ağırlık belgesi
- 9- FFI (FIATA Forwarding Instructions): Taşıma aracılığı talimatla-
rı

V- GEMİ İNŞA SANAYİ

Türk dış ticaretinin yaklaşık yüzde doksanı deniz taşımacılığı vasıtasıyla gerçekleşmektedir ve denizcilik sektöründe 100,000'den fazla insan çalışmaktadır. Türkiye önemli ölçüde bir gemi inşa ve tamir kapasitesine sahiptir.⁵

Ağırlıklı olarak İstanbul Tuzla bölgesinde bulunan ve toplam sayısı 43 olan özel tersaneler, Avrupa ülkeleri ve dünyanın diğer ülkeleri için, başta 3 bin ile 15 bin DWT (Dead Weight Ton; boş gemiyle, dolu gemi arasındaki ağırlık farkı) arasındaki küçük tonajlı kimyasal tankerler olmak üzere, 25 bin DWT'a kadar konteyner gemileri, çeşitli petrol gemileri ve mega yatlar olmak üzere her tip gemi inşasını gerçekleştiriyor. Türkiye, dünyada üretilen küçük tonajlı kimyasal tankerlerin yüzde 40'ını inşa ediyor. Bu gemiler başta Hollanda,

⁵ <http://caspiaworld.com/tr/go/1915085189/-558082071/2077700/>

Norveç, Almanya, İngiltere, İsveç, İspanya, Fransa, İtalya gibi Avrupa ülkeleri olmak üzere Polonya, ABD, Rusya, Ukrayna ve Romanya'ya satılıyor Türk gemi inşa sanayindeki büyümeyi görebilmek için, son 9 senedir yapılan üretimin rakamsal karşılıklarına bakmak yeterli; 1995'te Türk tersanelerinde sadece 17 gemi inşa edilmişken, bu rakam 2000 yılında 21, 2001'de 39, 2002'de 38 ve 2003 yılında da 44'e yükselmiş. 2004 yılında ise blok inşaatı başlayan, kızak inşaatı süren, donatımda olan ve kesin yapım sözleşmesi yapılmış olan toplam 113 gemi tamamlanarak dünya denizlerine girecektir.⁶

Şayet Türkiye içinde bulunduğu bölgenin ekonomik merkezi olmayı hedefliyorsa, bunun altyapısını oluşturacak etkin bir liman şebekesi ve taşımacılık filosu kurulması, mevcutların modernizasyonu ve genişletilmesi önkoşuldur. Gemicilik sektörü Türk ekonomisine ülkenin en önemli döviz kazandıran sektörleri arasındadır Gemi inşa sanayi, yeni gemi inşa, gemi onarımı, gemi sökümü ve yat inşası gibi alanlarda faaliyet gösteren yüksek potansiyele sahip bir sektördür.⁷

6 Tülay UYANIK, Hızla Gelişen Gemi İnşa Sektörü; Üretimi ve İhracatı, Sektör İncelemesi, İGEME 2004/2, Sayı:27.

7 www.tusiad.org.tr/turkish/rapor/ticaridiplomasi/html/sec5.html

İKİNCİ BÖLÜM

DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARI KDV İSTİSNASI

GENEL BİLGİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4108 sayılı Kanunla değişen ve 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin (a) bendine göre; **“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 çıkan hizmetler”** Katma Değer Vergisinden müstesna tutulmaktadır.

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

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununa göre, teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali Kanununun 16/1-a maddesi ile vergiden müstesnadır. Bu nedenle maddede sayılan araçların, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil bakım ve onarım hizmetlerinin ve imal veya inşası ile ilgili teslim ve hizmetlerin ithali de istisna kapsamındadır.

İndirim hakkını kısıtlayan bir düzenleme bulunmaması, indirilemeye yen Katma Değer Vergisinin bu işlemleri yapanlara KDVK'nun 32'nci maddesi gereğince iade olunması nedeniyle araçlarla ilgili istisna tam istisna niteliğindedir. 13/a madde kapsamında vergi istisnasından yararlanılması halinde bu işlemlere ait girdi vergilerin öncelikle beyanname üzerinden indirilmek suretiyle arındırılması, bu şekilde indirim mümkün olmaması halinde iade esasları çerçevesinde iade edilmesi gerekecektir.

I- ARAÇ TESLİMLERİ

A- İstisna uygulanacak mükellefler

Deniz,hava ve demiryolu taşıma araçlarının teslimlerinde KDV İstisnanın uygulanabilmesi için araçların tesliminin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır Söz konusu araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde istisna uygulanmayacaktır.

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde, mükellefin iştiğal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline de bakılacaktır. Araçlar, işletme yöneticisi ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılacak ise veya iktisap edildikten sonra bu gibi amaçlarla kullanılıyor ise araç teslimleri için 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 kullanılmak üzere iktisap edilmekte ve bu amaçlara uygun olarak kullanılmakta ise, bu faaliyetlerin işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alması koşulu ile istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. İştiğal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi yada arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde katma değer vergisi uygulanacaktır.

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

Maliye Bakanlığı'nın 06.05.1992 tarih, 42094 sayılı yazısına göre; söz konusu araçların teslimi için getirilen istisnadan bunları şahsi ihtiyaçlarında kullanacak olanların yararlanmaları önlenmek istenmiştir.

Bu nedenle, Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde belirtilen araçların, özel ihtiyaçlar ve şahsi amaçlar için kullanılması hariç olmak üzere, gerek satılmak gerek kiralanmak, gerekse taşımacılık yapmak üzere satın alınması halinde, bahsi geçen maddeyle düzenlenen istisna kapsamında işlem yapılabilir.⁸

Ayrıca istisna, KDV mükelleflerine yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanacak olup, KDV mükellefi olmayanların istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁹

8 Maliye Bakanlığı'nın 06.05.1992 tarih ve 42094 sayılı yazısı

9 İstanbul Defterdarlığı'nın 08.12.1995 tarih ve 7196 sayılı özelgesi.

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 ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır.

B- İstisnanın Belgelenmesi

Söz konusu araçları istisna kapsamında teslim almak isteyenler bağlı buldukları vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı olarak teslimi yapanlara söz konusu yazının noter onaylı bir örneğini vereceklerdir.

Vergi daireleri istisna belgesi için başvuran mükelleflerin istisnaya 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 iştiğal konuları arasında gösterilip gösterilmediği, bu faaliyetlerin gerektirdiği organizasyonun kurulup kurulmadığı ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde tutulacaktır.

İstisnanın ithalatta uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren vergi dairesinden alınmış yazının Gümrük idaresine ibrazı yeterli olacaktır.

C- Yüzer araçların tanımı

Deniz araçlarının yüzer tesis ve araç sayılıp sayılamayacağı istisna uygulamasında önem taşımaktadır. Denizcilik Müsteşarlığı İstanbul Bölge Müdürlüğü'nün İstanbul Defterdarlığı'na 17.06.1997 tarih ve

2167 sayılı yazısında bazı deniz araçlarının aşağıdaki tanımlarına yer verilmiştir.

“Şamandıra: Denizde gemi bağlamaya yarayan sabit yüzer bir araçtır. Şamandıraların ölçümleri yapılmaz, dolayısı ise tescillide de ğildirler.

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

Duba: Dubalar makinesiz bir deniz aracıdır Ölçüm ve tescilleri yapılabilir.

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

Makineli olan deniz araçlarına Denize Elverişlilik Belgesi düzenlenmektedir.

İşlevleri bakımından yukarıda belirtilen deniz araçlarından şamandıralar, limanların ve rıhtımların dolu olduğu zamanlarda gemilerin bağlanması; şatlar, gemi draftının yüksek olmasından dolayı rıhtımı bağlayan ve de şamandıralara bağlı kalarak gemilerdeki yolcuların karaya ve deniz vasıtasına çıkmasının sağlanmasında; dubaların açık denizde ve rıhtımda bulunan gemilerdeki sıvı ve atık maddelerin alınmasında; klepeler; tarama hizmetlerinde deniz altındaki çamur nitelikli atık maddelerinin açık denizlere naklinde, kullanılan araçlardır.”¹⁰

10 Denizcilik Müsteşarlığı İstanbul Bölge Müdürlüğü'nün 17.06.1997 tarih ve 2167 sayılı yazısı.

D- ÇEŞİTLİ ARAÇ VE MALZEME TESLİMLERİ

1- Sürat tekneleri

Denizcilik Müsteşarlığı Deniz Ulaştırma Genel Müdürlüğü'nün 31.01.1997 tarih ve B.02.1.DNM/0.06.02.01.(TİC-97)100 sayılı yazısında; deniz motosikleti, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları ve motorsuz lazer yelkenli teknelerin deniz aracı kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmektedir. Buna göre, sürat teknelerinin konunun 13/a maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, istisna yazısının bağlı bulunulan veki dairesinden talep edilmesi gerekmektedir.¹¹

Denizcilik Müsteşarlığı Deniz Ulaştırma Genel Müdürlüğü'nün 06.08.1996 tarih ve B.02.1.DNM/0.06.02.01.(TİC-96)100-2120 sayılı yazısında jet-skilerin deniz aracı kapsamında değerlendirileceği ifade edilmektedir.¹²

2- Gezi teknesi, balıkçı teknesi, sandallar

Fiberglas gezi teknesi, balıkçı teknesi ve sandal deniz taşıma araçları arasında yer aldığından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi uyarınca bu araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.¹³

Faaliyetin gerektirdiği organizasyon ile ilgili zorunlu işlemler için yetkili mercilere yapılan başvuruların vergi dairesine tevsik edilmesi şartıyla gezi teknesinin alımında ve onarımında katma değer vergisi istisnası uygulanabilecektir. Söz konusu teknenin işlet-

11 İstanbul Defterdarlığı'nın 20.05.1997 tarih ve 4062 sayılı özelgesi.

12 Maliye Bakanlığı'nın 30.09.1996 tarih ve 46020 sayılı yazısı.

13 Maliye Bakanlığı'nın 01.07.1985 tarih ve 43773 sayılı özelgesi.

menin ticari faaliyeti doğrultusunda sürekli ve mutad olarak kullanılıp kullanılmadığının belirli aralıklarda defter ve belgeler üzerinden ayrıca yoklama ile tespitinin yapılması gerekmektedir¹⁴

3- Hidrolik dümen, zincir ve çekme halat teslimleri

Deniz araçlarında kullanılan malzemelerin (hidrolik dümen makineleri, zincir ve çekme ırgatları) teslimi inşası tamamlanmış mevcut deniz araçları için yapılıyorsa KDV tahsil edilmesi gerekmektedir. İnşaatı tamamlanmamış deniz araçları için malik sıfatı ile bu araçları inşa eden veya ettiren gerçek usulde KDV mükelleflerine bu aksam ve parça teslimlerinde ise bağlı oldukları vergi dairesinden aldıkları istisna yazısının noter tasdikli örneğinin satıcıya ibraz edilmesi halinde KDV hesaplanmayacaktır. İstisna yazısının bir örneği düzenlenen faturanın satıcıda kalan nüshasına eklenecektir¹⁵.

4- Ağ, makine, radar, telsiz teslimleri

İstisna hükmü sadece deniz, hava ve demir yolu taşıma araçlarına yönelik olup, bu araçlarda kullanılan ağ, makine, radar, telsiz gibi diğer araçların adı geçen birlikler tarafından satın alınması veya it hal edilmesi işlemi Kanununun 13/a maddesi kapsamına girmemekte, dolayısıyla KDV ne tabi bulunmaktadır.¹⁶

5- Konukların hizmetine verilmek üzere alınacak tekne teslimi

Araçlara ilişkin istisna uygulaması mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları araçlar ile sınırlandırılmış olup, şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için iktisap edilen araçların teslimlerinde KDV istisnası uygulanmayacak, mükelleflerin işletmelerinde kulla-

14 İstanbul Defterdarlığı'nın 21.09.1995 tarih ve 5159 sayılı özelgesi.

15 İstanbul Defterdarlığı'nın 24.11.1999 tarih ve 6829 sayılı özelgesi.

16 Maliye Bakanlığı'nın 11.02.1991 tarih ve 10838 sayılı özelgesi.

nacakları araçların tesliminde ise istisna kapsamında işlem yapılacaktır. Buna göre, mükellefin faaliyet konusu deniz taşımacılığı işleri olmaması ve sözü edilen taşıtın müessesenin ana faaliyet konusu ile doğrudan doğruya ilgili bulunmaması nedeniyle, konukların hizmetine verilmek üzere alınacak tekne teslimine aynı Kanunun 13 üncü maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün değildir.¹⁷

6- Havacılık Derneklerine yapılacak uçak teslimleri

Dernek çatısı altında ve ticari amaç gütmeyen faaliyet gösterecek olan Havacılık Kulübü Derneğine yapılacak uçak teslimlerinde istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.¹⁸

7- Can yeleği teslimleri

Can yeleği teslimlerinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) bendi hükmü kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.¹⁹

E- ÇEŞİTLİ ARAÇ VE MALZEME İTHALLERİ

1- Yat ithali

“3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) bendinde; 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 ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan

17 Maliye Bakanlığı'nın 21.01.1987 tarih ve 4867 sayılı özelgesi.

18 Maliye Bakanlığı'nın 19.12.1994 tarih ve 285 sayılı özelgesi.

19 Maliye Bakanlığı'nın 01.07.1988 tarih ve 41787 sayılı özelgesi.

hizmetler istisna edilmiş olup, 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile maddede sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler de 02.06.995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinin 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla yapılan yeni değişiklikler 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır

Buna göre; faaliyetleri deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

- Bu araçların teslimi,

- Bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri ile,

- Gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerine bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler,

istisna kapsamında yer almaktadır

Ayrıca, yine Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/a maddesinde; "Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali katma değer vergisinden istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu araçların teslimi veya ithalinde istisna uygulanabilmesi için katma değer vergisi mükelleflerinin esas faaliyet konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak uğraştıkları faaliyetlerde bu araçları işletmeleri gerekmektedir.

Aynı Seri No.lu Tebliğin A/2 bölümünde; araçların 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 iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabileceği, işe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştiğal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulmasının gerektiği açıklanmıştır

Diğler taraftan, 04.08.1983 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yat Turizmi Yönetmeliği'nin 18. maddesi kapsamında yat işletmeciliği faaliyetinde bulunanların "Yat İşletmeciliği Belgesi" almış bulunmaları, faaliyete yeni başlayacak olanların ise yine aynı Yönetmeliğin 22. maddesine göre 18. maddedeki şartlara haiz olarak ilgili bakanlığa başvuruda bulunmuş olmaları gerekmektedir.

Buna göre, turizm amaçlı deniz taşıma işlerinde kullanmak için ithal edeceğiniz yat cinsi araçların, şirketin mutlak ve sürekli olarak esas faaliyet konuları kapsamında kiraya verileceği veya çeşitli şekillerde işletileceği konusunda organizasyon kurulduğuna dair belgelerin veya zorunlu işlemler için yetkili mercilere başvurulduğuna dair belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi halinde söz konusu yatların ithaline katma değer vergisi istisnası uygulanabilecektir.”²⁰

2- Kooperatiflerce ithal edilecek balıkçı teknelerinde kullanılan ana motor ithali

Kanununun 13/a maddesinde getirilen istisna götürü usulde vergilendirilen mükellefleri de kapsamakta olup, kooperatiflerce ithal edilecek balıkçı teknelerinde kullanılan ana motor ithali ve üyelere tesli

²⁰ İstanbul Defterdarlığı'nın 09.11.1996 tarih ve 7808 sayılı özelgesi.

mi katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ancak, söz konusu ana motorların başka firmalarca ithalinde gümrüğe katma değer vergisi ödenecek, bu motorların balıkçılara tesliminde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.²¹

Balıkçılık faaliyetinden dolayı götürü gider usulüne göre vergilendirilenlerin, bu faaliyetinde kullanılmak üzere yapılacak balıkçı teknesi teslimleri katma değer vergisinden müstesna olacaktır.²²

3- Jeneratör ve radar ithali

Jeneratör, radar gibi malzemelerin inşası tamamlanmış mevcut bir yata kullanılmak üzere ithal edileceğinden katma değer vergisine tabi olacaktır.²³

4- Deniz motoru ve gemi malzemeleri ithali

Madde de sayılan araçların imal ve inşası tamamlandıktan sonra, bunların kullanımı veya tadil bakım ve onarımı sırasında her türlü aksam, parça ve malzeme teslimlerine istisna uygulanmayacaktır. Bunun yanında, faaliyetleri bu araçların kiraya verilmesi veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin, bu araçlarda hareket ettirici rol oynayan sadece "ana motor" alımları veya kendileri tarafından ithalleri bağlı oldukları vergi dairesinden bu konuda aldıkları belgenin noter tasdikli örneğini ibraz etmeleri halinde yine 13/a maddesine göre katma değer vergisinden istisna olacaktır. Bu nedenle, satılmak üzere ithal edilecek deniz motoru ve gemi malzemelerinin ithalleri sırasında katma değer vergisi istisnasının tatbiki mümkün bulunmamaktadır.²⁴

21 İstanbul Defterdarlığı'nın 15.08.1996 tarih ve 5656 sayılı özelgesi.

22 Maliye Bakanlığı'nın 19.01.1996 tarih ve 3356 sayılı, 16.07.1996 tarih ve 32723 sayılı özelgeleri.

23 İstanbul Defterdarlığı'nın 27.10.1995 tarih ve 6071 sayılı özelgesi.

24 İstanbul Defterdarlığı'nın 15.01.1996 tarih ve 97 sayılı özelgesi.

5- Şişme bot ithali

İstisna kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanmaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan ana motorlar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden istisna kapsamı içinde yer alacaktır. Satılmak üzere bir gemi can emniyeti malzemesi olan şişme botun ithal edilmesi işlemi KDV ne tabi olacaktır.²⁵

F- DİĞER TESLİMLER VE HUSUSLAR

1- İcra yoluyla satışı yapılan uçakların yabancı şirket tarafın - dan yurt dışına götürülmesi

Kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunan uçak imal ve satışı ile iştigal eden firmanın, Türkiye'de mukim firmaya ipotek karşılığı iki adet uçak sattığı, ancak alıcının borcunu ödeyememesi nedeniyle uçakların icra yoluyla satışının yapılacağı, satıcı firmanın icra satışı na katılacağı ve icradan bu uçakları satın alıp yurt dışına götüreceği, bu işlemin katma değer vergisine tabi olup olmayacağına ilişkin 16.03.1993 tarih ve 17937 sayılı Maliye Bakanlığı yazısına göre;

“Söz konusu istisna, işletmede kullanılacak araçlar için geçerli olup bu araçların nihai tüketime konu olması halinde istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir. Ancak, satışa konu uçaklar yolcu uçağı olup, başlı başına bir iktisadi işletme hüviyeti taşımaktadır. Dolayısıyla bu uçakların Türkiye'de Bulunan bir mükellef tarafından satın alınması Kanununun 13/a maddesi uyarınca katma değer ver gisine tabi olmayacaktır.

²⁵ İstanbul Defterdarlığı'nın 21.09.1995 tarih ve 5160 sayılı özelgesi.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bir teslimin ihracat sayılabilmesi için; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği hususu da Kanunun 12/1. maddesinde hükme bağlanmıştır.

14.2.1992 tarih ve 21142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhracatın Desteklenmesi ve düzenlenmesine ilişkin 92/2466 sayılı Karar eki ihracat Yönetmeliğinde ise ihracat, "Bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde fiilen ihracatının yapılması ve Türk parası kıymetini koruma mevzuatına göre bedelin (Bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca aynı Resmi Gazete'de yayımlanan ihracat Belgesine ilişkin Tebliğe göre ihracat yapmak isteyen gerçek veya kişilerin Hazine Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan ihracat belgesi almaları gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, Alman firması Türkiye'de yerleşik ve ihracat belgesine sahip bir firma olmadığından, adı geçen firmanın söz konusu uçakları ihale yoluyla Türkiye'den satın alarak Almanya'ya götürmesi dış ticaret ve gümrük mevzuatına göre ihracat olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ancak, katma değer vergisinin genel prensibi malın çıkış ülkesinde vergiden arındırılması, varış ülkesinde vergilendirilmesidir. Olayda Türkiye'den satın alınacak uçakların, adı geçen firma tarafından Almanya'ya götürülmesi işlemi ihracat sayılmadığından, bu uçakların ihracat istisnası kapsamında vergiden arındırılması söz konusu olmamaktadır. Bu durum ise Türkiye'den vergili olarak alınan mal için varış ülkesinde (Almanya) yeniden vergilendirme yapılmasını gerektirmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun temel esprisine aykırı olan bu durumun önüne geçilmesi ve uçakların Türkiye'de mükellefiyeti olan bir firmaya, işletmesinde kullanmak üzere satılması halinde Kanunun 13/a maddesi gereğince vergiye tabi olmayacağı hususları göz önüne alınarak Bakanlık Makamından alınan 13.3.1993 tarihli onay ile, icra yoluyla satışı yapılan iki adet uçağın Alman firması tarafından satın alınması işlemi sırasında katma değer vergisi hesaplanması, hesaplanan katma değer vergisi tutarında teminat gösterilmesi, bilahare uçakların yurt dışı edildiğinin resmi makamların yazısı ile belgelenmesi koşuluyla hesaplanan verginin terkin edilerek teminatların iade edilmesi uygun görülmüştür.”²⁶

2- Yurt dışında alım-satım

Bir finans kurumunun, uluslararası gemi taşımacılığı işi ile iştigal eden bir firmanın yurt dışında bulunan gemisinin makine ve teçhizatının bakım ve onarımı için gerekli yedek parçaları yurt dışındaki bir firmadan satın alıp, bu malları yerli gemi firmasına yurt dışında teslim etmesi halinde KDV uygulamasının ne olacağına ilişkin 09.01.1996 tarih ve 1536 sayılı Maliye Bakanlığı yazısına göre;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Buna göre, finans kurumunca malların yurt dışında kendisi satın alıp, Türkiye'ye ithal etmeden vadeli olarak satması işlemi Türkiye'de gerçekleşmediği için katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla adı geçen finans kurumunun bu faaliyetinin hizmet ifası olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Sözü edilen olay, tamamen yurt dışında bulunan iki firma arasında gerçekleştirilen bir mal satış işlemidir.²⁷

26 Maliye Bakanlığı'nın 16.03.1993 tarih ve 17937 sayılı özelgesi

27 İstanbul Defterdarlığı'nın 16.02.1996 tarih ve 1073 sayılı özelgesi.

3- Gemi gövdesinin ihracı

Satılmak üzere imal ve inşa ettirilen çelik gemi gövdesinin Kanununun 11. maddesine göre teslim edilmesi halinde ihracat istisnası kapsamında katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.²⁸

4- İthal edilen aracın ihraç edilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamında istisna olarak ithal edilen helikopterin hiç kullanılmadan yurt dışına ihraç edilmesi durumunda ithali sırasında tahsil edilmeyen katma değer vergisinin tahsil edilip edilmeyeceğine ilişkin İstanbul Defterdarlığı 22.11.1996 tarih ve 8187 sayılı özelgesine göre;

“Şirketin kuruluş sözleşmesindeki faaliyetleri arasında her türlü hava araçları ile, hava taşımacılığı, hava nakliyeciliği, kurtarma ve yardım ve genel havacılık faaliyetleri ile iştigal eder, hükmü yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak anılan şirketin yevmiye defterinin incelenmesinden gümrük giriş beyannamesi ile yurt dışından ithali yapılan helikopterin yevmiye defterine demirbaşlar hesabının borcuna ithal edilecek makineler hesabının alacağına kayıt edildiği ve amortisman tabii tutulduğu görülmüştür.

Buna göre, söz konusu helikopter 4008 Sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce yurt dışından işletmede kullanılmak üzere ithal edildiğinden ve kanuni defterlerde demirbaş olarak işleme tabii tutulduğundan ithali katma değer vergisinden istisna olacaktır.”²⁹

28 İstanbul Defterdarlığı'nın 11.12.1996 tarih ve 8916 sayılı özelgesi.

29 İstanbul Defterdarlığı'nın 22.11.1996 tarih ve 8187 sayılı özelgesi.

5- Müzayede mahallerinde gemi satışı

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/3-d maddesi gereğince müzayede mahallerinde yapılan hak, menkul ve gayrimenkul 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 bulmak tadır. Verginin mükellefi ise, bu satışları düzenleyen özel ve resmi kişiler, olup, aynı kanunun 23/d maddesi hükmüne göre satılan malın kesin satış bedeli Katma Değer Vergisi matrahı olacaktır

Öte yandan aynı sayılı Kanununun 13. maddesinin (a) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin A-3 bölümünde; söz konusu araçları istisna kapsamında teslim almak isteyenlerin vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı olarak teslimi yapanlara noter onaylı bir örneğinin verileceği belirtilmiştir.

Buna göre, kuru yük gemisini satın alacak firmanın aracın istisna kapsamına girdiğine dair vergi dairesinden alacağı yazının noter onaylı bir örneğini İcra müdürlüğü’ne verilmesi halinde, söz konusu aracın satışı katma değer vergisine tabi olmayacaktır.”³⁰

30 İstanbul Defterdarlığı’nın 29.12.1995 tarih ve 7807 sayılı özelgesi.

6- Müzayede mahallinde tanker satışı

İcra Dairesi'nce müzayede mahallinde ihaleye çıkarılacak olan tankerin, İhale şartnamesinde katma değer vergisini ihaleyi kazanan firmanın yükleneyeceği, ancak söz konusu tankerin petrol taşımacılığı işinde kullanılmak üzere ihaleye iştirak edileceğinden ihalenin kazanılması durumunda katma değer vergisi kanununun 13/a maddesi gereğince vergiden istisna olup olmayacağına ilişkin İstanbul Defterdarlığı'nın 22.05.1997 tarih ve 4168 sayılı yazısına göre;

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1.maddesine göre Türkiye'de ticari,sınai,zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; 1/3-d maddesine göre ise müzayede mahallerinde yapılan satışlar vergiye tabi bulunmaktadır. Ancak, sözü edilen kanunun istisna hükümlerinin bu satışlar içinde geçerli olacağı tabiidir.

Aynı Kanunun 13/a maddesinde; 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 ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiş olup, 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile madde de sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler de 02.06.1995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır.

Konuyla ilgili açıklamalar 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup, tebliğin A/3 bölümünde söz konusu araçları istisna kapsamında teslim almak veya tadil, bakım ve onarım yaptırmak isteyenlerin vergi dairesine başvurmak suretiyle işle-

min istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı olarak teslimi yada tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini verecekleri belirtilmiştir.

Bu itibarla, anılan tankerin teslimi yukarıda belirtilen şartlar dahilinde katma değer vergisi kanununun 13/a maddesi gereğince vergiden istisna olacaktır.³¹

7- Gemilerin gemi sicilinden terkinin ve hurda satışı

“Türk Ticaret Kanunu’nun 849-852. maddelerine göre "Geminin tamir kabul etmez" hale gelmesi halinde gemi sicilinden terkinin gerekmektedir. Buna göre;

1- 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A.2/A.3. bölümlerinde ve tamim yazıda yer alan açıklamalar çerçevesinde aranan hususların da bulunması durumunda yolcu gemilerinin Türk Ticaret Kanunu’nun 849-852. maddeleri gereğince gemi sicilinden terkin edilip edilmediğinin vergi dairesince araştırılması ve henüz gemi sicilinde böyle bir terkin işlemi yapılmamışsa "denize elverişli olmayan" bu yolcu gemilerinin teslimi ve bu gemilere verilecek onarım hizmetlerine katma değer vergisi istisnasının uygulanması,

2- Öte yandan, gemilerin tamirinin izlenmesi, hurda olarak değerlendirilmesi, tamirden önce satılması veya tamirini müteakip bizatihi iktisadi işletme olarak kullanılmaması halinde daha önce istisna uygulanarak alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamların mükelleften aranması,

3- Ancak, bu yolcu gemilerinin gemi sicilinden terkin edildiğinin

31 İstanbul Defterdarlığı’nın 22.05.1997 tarih ve 4168 sayılı özelgesi.

vergi dairesince tespit edilmesi halinde ise gemilerin tamir kabul etmeyeceği ve hurda değeri taşıyacağı sonucuna varılacağından bu gemilerin tesliminin katma değer vergisine tabi tutulması gerekecektir.”³²

8- Araçların aktife alınması

Araçın imal ve inşası bitimini müteakip aktife alınmasında, mutad ve sürekli yürütülen esas faaliyet konuları çerçevesinde işletilmesinin söz konusu olması halinde yine 13/a maddesindeki istisna uyarınca maliyet bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak, ayrıca imal ve inşa ile ilgili yüklenilen vergiler, Kanunun 32. maddesi gereğince indirim konusu yapılacak, indirim konusu yapılamayan kısım iade olunacaktır ³³

9- Araçın araştırma ve geliştirme giderleri

48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için;

-İmal ve inşa edenin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

-İşletmenin asli işgal konuları arasında deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının imal ve inşasının yer alması,

-Söz konusu taşıma araçlarının imal ve inşası ile mutad ve sürekli olarak uğraşılması

32 İstanbul Defterdarlığı'nın 07.02.1996 tarih ve 866 sayılı özelgesi.

33 İstanbul Defterdarlığı'nın 14.09.1995 tarih ve 5043 sayılı özelgesi.

gerekir. İmal ve inŒa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inŒa eden adına dŒzenlenmesi de zorunludur.

Bu nedenle henŒz uğup uğmayacağı belli olmayan ve yŒk ve yolcu taŒımaya elveriŒli bulunmayan "flyer" adı verilen hava aracının araŒtırma ve geliŒtirme giderlerinin Kanununun 13/a maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna olması mŒmkŒn değildir.³⁴

II- TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİ

A- İstisna uygulanacak mŒkellefler

Deniz, hava ve demiryolu taŒıma araçlarının tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde KDV istisnasının uygulanabilmesi için araçların tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin, faaliyetleri sŒzŒ edilen araçların kiralanması veya ęeŒitli Œekillerde iŒletilmesi olan mŒkelleflere yapılması Œarttır. SŒz konusu araçların Œzel mŒlk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların tadil, bakım ve onarım hizmetleri ne istisna uygulanmayacaktır.

Araçların bir iktisadi iŒletme için iktisap edilmesi halinde, mŒkellefin iŒtibal konusuna bağlı olarak aracın kullanım Œekline de bakılacaktır. Araç, iŒletme yŒneticisi ve personelinin veya iŒletmesiyle ticari iliŒkide bulunan alıcı ve satıcıların taŒınması gibi amaçlarla kullanılacak ise veya iktisap edildikten sonra bu gibi amaçlarla kullanılıyor ise araç tadil, bakım ve onarım hizmetleri için istisna uygulanmayacaktır.

Buna mukabil araç, bedel karŒılıęı; yŒk ve yolcu taŒımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılmak Œzere iktisap edil-

³⁴ Maliye Bakanlığı'nın 24.10.1995 tarih ve 59302 sayılı Œzelgesi.

mekte ve bu amaçlara uygun olarak kullanılmakta ise, bu faaliyetlerin işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alması koşulu ile istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. Buna göre, iştiğal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi yada arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştiğal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.

Araçların tadil, bakım ve onarımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler istisna kapsamına dahildir. Ancak mevcut bir geminin tadili, bakımı ve onarımında kullanılacak olan mal ve hizmetlerin satın alınması veya yurt dışından ithali istisna kapsamına girmemektedir. Buna göre 48 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği gibi "ana motor"lar hariç olmak üzere, deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçların tadili, bakım ve onarımında kullanılmak üzere, gerek bu hizmetleri yapanlar, gerekse araçların sahipleri tarafından satın alınacak mal ve hizmetler genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.³⁵

B- İstisnanın Belgelenmesi

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

³⁵ Maliye Bakanlığı'nın 05.03.1996 tarih ve 8766 sayılı özelgesi.

Vergi daireleri istisna belgesi için başvuran mükelleflerin durumunu 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 iştiğal konuları arasında gösterilip gösterilmediğı, bu faaliyetlerin gerektirdiğı organizasyonun kurulup kurulmadığı ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde tutulacaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesine göre yurt içinde teslimleri istisna kapsamına giren hizmetlerin ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre araçların tamir, bakım ve onarımında kullanılan hizmet ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek hizmetin, istisna kapsamında yer aldığını gösteren vergi dairesinden alınmış yazı yeterli olacaktır.

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nın 17.11.1988 tarih ve 72528 sayılı yazısına göre, kapsama giren araçları teslim edenler ile bakım ve onarımını yapanlar alıcının bu araçları işletmede kullanacağını vergi dairesinden alacağı belgelerle tevsik etmesi şartıyla vergi uygulamayacaklardır. Söz konusu araçları işletmelerinde kullanacaklarına dair yazı almak isteyen mükellefler KDV bakımından bağılı oldukları vergi dairesine başvuracaklardır. Vergi daireleri kendilerinde mevcut bilgilere göre mükellefin iştiğal konusunu aracın mahiyetini göz önüne alarak ve gerektiğinde yoklama ve inceleme yoluna başvurarak araçların yük ve yolcu taşımacılığında veya işletme ihtiyaçları için kullanıldığını tespiti şartıyla bu durumu belirten bir yazıyı mükellefe vereceklerdir. Ancak mükelleflerin araçların iş-

letmede kullanılacağını Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığından alınan teşvik belgesi veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınan izin belgesi ile tevsik etmeleri halinde vergi dairesine başvurulmaksızın istisna hükümlerine göre işlem yapılacaktır³⁶

C- TADİL, BAKIM VE ONARIM GİRDİLERİ

1- Geminin tadili, bakım ve onarımında kullanılacak mal ve hizmetlerin satın alınması veya yurt dışından ithali

Kanununun 13/a maddesinde sayılan araçların tadil, bakım ve onarım hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Ancak söz konusu hizmetlerde istisna hükmünün uygulanabilmesi için, faaliyetleri bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Bu hizmetlerin yapılması sırasında piyasadan yapılacak mal alımlarının ise genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacağı açıktır³⁷

Ana motorlar hariç olmak üzere, deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçların tadili, bakımı ve onarımında kullanılmak üzere, gerek bu hizmetleri yapanlar, gerekse araçların sahipleri tarafından satın alınacak mal ve hizmetler genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır.³⁸

Kanununun 13/a maddesi kapsamına giren ve yurt içi teslimleri KDV'den istisna edilmiş bulunan araçların ithali KDV'den istisnadır. Ancak bu araçlar ile ilgili mal ve hizmet alımları, aynı Kanununun 1. maddesine göre vergiye tabi olduğundan, ithalinin de vergiye tabi tutulması gerekir³⁹.

36 Maliye Bakanlığı'nın 17.11.1988 tarih ve 72528 sayılı yazısı.

37 Maliye Bakanlığı'nın 29.03.1996 tarih ve 13027 sayılı özelgesi.

38 Maliye Bakanlığı'nın 05.03.1996 tarih ve 8766 sayılı özelgesi.

39 Maliye Bakanlığı'nın 30.11.1988 tarih ve 75900 sayılı özelgesi.

Mevcut bir geminin tadil, bakım ve onarımı ile ilgili gerek bu hizmeti verenler tarafından, gerekse geminin sahibi veya kiracısı tarafından her türlü malzeme, aksam ve parça alımlarının veya ithalinin Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi kapsamında uygulanmakta olan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.⁴⁰

Deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçların tadili, bakım ve onarımında kullanılmak üzere gerek araçların sahipleri tarafından gerekse bu hizmetleri yapanlar tarafından satın alınacak veya ithal edilecek mal ve hizmetler genel esaslara göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Mevcut geminin tadili, bakım ve onarımında kullanılacak mal ve hizmetlerin tersane işletmesi veya geminin sahibi tarafından satın alınması veya yurt dışından ithali istisna kapsamına girmemektedir. Buna göre, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan Kültür vakfına ait geminin, bakım ve onarımında kullanılmak üzere teslim edilecek malzemeler katma değer vergisine tabi tutulacaktır.⁴¹

2- Uçak motorlarına verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri

Uçak motorlarına verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri KDV'den istisnadır. Bu hizmetlerin ifası için zorunlu olarak yedek parça ve buna benzer mallar kullanılması halinde, bu malların teslimi değil bir hizmet söz konusu olduğundan, kullanılan malzemelere ait bedellerin hizmet bedeline dahil edilmesi bu şekilde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu hizmetlerde kullanılan yedek parçalar nedeniyle yüklenilen KDV nin Kanunun 32. maddesi gereğince indirim konusu yapılması, indirim konusu yapılamama

40 İstanbul Defterdarlığı'nın 26.12.1995 tarih ve 7689 sayılı özelgesi.

41 İstanbul Defterdarlığı'nın 05.05.1997 tarih ve 3599 sayılı özelgesi.

sı halinde ise iadesi mümkün bulunmaktadır. Ancak bu teslim ve hizmetlerin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarının (parça alımları dahil) genel esaslara göre vergiye tabi tutulması gerekmektedir.⁴²

Mal ve hizmet alımlarının söz konusu taşıma araç ve gereçlerin üretimi ile ilgili olup maliyet içinde yer alacak olmaları kaydıyla Kanunun 13/a maddesi kapsamında katma değer vergisi uygulanmayacaktır.⁴³

3- Gemilerde kullanılacak malzemeler

Gemilerde kullanılacak malzemeler, başlı başına deniz taşıma aracı olmadığından, bu malzemelerin teslimi istisna kapsamına girmektedir. Gemilerin tadilini, bakımını ve onarımını yapan kişi ve kuruluşlar, bu işlemlerinde kullanacakları malzemeleri satın alırken genel hükümlere göre katma değer vergisi ödeyecekler, yaptıkları tadil, bakım ve onarım işlerine ilişkin olarak gemi işletmesi adına düzenleyecekleri faturalarda katma değer vergisi uygulamayacaklardır.⁴⁴

4- Uçaklar için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetlerinin ifasında kullanılan malzemeler

Türkiye’de katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan kişi ve kuruluşların esas iştiğal konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak kiraya vermek suretiyle veya bizzat işlettikleri uçaklar için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetleri nedeni ile bu hizmetlerin ifasında kullanılan malzemeleri kapsayacak şekilde düzenlenen faturalar-

42 Maliye Bakanlığı’nın 23.10.1991 tarih ve 75736 sayılı özelgesi.

43 Maliye Bakanlığı’nın 27.05.1996 tarih ve 22089 sayılı özelgesi.

44 Maliye Bakanlığı’nın 21.06.1988 tarih ve 38524 sayılı özelgesi.

daki malzemeli hizmet bedeli üzerinden bu kişi ve kuruluşların bağlı oldukları vergi dairelerinden istisna yazısı almaları ve bunun aslı veya noter tasdikli bir örneğini ibraz etmeleri şartıyla Kanunun 13/a maddesine göre katma değer vergisi hesaplanmaması gerekir.⁴⁵

5- Gemiler için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetlerinin ifasında kullanılan malzemeler

Türkiye’de katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan kişi ve kuruluşların esas iştiğal konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak kiraya vermek suretiyle veya bizzat işlettikleri gemileri için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu hizmetlerin ifası için zorunlu olan yedek parça veya buna benzer mallar kullanılması halinde bu malların teslimi değil bir hizmet ifası söz konusu olduğundan kullanılan malzemelere ait bedellerin hizmet bedeline dahil edilmesi ve bu şekilde fatura düzenlenmesi ve bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinden aldıkları istisna yazısının aslı veya noter onaylı örneğine istinaden katma değer vergisi hesaplanmaması gerekir.⁴⁶

6- Aracın imali ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli kıldığı mallar

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.⁴⁷

45 İstanbul Defterdarlığı’nın 02.09.1996 tarih ve 6189 sayılı, 01.10.1997 tarih ve 7309 sayılı özelgeleri.

46 İstanbul Defterdarlığı’nın 16.10.1996 tarih ve 7122 sayılı özelgesi.

47 Maliye Bakanlığı 12.08.1999 tarih ve 34350 sayılı yazısı.

7- Yatlarda kullanılmak üzere satın alınan malzemeler

Mükelleflerin imal ettireceği yat için yapacağı alımlarda istisna uygulanabilmesi için alımların sadece aracın imali ile ilgisi olması, imalatla doğrudan ilgisi bulunmayan malların alımında ise katma değer vergisi ödenmesi gerekmektedir.⁴⁸

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

İmal ve inşa edilmekte olan deniz taşıma aracında (yat) kullanılmak üzere alacağınız döşeme, mefruşat, dekorasyon malzemeleri (halılar, perdeler, yatak takımları, banyo takımları, tablolar, biblolar, abajurlar vs.), her türlü elektrikli eşya (mutfak beyaz eşyaları, TV, müzik seti/sistemleri) ve mutfak eşyaları (yemek takımları, çatal-bıçak takımları, mutfakta kullanılacak diğer malzeme ve demirbaşlar) için yapılan alımların aracın imali ile ilgisi olmadığından imalatla doğrudan ilgisi bulunmayan bu malların alımları KDVK'nun 13/a maddesi uyarınca istisna kapsamında olmayıp katma değer vergisi ödenmesi gerekmektedir.⁴⁹

İmal ve inşa ettirilmekte olan deniz taşıma aracında (yat) kullanılmak üzere

48 Maliye Bakanlığı 07.04.1999 tarih ve 13165 sayılı yazısı.

49 Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.06.1999 tarih ve 895 sayılı özelgesi.

mak üzere alınacak (müzik seti, telefon, yemek takımı, mobilya ve bisiklet) eşyalar KDVK'nun 13/a maddesi uyarınca istisna kapsamında olmayıp KDV hesaplanması gerekir.⁵⁰

8- Onarımı yapılan gemi için panel ve kapı teslimleri

Araç sahibinin bakım ve onarımını yaptırdığı gemi için alacağı yarı gına dayanaklı panel ve kapı teslimleri katma değer vergisine tabi olacaktır.⁵¹

9- Geminin elektrik donanımı için bazı parçaların değiştirilmesini de içeren bakım hizmeti verilmesi

Geminin elektrik donanımı için bazı parçaların değiştirilmesini de içeren bakım hizmeti verilmesi katma değer vergisinden müstesnadır. Hizmetin ifası için kullanılması zorunlu olan parça, madde ve malzemeler de hizmet bedeli içinde istisna kapsamında değerlendirilecektir.⁵²

D- TADİL, BAKIM VE ONARIMLAR

1- İmal ve inşası tamamlanan yatın tadil, bakım ve onarımı

Yatçılık şirketinin imal ve inşasını tamamladığı yatın, şirketin mutad ve sürekli olarak esas faaliyet konuları kapsamında kiraya verileceği veya çeşitli şekillerde işletileceği konusunda organizasyon kurulduğuna dair belgelerin veya zorunlu işlemler için yetkili mercilere başvurulduğuna dair belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi halinde söz konusu yatın tadil, bakım ve onarım hizmetlerine KDV istisnası uygulanabilecektir.⁵³

50 Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.12.1998 tarih ve 1737 sayılı özelgesi.

51 İstanbul Defterdarlığı'nın 12.12.1996 tarih ve 9019 sayılı özelgesi.

52 Maliye Bakanlığı'nın 16.07.1999 tarih ve 30596 sayılı yazısı.

53 İstanbul Defterdarlığı'nın 18.09.1996 tarih ve 6569 sayılı özelgesi.

2- Deniz otobüslerinin tadil, bakım ve onarımı

Deniz otobüsleri için yaptırılacak tadilat, bakım ve onarım hizmetleri katma değer vergisinden İstisna olacak ancak tadilat, bakım ve onarım ile ilgili yedek parça veya malzeme (ana motor hariç) alışı ait olduğu oranda KDV ne tabi olacaktır.⁵⁴

3- Geminin kurtarılması işlemi

Geminin kurtarılması işlemi gemiyi denize elverişli hale getirmek amacıyla yapılması halinde bir onarım hizmeti mahiyetinde olup, bağlı olunan vergi dairesinden yazı alınması şartıyla Kanunun 13/a maddesine göre gemiye verilecek bakım ve onarım hizmetlerine katma değer vergisi istisnası uygulanabilecektir.⁵⁵

4- Finansal kiralama yoluyla alınan yük gemisine yaptırılacak bakım ve onarım hizmetleri

Finansal kiralama kuruluşları tarafından satın alınan sözü edilen araçların Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiraya verilmesi halinde söz konusu şirketlerin satın alma işlemleri mutad ve sürekli olarak "kiraya verme suretiyle işletilmesi" maksadıyla olduğundan istisna kapsamında işlem görecektir, kiraya verme işlemleri ise hizmet olarak vergiye tabi olacaktır.

Buna göre finansal kiralama yoluyla alınmış olan yük gemisine yaptırılacak bakım ve onarım hizmetlerinin söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁵⁶

54 İstanbul Defterdarlığı'nın 10.10.2000 tarih ve 5387 sayılı özelgesi.

55 İstanbul Defterdarlığı'nın 21.03.1996 tarih ve 1898 sayılı özelgesi.

56 İstanbul Defterdarlığı'nın 22.09.1995 tarih ve 5187 sayılı özelgesi.

5- Aktife kayıtlı olmayan (kiralanan) taşıma araçlarının tadil, bakım ve onarımı

İstisna uygulamasında kapsama giren araçların işletmenin aktifinde kayıtlı olup olmadığına bakılmayacak, ancak bu araçların mükelleflerce işletmelerinde kullanılması şartı aranılacaktır. Bu nedenle şirketin bir başka şirketten kiraladığı olsa dahi işletmesinde kullandığı geminin tadili, bakımı ve onarımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler için Kanunun 13/a maddesi uyarınca istisna kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.⁵⁷

KDVK nun değişik 13/a maddesinde işletmede kullanılacak deniz taşıma araçlarına verilen tadil, onarım ve bakım hizmetlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. İşletmede kullanılacak olan bir deniz taşıma aracının kiralanmış olması istisna uygulamasına engel olmayacaktır. Bu nedenle deniz aracını asıl sahibinden kiralayan şirketin bağlı olduğu vergi dairesinin kiralama ilişkisini de belirtmek şartıyla istisna belgesi vermesi mümkün bulunmaktadır.⁵⁸

6- Yabancı bandıralı gemilerin taşer on firmaya veya Türkiye Deniz İşletmeleri A.Ş.'ne tamir ettirilmesi

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1. maddesinde, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Aynı Kanunun 11/1-a maddesiyle ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Kanunun 12. maddesinin 2. fıkrası

57 Maliye Bakanlığı’nın 02.08.1988 tarih ve 47838 sayılı özelgesi.

58 Maliye Bakanlığı’nın 26.10.1989 tarih ve 78397 sayılı yazısı.

uyarınca da bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur:

- 1) Hizmet Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır
- 2) Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- 3) Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- 4) Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır

İstisna kapsamına giren teslim ve hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından yapılması istisnanın uygulanmasına engel değildir. Acenteler yapılan teslim ve hizmetlere muhatap olan alıcı ve faydalananların temsilcisi durumundadır Bu bakımdan işlem ve ödemeler acenteler tarafından yapılsa bile, teslim ve hizmetler asıl muhatap olan araçlara yapılmış olacağından istisna kapsamına girmektedir. Buna göre,

- 1) Yabancı bandıralı gemilerin bakım, onarım ve tadili hizmetlerinin taşıeron firmalara yaptırılması durumunda, söz konusu işletmelerin tamir ve bakım hizmeti dolayısıyla mal ve hizmet alışları Kanununun 1/1. maddesi gereğiyle katma değer vergisine tabi olacaktır.
- 2) Taşıeron firmaların yabancı bayraklı gemilere yapacağı tamir ve bakım hizmetleri nedeniyle ana şirkete düzenleyeceği faturada katma değer vergisi hesaplanacaktır.
- 3) Ana şirketçe yabancı bayraklı gemilere Türkiye’de verilen tamir, bakım ve onarım gibi hizmetler yurt dışında yerleşik yabancı uyruklu firmaya veya acentesine yapılacağından ve hizmetten yurt dışın

da yararlanılacağından yukarıda sayılan şartların gerçekleşmesi, halinde hizmet ihracı kapsamında mütalaa edilmesi ve vergiye tabi olmaması gerekmektedir.”⁵⁹

7- Yabancı ülke uçaklarına verilen bakım ve onarım hizmetleri

Yabancı ülke uçaklarına verilen bakım ve onarım hizmetleri Kanununun 11/1-a ve 12. maddeleri kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır.⁶⁰

E- TADİL, BAKIM VE ONARIMLARLA İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

1-Kiralanan yatın tadil,bakım ve onarımına ilişkin yazının ve -rilmesinde aylık kira ödemelerinin tespiti

Sahip olunan yatın personel ve donanımı ile birlikte yerli ve yabancı turistleri taşımak üzere bir turizm şirketine bir yıllık kira akdi ile tahsis edilmesi işlemi mutad ve sürekli faaliyet olarak değerlendirileceğinden akdin başlangıç tarihinden itibaren elde edilen aylık kira gelirlerinin şirket kayıtlarında yer alıp almadığının veği dairesince araştırılmak suretiyle mükellefe Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamında istisna yazısı verilebilecektir.⁶¹

2- Gümrük komisyoncularının yaptığı hizmetler

Gümrük komisyoncularının yaptıklarını hizmetler mal ithaline ilişkin hizmetler kapsamında olabileceği gibi (giriş rejimi hükümleri uyarınca) bu hizmetlerin, mal ve hizmet ithali aşamasından önce

59 İstanbul Defterdarlığı'nın 03.10.1995 tarih ve 5319 sayılı özelgesi.

60 İstanbul Defterdarlığı'nın 01.10.1997 tarih ve 7309 sayılı özelgesi.

61 İstanbul Defterdarlığı'nın 20.10.1995 tarih ve 5838 sayılı özelgesi.

(antrepo, transit aktarma rejimleri uyarınca) yapıla gelen hizmetlerden de olabilmektedir. Ayrıca Gümrük Kanunu gereğince sahipleri adına bu işlemleri yürüten ve karşılığında belirli bir ücret alan ve bu nedenle de serbest meslek sahibi sayılan gümrük komisyoncularının yaptıkları hizmetler, gümrüklerde ifa edilebildikleri gibi gümrük idareleri ile hiç bir ilgisi olmayan yerlerde de yapılabilmektedir.

Buna göre, Kanunun 13/a maddesi gereğince inşa ettirilecek deniz aracının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmetler (vergi dairesinden alınacak yazının bir örneğinin ibrazı şartıyla) katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, mevcut geminin bakım ve onarımında kullanılmak üzere satın alınacak veya ithal edilecek (ana motor hariç) mal ve hizmetler ile gümrüklerde gümrük komisyoncularının yaptığı hizmetler katma değer vergisine tabi olacaktır.⁶²

III- İMAL VE İNŞA İLE İLGİLİ TESLİM VE HİZMETLER

A- İstisna uygulanacak mükellefler

Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında KDV istisnasının uygulanabilmesi için, imal ve inşa edenin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması yeterlidir. Ancak; imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesi zorunludur.

Malik sıfatı ile söz konusu taşıma araçlarını inşa eden veya ettiren katma değer vergisi mükelleflerinin, araçların imal ve inşası ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanabilecektir. Bir diğer ifade ile yapının malikine katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla, aracın imal ve inşasına ilişkin yapılacak her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarına, bağlı olduğu vergi dairesinden al-

62 İstanbul Defterdarlığı'nın 14.05.1997 tarih ve sayılı 4023 sayılı özelgesi.

dığı belgenin noter tasdikli örneğini ibraz etmesi halinde mal ve hizmet verenler tarafından istisna uygulanacaktır. Bu kapsamda yapılacak ana motor teslimleri de katma değer vergisinden müstesnadır.

Araçları imal ve inşa edenlerin imal ve inşa bittikten sonra araçları satarken veya aktife alırken istisna uygulanıp uygulanmayacağı araçların teslimine ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir. İmal 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.

B- İstisnanın Belgelenmesi

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

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

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

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 in-

şasında 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 idaresine ibrazı yeterli olacaktır.

Buna göre, aracın malik sıfatı ile inşa ettirilmesi sırasında bununla ilgili ana motor dahil malzeme alımlarında ve verilen hizmetlerde malzeme ve hizmet faturalarının firma adına düzenlenmesi ve vergi dairesinden alınacak yazının noter tasdikli bir örneğinin mal ve hiz­meti verenlere ibrazı şartıyla katma değer vergisi hesaplanmayacak­tır. İnşası halen devam eden taşıma aracı ile ilgili ithal edilecek mal­larda istisna uygulamasında ise, vergi dairesinden alınacak yazı ilgi­li gümrük idaresine ibraz olunacaktır.

C- Araç inşası ve aktife alınması

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin (a) bendinde; 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 ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna edilmiş olup, 4108 sayılı Kanunla yapılan değişik­lik ile maddede sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapı­lan teslim ve hizmetler de 02.06.1995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16/a maddesinde; "Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin it­hali katma değer vergisinden istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, inşa ettirilen taşıma aracının imal ve inşasının bitimini müteakip aktive alınmasında, mutad ve sürekli yürütülen esas faaliyet konuları çerçevesinde işletilmesinin söz konusu olması halinde yine Kanununun 13/a maddesindeki istisna uyarınca maliyet bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.”⁶³

D- İMAL VE İNŞA İLE İLGİLİ MALVE HİZMET ALIMLARI

1- Gemi inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları

Bir gemi veya yatın imal veya inşasında kullanılan malzemeler arasında demir, çelik, ahşap malzemesi, elektrot, çivi, ana motor, jeneratör, vinç, elektronik seyir cihazları, elektrikli makine ve aletleri, halatlar, kablolar, şalterler, can kurtarma botları, pencere camları, macun, boya ve boya yan ürünleri gibi bir çok malzeme, makine, alet ve cihazlar sayılabilir. Malik sıfatı ile gemi inşa eden veya ettiren katma değer vergisi mükelleflerinin geminin inşaatı ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanabilecektir. Yapının malikine katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla yapılacak gemi inşası ile ilgili her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarında, bağlı olunan vergi dairesinden alınan belgenin noter tasdikli örneğini ibraz etmesi şartı ile mal ve hizmet verenler tarafından istisna uygulanacaktır. Geminin imal ve inşası ile ilgili ithal edilen mallarda istisna uygulamasında ise vergi dairesinden alınacak yazı ilgili gümrük idaresine ibraz olunacaktır.⁶⁴

Malik sıfatı ile gemi imal ve inşa eden gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerine Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a mad-

63 İstanbul Defterdarlığı'nın 24.06.1996 tarih ve 4341 sayılı özelgesi.

64 İstanbul Defterdarlığı'nın 19.10.1995 tarih ve 5766 sayılı özelgesi.

desi kapsamında yapılan boya teslimleri nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen katma değer vergisinin iadesi genel esaslar çerçevesinde mümkün olabilecektir.⁶⁵

Malik sıfatı ile gemi imal ve inşa eden gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerine yapılacak her türlü mal teslimleri (masa, buzdolabı ve fırın teslimleri de dahil) ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna edilmiş olduğundan genel esaslar çerçevesinde iade işleminin yapılması gerekmektedir.⁶⁶

İnşası halen devam eden deniz taşıma aracı ile ilgili ithal edilen mallarda istisna uygulamasında, vergi dairesinden alınacak yazı ilgili gümrük idaresine ibraz olunacaktır.⁶⁷

2- Römorkör İnşası ile ilgili mal ithali

Malik sıfatı ile inşa ettirilen römorkörlerin imal ve inşası ile ilgili istisnanın uygulanabilmesi için mal ve hizmet faturalarının firma adına düzenlenmesi ve mal ve hizmet verenlere bağlı bulunulan vergi dairesinden alınacak yazının noter tasdikli birer örneğinin verilmesi gerekmektedir.⁶⁸

Römorkör imal ve inşası ile ilgili ithal edilecek mallarda (ana motor, şaft pervane, şanzıman sistemi) istisna uygulamasında, vergi dairesinden alınacak yazı ilgili gümrük idaresine ibraz olunacaktır.⁶⁹

65 İstanbul Defterdarlığı'nın 16.07.1996 tarih ve 5064 sayılı özelgesi.

66 İstanbul Defterdarlığı'nın 09.07.1997 tarih ve 5407 sayılı özelgesi.

67 İstanbul Defterdarlığı'nın 24.10.1996 tarih ve 7310 sayılı özelgesi.

68 İstanbul Defterdarlığı'nın 29.12.1995 tarih ve 7813 sayılı özelgesi.

69 İstanbul Defterdarlığı'nın 14.09.1995 tarih ve 5043 sayılı özelgesi.

3- Vagon imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları

Söz konusu istisna uygulaması, demiryolu taşıma araç ve gereçlerinin imal ve inşasında kullanılan her türlü mal ve hizmet alımı ve it haline yöneliktir. Mal ve hizmet alımlarının taşıma araç ve gereçlerinin üretimi ile ilgili olup maliyeti içinde yer alacak olmaları kaydıyla Kanununun 13/a maddesi kapsamında katma değer vergisi uygulanmayacaktır.⁷⁰

Vagon imalinde kullanılacak kapıların ithalatçı firma tarafından ithal edilmesi işlemi istisna kapsamına girmemektedir. İthal edilen bu malların vagonun maliki olan TCDD İşletmesi adına fatura edilerek teslimi ise katma değer vergisinden istisna olacak, bu durumda yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılacak, indirim konusu yapılamayan kısım ise kendisine iade edilecektir. Diğer taraftan, ithalatçı firmanın ithal ettiği malları TCDD İşletmesinin siparişi üzerine vagonu imal eden imalatçı şirkete fatura karşılığı teslim etmesi işleminin katma değer vergisine tabi olacağı ve ithalat sırasında yüklendiği katma değer vergisini ise sadece indirim konusu yapabileceği açıktır. Bu ikinci durumda, istisna hükmü söz konusu araçların imali ile ilgili olarak imalatçı şirket tarafından TCDD İşletmesine fatura kesilmesi aşamasında uygulanacaktır.⁷¹

Malik sıfatı ile vagon imal ve inşa eden gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olan şirkete vagonlar için iç elektrik tesisatının beslenme ve denemesi maksadıyla yapılan cihaz teslimleri için ilgili şirketin bağlı olduğu vergi dairesinden alacağı istisna yazısının noter tasdikli örneğinin ibrazı üzerine düzenlenecek faturada KDVK'nun 13/a maddesi kapsamında KDV hesaplanmayacak, bu

70 Maliye Bakanlığı'nın 27.05.1996 tarih ve 22089 sayılı özelgesi.

71 Maliye Bakanlığı'nın 15.11.1996 tarih ve 54165 sayılı özelgesi.

teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV'nin iadesi genel esaslar çerçevesinde mümkün olabilecektir.⁷²

Katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla yapının malikine bu imal ve inşa ile ilgili olarak yapılacak her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarına, bağlı olduğu vergi dairesinden aldığı belgenin noter tasdikli örneğini ibraz etmesi şartı ile istisna uygulanacaktır. Bunun dışında gerçek usulde katma değer vergisi mükellefinin siparişi üzerine demiryolu taşıma aracı imal eden mükellefin, aracın imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmetleri alımları sırasında kendi adına fatura düzenlenmesi nedeniyle ödemiş olduğu katma değer vergisini indirmesi ve indiremediği kısım için önceden olduğu gibi söz konusu aracın istisna kapsamında teslim edildiği dönemde iade talebinde bulunması mümkündür.⁷³

Malik sıfatı ile vagon imal ve inşa eden veya ettiren katma değer vergisi mükelleflerinin vagon imal ve inşası ile ilgili olarak gerek piyasadan gerekse ihale yoluyla her türlü mal ve hizmet alımları ve ithalinde istisna uygulanabilecektir. Diğer bir ifade ile katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla yapının malikine bu imal ve inşa ile ilgili olarak yapılacak her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarına, bağlı olduğu vergi dairesinden aldığı belgenin noter tasdikli örneğini ibraz etmesi şartı ile istisna uygulanacaktır. Bunun dışında mükellefin kendi adına değil de, bir başka gerçek usulde katma değer vergisi mükellefinin siparişi üzerine demiryolu taşıma aracı imal ve inşa etmesi ve aracın imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları sırasında kendi adına fatura düzenlenmesi halinde istisna uygulanmayacak ve işlem bedeli üzerinden katma değer vergisinin

72 İstanbul Defterdarlığı'nın 29.11.1996 tarih ve 8470 sayılı özelgesi.

73 Maliye Bakanlığı'nın 06.02.1996 tarih ve 5872 sayılı özelgesi.

hesaplanması gerekecektir. Mükellefin ödemiş olduğu bu verginin indirim konusu yapılması indirilememesi durumunda ise, önceden olduğu gibi söz konusu aracın istisna kapsamında teslim edildiği dönemde iade edilmesi mümkündür.⁷⁴

4- Yat imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları

Yatçılık işiyle iştigal etmekte olan şirketin iktisadi işletme olarak kullanılmak üzere bizzat imal edeceği yatın imal ve inşası ile ilgili olarak satın alacağı mal ve hizmetler için, faturaları kendi adına düzenlenmek ve imal edilecek yat için kullanılmak şartıyla herhangi bir ayırım yapılmaksızın istisna uygulanabilecektir.⁷⁵

Mükellefin imal ettireceği yat için yapacağı alımlarda istisna uygulanabilmesi için alımların sadece aracın imali ile ilgili olması, imalatla doğrudan ilgisi bulunmayan malların alımında ise katma değer vergisi ödenmesi gerekmektedir.⁷⁶

Yatın imal ve inşası ile ilgili istisnanın uygulanabilmesi için mal ve hizmet faturalarının firma adına düzenlenmesi ve mal ve hizmeti ve renlere bağlı bulunulan vergi dairesinden alınacak yazının noter tasdikli birer örneğinin verilmesi gerekmektedir.⁷⁷

E- ARAÇ İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

1- Malik sıfatıyla imal ve inşa edilmeyen gemi

Malik sıfatı ile imal ve inşa edilmeyen geminin imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarına Kanununun 13/a maddesi hükmüne göre istisna uygulanması mümkün değildir. Geminin inşaatı ile ilgili dü-

74 Maliye Bakanlığı'nın 29.03.1996 tarih ve 13027 sayılı özelgesi.

75 Maliye Bakanlığı'nın 20.01.1997 tarih ve 2085 sayılı özelgesi.

76 Maliye Bakanlığı'nın 07.04.1999 tarih ve 13165 sayılı özelgesi.

77 İstanbul Defterdarlığı'nın 12.09.1995 tarih ve 4998 sayılı özelgesi.

zenlenecek faturada 13/a maddesindeki istisnadan yararlanmak söz konusu olamayacağından katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.⁷⁸

2- Gemi gövdesi inşası

Çelik gemi gövdesinin yüzer araç olması ve bu aracın malik sıfatı ile inşa edilmesi/ettirilmesi halinde bununla ilgili ana motor dahil malzeme alımlarında ve verilen hizmetlerde malzeme ve hizmet faturalarının inşa eden/ettiren adına düzenlenmesi ve bağlı olunan vergi dairesinden alınacak istisna yazısının noter tasdikli bir örneğinin mal ve hizmeti verenlere ibraz edilmesiyle katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. İnşası halen devam eden araç ile ilgili ithal edilen mallarda istisna uygulamasında ise, vergi dairesinden alınacak yazı ilgili gümrük idaresine ibraz olunacaktır.⁷⁹

3- Vakıf tarafından inşa ettirilen gemi

Vakıf tarafından inşa ettirilen okul gemisinin, denizcilik faaliyetlerini desteklemek, gemicilere eğitim vermek amacı ile ticari amaçlı eğitim kurs faaliyeti, 17. maddede sayılan kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar arasında yer almadığından katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Öte yandan, aynı Kanunun 13/a maddesi ile faaliyetleri kısmen ve tamamen deniz taşıma araçlarının kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz taşıma araçları teslimi ve inşası, katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu hüküm gereğince, adı geçen Vakıf tarafından katma değer vergisine tabi işlemlerde kullanılmak üzere inşa edilecek geminin Vakfa tesliminde Kanunun 13/a maddesiyle düzenlenen istisna hükmü uygulanabilecektir.⁸⁰

⁷⁸ İstanbul Defterdarlığı'nın 10.01.1996 tarih ve 234 sayılı özelgesi.

⁷⁹ İstanbul Defterdarlığı'nın 11.12.1996 tarih ve 8916 sayılı özelgesi.

⁸⁰ Maliye Bakanlığı'nın 29.12.1998 tarih ve 50344 sayılı özelgesi.

4- Müsteşarlık tarafından inşa ettirilen gemi

Müsteşarlık adına inşa edilen gemi malik sıfatı ile inşa edilmediğinden, adı geçen müsteşarlığın da gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olarak değerlendirilmesi söz konusu olamayacağından geminin imal ve inşası ile ilgili mal teslimi ve hizmet ifalarına 13/a maddesi kapsamında istisna tatbiki mümkün bulunmamaktadır.⁸¹

5- Damga Vergisi

Geminin tadili, bakımı ve onarımı ile ilgili olarak taraflar arasında imza edilen Tanker İnşa Mukavelesi damga vergisine tabi olacaktır.⁸²

6- Yüklenilen KDV

Malik sıfatı ile gemi inşa eden veya ettiren mükelleflere vergi dairelerinden aldıkları istisna yazısının noter tasdikli örneğini ibraz etmeleri halinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesindeki istisna hükmünü uygulayarak teslim edilen platform ızgaraları ile ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin hesaplanan vergiden indirilemeyen kısmının iadesinin, işlemin gerçekleştiği dönemde genel hükümler çerçevesinde talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.⁸³

IV- İSTİSNALARA İLİŞKİN ÇEŞİTLİ 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 ki-

81 İstanbul Defterdarlığı'nın 10.01.1996 tarih ve 230 sayılı özelgesi.

82 İstanbul Defterdarlığı'nın 09.12.1996 tarih ve 8760 sayılı özelgesi.

83 İstanbul Defterdarlığı 25.03.1996 tarih ve 2032 sayılı özelgesi.

ralama faaliyetlerinin mükellefin asli iştigal 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 arızı olarak bedel karşılığı taşımacılık yapılması da istisna uygulanması için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için taşımacılığın mükellefin asli iştigal 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.

-Bir tersane işletmesi, taşımacılık işiyle uğraşan (A) firmasının siparişi üzerine bir gemi inşa ediyorsa bu geminin imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alışlarında faturanın (A) firması adına düzenlenmesi halinde istisna uygulanacak, tersane adına düzenlenmesi halinde ise istisna uygulanmayacaktır. Tersane işletmesinin imal ve inşa ile ilgili olarak (A) firması adına düzenlediği teslim veya hizmet faturalarında da katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

-Balıkçı teknelerinde kullanılan ana motorların, balıkçılık kooperatifleri tarafından ithali veya yurt içinden satın alınmasında ve koope

ratifler tarafından üyelere tesliminde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

V- VERGİ DENETİMİ

A- Mütessesil Sorumluluk

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna uygulanabileceğini belirten vergi dairelerinden 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 mütessesilen sorumlu olacaktır.⁸⁴

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısı ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin, istisna için bu Tebliğ'de açıklanan şartları baştan taşımadığı yada 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.⁸⁵

Buna göre; satıcılar, alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesinden almış olduğu istisna yazısının kendilerine ibraz edilmesi üzerine ilgili faturada şerh düşmek suretiyle istisna uygulayacaklardır. Bu durumda satıcıların her hangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. İstisna yazısının bulunmamasına rağmen istisna uygulanmış ise bu durumda teslim ve hizmeti alanların (alıcılar) yanı sıra teslim ve hizmet ifasını yapanlarda (satıcılar) vergi aslı zam ve cezalardan müştereken ve mütessesilen sorumlu olacaklardır.

84 KDV Genel Tebliğ Seri No 48.

85 KDV Genel Tebliğ Seri No 48.

B- İstisna şartlarının sonradan ihlali

Teslim ve hizmetin gerekleştigi tarih itibariyle istisna şartlarını taşımasına rağmen daha sonraki tarihlerde şartlar ihlal edilebilmektedir. Bu durumda alıcının bağlı bulunduğu veki dairesinden almış olduğu istisna yazısının kendilerine ibraz edilmesi ve ilgili faturalarda şerh düşmüş olmaları koşuluyla teslim ve hizmet ifasında bulunanların (satıcılar) sorumlu tutulması mümkün bulunmamaktadır. Zıyaaya uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır.

Zamanaşımı süresinin dolmasından sonra şartların ihlal edilmesi halinde vergi denetimi açısından eleştiri yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Zamanaşımı süresi içerisinde ihlalin gerçekleşmesi ve tespit edilmesi halinde zıyaaya uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar tahsili yoluna gidilmektedir. Şartların ihlal edildiği tarih zamanaşımı bakımından önem taşımaktadır. Zamanaşımı süresi henüz dolmamış ise ve ihlal bu süreç içerisinde gerçekleşmiş ise aksi bir tespit bulunmaması halinde gecikme faiz uygulaması teslim ve hizmet ifasının gerçekleştiği tarihten itibaren başlatılmaktadır. Vergi incelemelerinde istisna işleme konu aracın iktisap edildikten sonra belli bir süre istisna amacına uygun kullanıldığı daha sonra şartların ihlal edildiği spesifik olarak tespit edilmiş ise bu durum iktisaptan hemen sonra bütünüyle istisna kapsamı dışında bir işlem ve ihlal olarak değerlendirilmeyeceğinden gecikme faizi de bu çerçevede ihlalin gerçekleştiği tarih esas alınarak uygulanabilecektir.

C- Vergi Dairelerince Verilen İstisna Yazılarının Daha Sonra Denetlenmesi

Maliye Bakanlığı'nın 22.06.1998 tarih ve 7 Seri No.lu İç Genelgesinde belirtildiği gibi; sözü edilen araçların mükellef olmayan kişi

ve kuruluşlara tesliminde, katma değer vergisi istisnası uygulanmayacak ve bu teslimler vergiye tabi tutulacaktır. Sözü edilen araçlar mükellef olanlar tarafından satın alınmakla birlikte, bu araçlar işletmenin envanterine dahil edilerek işletmede kullanılmadığı takdirde, bu araç teslimleri de vergiye tabi tutulacaktır.

Buna göre, Kanunun 13/a maddesi kapsamına giren ve yurt içi teslimleri Katma Değer Vergisinden istisna edilmiş bulunan araçların ithali katma değer vergisinden istisnadır. Ancak bu araçlarla ilgili mal hizmet alımları, aynı Kanunun 1. maddesine göre vergiye tabi olduğundan, ithalinin de vergiye tabi tutulması gerekir.

Vergi dairelerince, sadece işletmelerinde kullanmaları şartıyla deniz, hava ve demiryolu taşıma aracını satın alan veya bu araçlara tadil, bakım ve onarım hizmeti yaptıracak mükelleflere yazı verilebilecektir. Bu araçların tadil, bakım ve onarım işlemlerinde kullanılmak üzere satın alınan veya ithal edilen malzemeler için katma değer vergisi istisnası uygulanması yolunda bir yazının verilmesi söz konusu değildir. Bu konuda vergi dairelerince, mükelleflere esaslara uygun olmayan yazılar verilmiş ise, bu yazılar daha sonra denetlenebilmektedir.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 09.01.2002 tarih ve 1287 sayılı yazısında; "Genel Müdürlüğümüze intikal eden olaylardan, niteliği itibariyle şahsi kullanıma yönelik bazı taşıtların bu istisna belgelerine dayanılarak katma değer vergisi ödenmeksizin yurt içinden satın alınmak veya ithal edilmek istendiği anlaşılmaktadır. Bu durumun önlenmesi bakımından vergi dairelerince istisna belgesi verilen mükelleflerin faaliyetlerinin izlenerek istisna şartlarının ihlal edilip edilmediğinin tespiti gerekmektedir." Denilmektedir.

Diğer taraftan, araçların ticari faaliyetinde sürekli ve mutad olarak

kullanılıp kullanılmadığının vergi dairesince daha sonra belirli aralıklarla mükellefin defter ve belgeleri üzerinden ayrıca yoklama ile tespitinin yapılması mümkün bulunmaktadır⁸⁶

Maliye Bakanlığı'nın 10.08.1995 tarih ve 57256 sayılı yazısında, istisnaya tabi araçları ithal edenlerin evrakları arasında bu belgenin mevcut olmaması nedeniyle tarhiyata geçmeden önce ithalatçıların uyarılarak söz konusu belgelerin ibrazına davet edilmelerinin uygun olacağı belirtilmiştir. Buna göre, özellikle özel kullanıma konu olmayacağı açık olan şilep, kuru yük gemisi, yüzer tesis gibi araçların ithalinde, vergi dairesinden alınmış belgenin ibraz edilmediği gerekçesiyle tarhiyat yoluna gitmek, Yargı Mercilerinin muhtemel tutumu da göz önüne alındığında gerçekçi olmayacaktır⁸⁷

D- Gümrük Denetimi

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 1994/29 sayılı Genelgesi'nde açıklandığı üzere;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde bahsi geçen istisna kapsamına girmediği halde, anılan madde kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisinden istisna olarak yapılan her türlü ithalatlardan,

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1998/1 Sıra No.lu İç Genelgesinin 1 ve 3 No.lu ekine uygun yazıları ibraz etmiş olmaları kaydıyla, katma değer vergisinin alınmaması, bu yazıları ibraz edememiş olmaları halinde bu ithalatlardan da, Giriş Beyannamelerinde yeniden bir tarama yapılarak hiç alınmamış veya eksik alınmış katma değer vergisinin tespit edilmesi halinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48. maddesi delaletiyle Gümrük Ka-

86 İstanbul Defterdarlığı'nın 31.03.1997 tarih ve 2517 sayılı özelgesi.

87 Maliye Bakanlığı'nın 10.08.1995 tarih ve 57256 sayılı yazısı.

nunu'nun da belirtilen, zamanaşımı süresi içerisinde gelir eksikliğinin tahsil edilmesi gerekmektedir.

İşletmede kullanılmak üzere iktisap edilseler bile doğrudan işletmede kullanılmayan araçlar istisna kapsamında bulunmamaktadır. Buna göre, bir helikopter veya yat ücret karşılığı yolcu veya yük taşımak için satın alınıyorsa, bunların teslimi veya ithali sırasında katma değer vergisi ödenmeyecektir. Ancak, söz konusu araçlar işletme yöneticisi ve personelinin, evrak ve belgelerin hatta işletmeye ait malzeme, yedek parça, hammadde, yan mamul ve mamul maddelerin taşınması gibi yan amaçlarda kullanılmak üzere iktisap edilmişlerse, yurtiçi teslim veya ithalat sırasında vergi ödenecektir.

Buna göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde sayılan araçların ithali sırasında vergi uygulaması bakımından hangi amaçla iktisap edildiklerinin bilinmesi gerekmektedir.

Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde sayılan araçların ithalinde:

-Araç işletme olarak kullanılmak üzere ithal ediliyorsa, ithalat katma değer vergisinden istisna tutulacak, ancak ithalatta istisna uygulanabilmesi için ithalatçının aracı işletme olarak kullanacağına dair vergi dairesinden alacağı bir yazıyı gümrük idaresine ibraz etmesi,

-Bu şekilde bir yazının ibraz edilememesi halinde ise aracın ithalinde istisna uygulanmayarak katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

E- İstisna uygulamasından sonra gümrük denetimi

İstisna uygulandıktan sonra Gümrükler Genel Müdürlüğü teftiş iş-

lemleri neticesinde giriş beyannamelerinde kayıtlı firmaların isim, adres ve bağlı oldukları vergi dairesi bilgilerini içeren listeleri ithal edilen araçların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığının tespiti açısından Maliye Bakanlığı'na gönderebilmektedir

4458 sayılı Kanunla kaldırılan 1615 sayılı Gümrük Kanununun 86. maddesi uyarınca; Kanuna göre alınması gereken gümrük vergisi ödenmeden yurda sokulan eşyadan, bu suretle hiç alınmamış veya noksan alınmış olan vergiler eşyanın fiili ithal tarihinden itibaren üç yıl içinde ilgili gümrüğünce yazı ile bildirilerek mükelleflerinden istenir.

Öte yandan, 3065 sayılı KDVK nun 48. maddesine göre; “Bu Kanuna göre vergisini ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış katma değer vergileri hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır”

Zamanaşımı

Vergi inceleme raporlarının Gümrük Kanununda yer alan üç yıllık zamanaşımı süresine ait hüküm dikkate alınmaksızın düzenlenmesi halinde Gümrük Müsteşarlığınca herhangi bir işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır.

VI- GÖTÜRÜ USULDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEFLER

“Götürü usulde vergilendirilen veya GVK'na göre vergiden muaf olan küçük çiftçiler ile götürü gider usulüne tabi çiftçilerin teslim ve hizmetleri KDV'nin konusuna girmekle birlikte istisna kapsamında bulunmaktadır. İstisna, faaliyetleri verginin konusuna giren mükellefler açısından getirilen bir ayrıcalıktır

23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (F/2) "Götürü Gider Usulüne Tabi Çiftçiler" başlıklı bölümünde; 3065 Sayılı Kanunun 17/1-b maddesinde yapılan değişiklik ile Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan çiftçilerin yanı sıra aynı kanuna göre kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler de vergiden istisna edilmiştir. Buna göre, kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçilerin zirai faaliyetleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayacak ve dolayısıyla beyanname vermelerine gerek bulunmayacaktır, denilmiştir.

Yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde balıkçılık faaliyetinin zirai faaliyet olduğu ve bu faaliyetleri yapan gerçek kişilerin (adi şirket dahil) çiftçi olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, vergiden, muaf olan veya kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilenler dışındaki çiftçiler gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaktadır.

4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerden önceki söz konusu 13/a maddesinde, mükelleflere işletmelerinde kullanacakları maddede sayılan araçların teslimleri istisna edilmiştir

Bu itibarla, kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen balıkçıların (çiftçilerin) katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmadığından kanunun 13/a maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacakları düşünülmektedir.”⁸⁸

Aşağıdaki Bakanlık özelgelerinden anlaşılacağı üzere, bu görüş kabul görmemiştir.

"İstisnanın uygulanabilmesi için teslimin, faaliyetleri söz konusu

88 İstanbul Defterdarlığı 04.07.1996 tarih ve 4623 sayılı yazısı.

araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek olan mükelleflere yapılması şarttır Buna göre, araçların özel mülk olarak kullanılmak üzere iktisap edilmesi halinde istisna uygulanamayacak, bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise kullanım şekline bakılacaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-b maddesinde, Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan küçük çiftçiler ile götürü gider usulüne tabi çiftçilerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bunların faaliyetleri katma değer vergisinin konusuna girmekle birlikte istisna kapsamına alınmıştır. İstisna uygulaması, faaliyetleri verginin konusuna girenler bakımından özel bir mükellefiyet şeklidir ve iktisadi işletme vasfını kaldırmamaktadır.⁸⁹

Kanunun 13. maddesinde yer alan istisna uygulaması, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler için geçerlidir. Dolayısıyla söz konusu araçları tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde işletme olarak kullanan mükellefler bu istisna uygulamasından yararlanacaklardır. Bu nedenle, söz konusu tebliğde öngörülen esaslar götürü usulde vergilendirilen mükelleflere de uygulanacaktır.⁹⁰

VII- FİNANSAL KİRALAMALAR

A- Finansal Kiralama Yoluyla Uçak Kiralanması

“Hava yolu şirketlerinin gerek yurtiçinden gerekse yurt dışından finansal kiralama yoluyla uçak kiralaması işlemi KDV’ne tabidir. Yurt dışından finansal kiralama yoluyla uçak kiralanması işlemine

89 Maliye Bakanlığı’nın 19.01.1996 tarih ve 3356 sayılı, 16.07.1996 tarih ve 32723 sayılı özelgeleri.

90 Maliye Bakanlığı’nın 22.01.1996 tarih ve 3416 sayılı özelgesi.

ait KDV nin kiracı şirket tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no .lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi ve indirim konusu yapılması gerekmektedir. Yurt dışından kiralanmış uçakların kira süresi sonunda kesin ithal edilmesi işlemi ise Kanunun 13/a ve 16/1-a maddelerine göre KDV'den istisnadır.

Öte yandan, yurt içinde yerleşik finansal kiralama şirketince, bu şekilde kiraya verilmek üzere uçak ithal edilmesi veya yurt içinden satın alınması işlemi sırasıyla Kanunu'nun 16/1-a ve 13/a maddeleri gereğince KDV'den istisna, kiralama işlemleri ise KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Finansal kiralama şirketince kiraya vermek amacıyla uçak satın alınması veya ithal edilmesi KDVK'nun 13/a ve 16/1-a maddelerine göre KDV'den istisnadır. Bu uçakların finansal kiralama Kanunu çerçevesinde kiralanması ve finansal kiralama kuruluşlarınca kiraya verilmesi istisna kapsamına girmemektedir⁹¹.

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesine göre hava taşıma araçlarının, faaliyetleri bu araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletme olanlara teslimi vergiden müstesnadır. Aynı kanunun 16/1-a maddesine göre ise yurt içinde teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali de katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Buna göre yurt dışından Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde uçak satın alınması işlemleri istisna kapsamında işlem görecektir, aynı Kanun kapsamında kiralanması ise % 1 oranında katma değer vergisine tabi tutulacaktır.⁹²

91 Maliye Bakanlığı'nın 26.03.1998 tarih ve 11530 sayılı özelgesi.

92 Maliye Bakanlığı'nın 29.02.1996 tarih ve 8252 sayılı özelgesi.

B- Finansal kiralama şirketlerince finansal kiralama yoluyla kiralayacakları uçakların icradan satın alınması

Katma Değer Vergisi Kanununun değişik 13/a maddesine göre hava taşıma araçlarının, faaliyetleri bu araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek olarak teslimi vergiden müstesnadır.

Uçakların finansal kiralama amacıyla iktisap edilmesi bu kapsama girdiğinden, finansal kiralama şirketlerince finansal kiralama yoluyla kiralayacakları uçakların icradan satın alınması sırasında katma değer vergisi uygulanmayacaktır.⁹³

C- Finansal Kiralama Kanunu Çerçevesinde Yapılan İşlemler

Araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiralanması ve bunlar tarafından kiraya verilmesi istisna kapsamına girmemektedir.

Araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından satın alınıp, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiraya verilmesi halinde, söz konusu şirketlerin satın alma işlemleri istisna kapsamında işlem görecektir, kiraya verme işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.⁹⁴

D- Finansal Kiralama Kanunu Kapsamına Girmeyen Kiralama İşlemleri

“1-Mükelleflerin araçları Finansal Kiralama Kanunu kapsamı dışında kiralamaları ve tekrar kiraya verme işlemleri istisna kapsamında yer almamaktadır.

2-Mükelleflerin araçları satmak üzere satın almaları istisna kapsa-

93 Maliye Bakanlığı'nın 15.02.1995 tarih ve 8570 sayılı özelgesi.

94 Maliye Bakanlığı'nın 19.12.1990 tarih ve 126946 sayılı özelgesi.

mına girmemektedir. Kendi satışlarının durumu ise satın alanların, araçları işletmelerinde kullanıp kullanmayacaklarına göre belirlenecektir.

3-Mükelleflerin araçları kiraya vermek veya işletmelerinde kullanmak üzere satın almaları halinde, bu satın almalar istisna kapsamına da işlem görecektir, bu araçların kendileri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.”⁹⁵

E- Finansal kiralama suretiyle uçağın geçici ithalatında teminat uygulaması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 4108 sayılı Kanunla değişik 13/a maddesinde; "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 çıkan hizmetler vergiden istisnadır" hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 16/1-a maddesinde ise, bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali de katma değer vergisinden istisnadır hükmü yer almaktadır.

Kanunun 49. maddesinde de, Gümrük Kanunu ile diğer Kanunlar gereğince Gümrük Vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait katma değer vergisinin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

95 Maliye Bakanlığı'nın 19.12.1990 tarih ve 126946 sayılı yazısı

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, kiralama veya finansal kiralama yoluyla 13/a maddesi kapsamına giren hava taşıma araçlarının ithali katma değer vergisine tabi değildir. Dolayısıyla geçici olarak ithal edilen uçakların yurt dışı edilmemesi halinde de katma değer vergisi hesaplanmayacağından, Kanunun 49 uncu maddesi gereğince teminat alınmaması gerekmektedir.⁹⁶

F- Finansal kiralama çerçevesinde yat kiralınması

KDVK'nun 13/a maddesinde hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesislerin teslimi KDV'den istisna edilmiş olduğundan, finansal kiralama çerçevesinde yat kiralınması işlemi, söz konusu yatın teslimi olmadığından KDV'ne tabi olacaktır.⁹⁷

G- Kiralama işlemine Ait Katma Değer Vergisi Uygulaması:

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi gereğince, yurt dışından uçak kiralama işlemi hizmet kapsamında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Kiralamayı yapan firmanın, finansal kiralama şirketi olması veya uçağın teslim ve ithalinin Kanunun 13/a maddesine göre katma değer vergisinden istisna olması durumu değiştirmemektedir. Ancak, yurt dışından uçak kiralama hizmetine ait katma değer vergisinin, Kanunun 9. maddesi gereğince kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Kiralama işleminin Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılması halinde, bu kiralama işlemine katma değer vergisi oranı % 1 olarak uygulanacaktır.⁹⁸

96 Maliye Bakanlığı'nın 09.06.1995 tarih ve 31827 sayılı özelgesi

97 İstanbul Defterdarlığı'nın 11.03.1997 tarih ve 1847 sayılı özelgesi.

98 Maliye Bakanlığı'nın 09.06.1995 tarih ve 31827 sayılı özelgesi.

Mal ve Hizmetlere Uygulanacak KDV Oranlarının Tespiti Hakkında 17.07.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın Eki Karar'ın I sayılı Listesinin 9 uncu maddesine göre; 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre, sadece finansal kiralamaya konu olan malların (bu listenin 8 inci sırasında sayılan taşıtlar dahil) finansal kiralama şirketlerine veya finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması işlemleri için KDV oranı %1 uygulanır (Ancak, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan mallar ile aynı Kanunun eki (II) sayılı listenin 87.03, 8703.10.11.00.00, 8703.10.18.00.00, 87.11, 89.03, 8901.10.10.00.11, 8901.10.90.00.11 pozisyonlarında yer alan taşıtların bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı, yukarıda sayılanlar dışındaki kara nakil vasıtalarının bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır).

VIII- DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARI KDV İADESİ ÖZELGELERİ

“Kendisine, teslim veya hizmetin KDVK'nun 13/a maddesi uyarınca istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısının noter tasdikli örneği ibraz edilen mükellefler başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapacaktır.

Öte yandan, aynı Kanunun 32. maddesine göre, kanunun 11,13,14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilebilecek vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye Bakanlığı'nca

tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilebilecektir.”⁹⁹

KDVK'nun 13/a maddesine göre vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili mal ve hizmet alımları vergili olacaktır. Ancak, yüklenilen bu vergiler aynı Kanunun 32'nci maddesi hükmü uyarınca mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilecek, indirim mümkün olmaması halinde iade edilecektir.¹⁰⁰

Deniz araçlarının inşa, tamir ve bakımına ilişkin KDViade ve mahsup işlemlerinin aracın inşasının, tamirinin ve bakımının tamamlanmasından sonra yerine getirildiği, işin özelliği gereği bu durumun çok uzun süre gerektirdiği, dolayısıyla KDViadelerinin zaman aldığı, söz konusu işler devam ederken kesilecek ara faturalara dayanılarak iade sisteminin mümkün olup olmayacağına ilişkin 24.09.1991 tarih ve 66859 sayılı Bakanlık yazısına göre; deniz taşıma araçlarında istisna, Kanunun öngördüğü işlemin oluşmasına bağlı olarak uygulanmaktadır Bunun sonucu olarak da iade ve mahsup işlemi, söz konusu işlemlerin tamamlanması ile mümkün olabilir.¹⁰¹

Tersane işletmesi olarak, malik sıfatı ile gemi inşa eden veya ettiren gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerine istisna tatbik etmek suretiyle düzenlenen faturalarda belirtilen tersane hizmeti işçiliği nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirimle giderilemeyen kısımlarının iadesi geminin imalatının bitimi ile ilgili olmaksızın talep edilebilecektir.¹⁰²

99 İstanbul Defterdarlığı'nın 25.03.1996 tarih ve 2032 sayılı özelgesi.

100 Maliye Bakanlığı'nın 23.12.1985 tarih ve 81912 sayılı yazısı.

101 Maliye Bakanlığı'nın 24.01.1991 tarih ve 66859 sayılı yazısı.

102 İstanbul Defterdarlığı'nın 06.03.1996 tarih ve 1421 sayılı özelgesi.

KDVK'nun 13/a maddesi kapsamında katma değer vergisinden olmasına rağmen istisna yazısı bulunmadığından düzenlenen faturada hesaplanan katma değer vergisi KDVK nun 8/2 inci maddesi ve 23 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin B bölümündeki açıklamalara göre sadece indirim konusu yapılabilecektir.¹⁰³

Düzenlenen faturada yersiz veya fazla olarak hesaplanan KDV'nin KDVK nun 8/2. maddesi ve 23 seri No.lu KDV Tebliğinin B bölümündeki açıklamalara göre sadece indirim konusu yapılması gerekmektedir; ancak indirimle giderilememesi halinde uluslararası taşımacılık faaliyetine isabet eden kısmının taşımacılık faaliyetinin yapıldığı dönemde iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan mükellefin istisna kapsamına giren uluslararası taşımacılık faaliyetinden başka vergiye tabi veya iade hakkı tanınmayan faaliyetlerinin olması halinde ise bu işlemlere isabet eden kısmın iadesi mümkün bulunmaktadır.¹⁰⁴

IX- KDVK 13/A MADDESİNDE GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE KADAR YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

A- 3065 sayılı KDVK'nun 13/a maddesinin ilk şekli

3065 sayılı KDVK nun 13/a maddesinin ilk düzenlemesinde; deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların inşası, tadili, onarım ve bakımına ilişkin teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. İstisna ile ülkenin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşvikine ve dış rekabete tahammül edebilecek bir duruma getirilebilmesine katkı sağlanması amaçlanmıştır

103 İstanbul Defterdarlığı'nın 09.12.1996 tarih ve 8760 sayılı özelgesi.

104 İstanbul Defterdarlığı'nın 21.05.1997 tarih ve 4068 sayılı özelgesi.

B- 3174 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik

Madde daha sonra 3174 sayılı Kanunla; ‘‘İnşa edilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.’’ şeklinde değiştirilmiştir. Değişikliğe ilişkin gerekçe de; 3065 sayılı Kanun'da 13. maddenin (a) bendi, araçların inşası, tadili, onarımı ve bakımına dair teslim ve hizmetleri istisna kapsamına almaktadır İfade bu şekliyle ön istisna uygulamasını hatırlatır niteliktedir Yani inşa, tadil, bakım ve onarım faaliyetlerinde kullanılacak mal ve hizmet alımlarının istisna edildiği anlamını vermektedir. Oysa 3065 sayılı Kanunda müessese olarak ön istisna değil, tam istisna usulü benimsenmiştir. Buna göre istisna edilmiş işlemlerin meydana getirilmesi ile ilgili mal ve hizmet alışları vergili olacak, bu vergi daha sonra mükellefe iade edilecektir. Tam istisna ve ön istisna uygulamaları birlikte yürütülemeyeceğinden (a) bendi metninin Kanun'daki düzenleme amacını açık olarak ifade edecek şekilde değiştirilmesi öngörülmektedir.

C- 3297 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik

3174 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra madde 3297 sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır. Buna göre; ‘‘Mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.’’ Değişiklik ile; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3174 sayılı Kanunla değişik 13. maddesinin (a) bendi ile inşa edilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır

Söz konusu taşıma araçlarının işletmelerinde kullanılıp kullanılmadığının veya özel mülk niteliğinde olup olmadığına bakılmaksızın kapsam dahilinde bulunmasının tüketim amacıyla satın alanların vergi dışı kalması sonucunu doğurmaktadır Maddede yapılan düzenleme ile sadece işletmelerinde kullanılmakta olan araçların istisna kapsamına alınması, böylelikle deniz, hava ve demiryolu taşımacılığının teşviki sağlanmış, ancak bu araçları şahsi kullanımları için satın alanlar vergi kapsamına alınmıştır

23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere; 3297 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile madde uygulamasına 2 önemli değişiklik getirilmiştir.

1-Eski madde hükmü gereğince, kapsama giren araçların inşa edildikten sonraki ilk teslimleri ile bunların tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmişken, yapılan değişiklik ile ilk teslimden sonraki el değiştirmeler de istisna kapsamına alınmıştır

2. Değişiklikten önceki hükme göre, istisnadan faydalananın durumu ve bu araçların kullanım amacı istisna uygulanması için herhangi bir önem taşımamaktaydı. Yapılan değişiklik ile istisna uygulanması mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları araçlar ile sınırlandırılmıştır Buna göre şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için iktisap edilen araçların teslimleri ile bunlara tadil, bakım ve onarımı şeklinde verilen hizmetler istisnadan faydalanamayacaktır. Mükelleflerin işletmelerinde kullandıktan araçlar ise istisnadan faydalanabilecektir.

Kapsama giren araçları teslim edenler ile tadil, bakım ve onarımını yapanlar, alıcının bu araçları işletmede kullanacağını vergi dairesinden alacağı belgelerle tevsik etmesi şartıyla vergi uygulamayacak-

lardır. Ancak araçların işletmede kullanılacağını Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığından alınan teşvik belgesi veya Kültür ve Turizm Bakanlığından alınan izin belgesi ile tevsik edilmesi halinde vergi dairesine başvurulmaksızın istisna hükümlerine göre işlem yapılacaktır.

Söz konusu araçları işletmelerinde kullanacaklarına dair yazı almak isteyen mükellefler, katma değer vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine başvuracaklardır. Vergi daireleri kendilerinde mevcut bilgilere göre, mükellefin iştiğal konusunu, aracın mahiyetini göz önüne alarak ve gerektiğinde yoklama ve inceleme yoluna başvurarak araçların yük ve yolcu taşımacılığında veya işletme ihtiyacı için kullanıldığının tespiti şartıyla bu durumu belirten bir yazıyı mükellefe vereceklerdir.

Örnekle açıklamak gerekirse; faaliyet konusu deniz taşımacılığı olan bir işletmenin, yük ve yolcu taşıma işinde kullanılacak bir deniz aracı iktisap etmesi halinde, söz konusu istisna hükmü geçerli olacaktır. Faaliyet konusu taşımacılık olmamakla birlikte bir otel işletmesinin müşterilerinin servis, gezi vb. ihtiyaçlarını karşılamak için bir tekne satın alması halinde bu tekne işletme ihtiyacında kullanılacağı için yine vergi uygulanmayacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, vergi dairesi ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı veya Kültür ve Turizm Bakanlığından alınan yazı ve belgelerin aslı veya noterden onaylı bir örneği alıcı tarafından teslim veya tadil, bakım ve onarıma hizmetini yapana verilecek, satıcılar ise bu belgeleri Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklayacak ve herhangi bir inceleme sırasında ibraz edeceklerdir.

Bu belgelere dayalı olarak istisna kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisi gösterilmeyecek, yukarıda belirtilen belgelere dayalı olarak ve araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapıldığını belirten bir şerh konulacaktır

Yukarıdaki açıklamalar ithalat işlemleri için de geçerlidir. Sözü edilen 13 üncü madde kapsamına giren araçları ithal edenlerin, yukarıda belirtilen belgeleri ilgili gümrük idaresine ibraz etmeleri halinde bu araçların ithalinde 3065 sayılı Kanunun 16/1-a maddesi gereğince katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Vergiden müstesna olarak yapılan bu ithalat işlemi 3065 sayılı Kanunun 46'ncı maddesine 3099 sayılı Kanunla eklenen 6'ncı fıkra kapsamına girmediğinden, ithalat sırasında teminat uygulaması da söz konusu olmayacaktır

D- 4008 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik

3297 sayılı Kanunla değişiklikten sonra madde 06.07.1994 tarih 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4008 sayılı Kanunla bir defa daha değişikliğe uğramış olup, maddenin değişen şekli uyarınca: "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 ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler vergiden müstesnadır."

Bu madde ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde bir değişiklik yapılarak, araçlara ilişkin istisna uygulamasına sınırlama getirilmiştir. Maddenin değişiklikten önceki şekline göre, mükelleflerin bizatihi işletme olarak kullanmak üzere satın aldıkları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların

yanı sıra işletmesinde kullanmak için yaptıkları söz konusu araç alımları da Katma Değer Vergisi istisnası kapsamındadır Ancak, yat, kotra, helikopter, uçak vb. araçların "İşletme" olarak kullanılmak yerine, işletmenin genel amaçları için kullandıkları tespit edilmiştir.

Tanınan istisnanın amacı bu araçların doğrudan "işletme" olarak kullanılmak amacıyla iktisaplarını teşvik etmektir Firmaların genel işletme ihtiyaçları yada özel kullanım amacıyla firma adına yapılan araç alımlarının teşviki istisnanın amacına uygun düşmemektedir

Bu nedenle, yapılan yeni düzenlemede, mükellefin bizatihi "işletme" olarak kullanılanlar dışındaki amaçlarla işletmeleri için yapacakları söz konusu araç alımları katma değer vergisi istisnası kapsamı dışına çıkarılmıştır Bu tür araçların mükellef olmayanlar tarafından iktisabı ise istisnadan hiçbir surette faydalanamayacaktır

Bu durumda, yukarıda sözü edilen araçlar ile nakliyecilik yapan bir mükellef, bu araçların iktisabında Katma Değer Vergisi ödemeyecektir. Söz konusu araçların işletmenin genel ihtiyaçları yada özel kullanım amacıyla satın alınması halinde ise katma değer vergisi ödenecektir.

Değişiklik öncesinde yat, kotra, helikopter, uçak vb. araçların "işletme" olarak kullanılmak yerine, işletmenin genel amaçları içinde kullanılması da istisnadan yararlandırılıyordu. Firmaların genel işletme ihtiyaçları yada özel kullanım amacıyla firma adına yapılan araç alımlarının teşviki istisna amacına uygun düşmemektedir Mükelleflerin bizatihi işletme olarak kullanılanları dışındaki amaçlarla işletmeleri için yapacakları araç alımları katma değer vergisi istisnası kapsamı dışına çıkarılmıştır

E- 4108 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik

Madde nihai Şeklini KDVK'nun 4108 sayılı Kanunla değiştirilen Şekli ile bulmuŐtur. Katma Değer Vergisi Kanununun 4108 sayılı Kanunla değişen ve 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yururrluğe giren 13/a maddesi ile; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yuzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli Şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yuzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı Şeklinde ortaya çıkan hizmetler veğiden müstesna tutulmaktadır.

4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile söz konusu araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alışları da istisna kapsamına alınmıştır. Madde gerekçesinde açıklandığı üzere; deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yuzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili olarak satın alınan mal ve hizmetlere ödenen katma değer vergisi mükelleflere iade edilmektedir. Ancak bu araçların imal ve inşası çok uzun bir süre içinde gerçekteŐebildiğinden, bu işlemlerin yapılmasıyla ilgili alış ve giderlere ait vergiler uzun bir süre mükelleflerin üzerinde kalmaktadır. Mükelleflerin başlangıçta bu araçların imal ve inşasına ait giderler dolayısıyla katma değer vergisi yükünden arındırılması öngörölmekte ve bu yolla finansman sıkıntısının giderilmesi amaçlanmaktadır.

X- DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARI KDV İSTİSNASIYMM TASDİK RAPORLARI

A- Genel Bilgi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) bendinde yer alan "Mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler" nedeniyle yüklenilip indirimle giderilemeyen katma değer vergisi nakden/mahsuben iade edilmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" 02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 7-C/b maddesi ile iade hakkı doğuran işlem ve belgeler tasdik kapsamına alınmıştır

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde belirtilen araçlara ilişkin istisna işlemlerinden doğan iade ve/veya mahsupların yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabileceğine ve tasdik raporlarına ilişkin usul ve esaslara 8 Sıra No.lu "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilmiştir..

Tebliğe göre, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde yer alan işlemler neticesinde doğan katma değer vergisi iadeleri ve/veya mahsuplarına ilişkin olarak yeminli mali müşavirlerin dü-

zenleyecekleri KDV Tasdik Raporlarında bulunması gereken bilgiler ve rapor dispozisyonu aşağıda yer almaktadır:

B- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporlarında Bulunması Gereken Bilgiler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4108 sayılı Kanunla değişen ve 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin (a) bendine göre; "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 çıkan hizmetler" Katma Değer Vergisinden müstesna tutulmaktadır.

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

Yeminli mali müşavirlerce yapılacak katma değer vergisi iade ve/veya mahsup incelemelerinde araçların işletmede kullanılıp kullanılmayacağına, devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca verilen teşvik belgesi, Turizm Bakanlığında alınmış izin yazısı veya ilgili

vergi dairesinden alınacak yazı gibi belgelerle belgelenmesi gerekmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasından doğan iadeler dolayısıyla düzenlenecek tasdik raporlarında öncelikle yukarıda sözü edilen belgelerden hangisi istisnanın dayanağı olarak kullanılmışsa onun tarih ve numarası yer alacaktır

Diğer taraftan, teslim edilen aracın iktisabı, imal ve inşası veya araca tadil, bakım, onarım hizmeti veriliyorsa, bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan alış ve giderlere ait belgelerin fotokopileri ile satış faturası veya hizmet faturasının fotokopileri de rapora eklenecek, bu harcamaların ve belgelerin gerçekliliği araştırılacaktır.

Bunların yanı sıra aşağıdaki hususlara da ayrıca yer verilecektir

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ile ortakların adı, soyadı ile iş yeri ve ikametgah adresleri, varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları, (ortakların nüfus hüviyet cüzdanlarının tasdikli örneği rapora eklenecektir),
- Mevcut en son tarihli bilanço örneği,
- Ödenmiş sermaye tutarı,
- Ticaret sicil kaydı ve numarası,
- İletişim araçlarının sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- İmalatçılar bakımından Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu özeti (Bu belgelerin fotokopileri rapora eklenecektir.),

- İş yerinin durumu,
- Son 1 yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,
- İlgili dönemde verilen katma değer vergisi beyannamesinin tasdikli örneği.

Katma değer vergisi iadesi tasdik raporları, 8 Sıra No.lu YMM Genel Tebliği'nin 1 No.lu ekini oluşturan rapor kapağı ile 2 No.lu ekini oluşturan rapor dizpozisyonuna uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibariyle rapor dizpozisyonunda yer alan hususlara da ayrıca yer verilir. Bu Tebliğde istenilen belgeler ve yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

Yeminli mali müşavir tasdik raporlarının sonuç bölümünde; 8 Sıra No.lu YMM Genel Tebliği'nde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, iadesi ve/veya mahsubu istenen katma değer vergisinin iade ve/veya mahsup edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade ve/veya mahsup edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir.

EK : 1

Rapor Sayısı : YMM/.....

Rapor Ekleri :

...../...../.....

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KATMA DEĞER VERGİSİ
İADESİ TASDİK RAPORU**

Adı Soyadı :
İncelemeyi yapan :
Yeminli Mali Müşavirin :
Bağlı Olduğu Oda :
Büro Adresi :
Telefon Numarası :
Günü :
Dayanak Sözleşmesinin :
Sayısı :
Adı :
İşi :
Adresi :
Mükellefin :
Vergi Dairesi :
Hesap No.su :
Telefon Numarası :
İnceleme dönemi :

SONUÇ

EK: 2

I- GENEL BİLGİ:

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları,
- İletişim araçlarının (telefon, teleks, faks, vb.) sayısı ve numarası ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa, hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,
- İşyerinin durumu, önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.
- Mevcut en son tarihli bilanço örneği.
- Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları.
- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.
- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.
- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III- HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

- İstisna kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi.

- İstisna kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.

- Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.

- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

IV- SONUÇ:

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Adı ve Soyadı

İmza

Mühür

XI- ARAÇLARIN TİCARİ OLARAK İŞLETİLİP İŞLETİLMEDİĞİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN RAPOR

I- GENEL BİLGİ :

..... Vergi Dairesi'nin vergi kimlik numaralı mükellefi,Taşımacılığı ve Turizm İşletmeciliği A.Ş.adresinde Hava, Deniz Taşımacılığı/Turistik Yat İşletmeciliği işi ile iştigal etmektedir.

Mükellef kurum tarafından ticari amaçla kullanılacağı beyan edilerek, Belediye veya Liman Başkanlıklarınca kullanım maksadı ticari olarak kayıt ve tescil edilen yat/kotra/her türlü motorlu teknenin;

a-)3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13/a maddesi gereğince KDV,

b-) 197 Sayılı MTV Kanunu'na göre Motorlu Taşıtlar Vergisi,

c-)1318 Sayılı Finansman Kanunu gereğince Taşıt Alım Vergisi,

ödenmeksizin iktisap edilmesi nedeniyle, plaka numaralı yat/kotra/motorlu teknenin vergi bağışıklık şartlarına uygun olarak işletilip işletilmediği, oluşan hasılatın yasal defterlere kaydedilip kaydedilmediğinin tespitine yönelik olarakTaşımacılığı ve Turizm İşletmeciliği A.Ş.nin ...takvim yılı defter ve belgelerinin KDVK nun 13 üncü maddesinin (a) bendi uyarınca sınırlı olarak inceleme sonucunda tespit edilen hususlar raporun izleyen bölümlerinde açıklanmıştır

II- KONUSYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Yukarıda belirtilen konuya ilişkin olarak KDVK'nun 13/a ve KDV 48 No.lu Genel Tebliği olmak üzere iki yerde düzenleme yapılmıştır.

3065 sayılı KDVK'nun 4108 sayılı kanunla değişik 13/ a maddesi aşağıdaki gibidir.

" Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır."

"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 bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler"

KDVK'nun 48 No.lu Genel Tebliğinin konuya ilişkin kısmı aşağıdaki gibi.

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.

A . 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.

B. İstisna Uygulanacak Mükellefler

Araçların teslimi ile tadil bakım ve onarım hizmetleri istisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakımı ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştigal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yönetici ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi anaçlarla 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 iştigal konulan arasında yer alıyorsa istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. Buna göre, iştigal konulan arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi yada arızı olarak icra edilmesi ha-

linde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin de katma değer vergisi uygulanacaktır.

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

C. 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 olarak teslimi yada tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini vereceklerdir.

Vergi daireleri istisna belgesi için başvuran mükelleflerin durumunu yukarıdaki açıklamalara uygunluk açısından araştırarak gerektiğinde yoklama veya inceleme yoluna başvurmak suretiyle, şartları taşıyanlara belgeyi vereceklerdir. Araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek amaçlı faaliyetlere yeni başlayacak mükelleflere belge verilirken; bu faaliyetlerin iştigal konulan arasında gösterilip gösterilmediği, bu faaliyetlerin gerektirdiği organizasyonun kurulup kurulmadığı ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde 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 idaresine ibrazı yeterli olacaktır.

III- TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurumun takvim yılına ilişkin defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağı olan belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucunda tespit edilen hususlar aşağıda açıklandığı gibidir

A) Mükellef kurumun faaliyeti

Mükellefin kurum asıl olarak, gemi işletmeciliği (deniz kargo taşımacılığı) işi ile uğraşmaktadır. Ancak faaliyet konuları arasında yat işletmeciliği de yer almaktadır. (Ek Tutanak Madde ..)

B) Mükellefin kurumun kullanım maksadı ticari olarak kayıt ve tescil edilmiş yat, kotra vb. deniz taşıtları

Yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemede, mükellef kurumun yılında satın aldığı (Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yazılan yazı ekinde yer alan, kullanım maksadı ticari olarak kayıt ve tescil edilmiş yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerle ilgili listede yer alan Plaka numaralı) bir adet yat/kotra/motorlu tekneden başka deniz taşıtının (kullanım maksadı ticari tescil edilmiş yat, kotra vb. deniz taşıtlarının) bulunmadığı tespit edilmiştir. (Ek Tutanak Madde ...)

Mükellef kurumun tarih ve sayılı fatura ile Vergi Dairesi

Müdürlüğü'nünvergi kimlik numaralı mükellefi şirketinden satın aldığı ve aynı tarihyevmiyenumarası ile yevmiye defterine kaydederek aktifleştirdiğimodel deniz aracına ilişkin bilgiler, aşağıdaki gibidir.(Ek Tutanak Madde..)

Cinsi :
Motor Markası :
Motor Gücü :
Motor No :
Ebatları :
Tarife no :

C) Mükellef kurumun yat işletmeciliğinden elde ettiği gelir

Ana faaliyet konusu yat işletmeciliği olmasa daşirketinin faaliyet konuları arasında yat ve diğer deniz araçlarının işletmeciliği de yer almaktadır.

Yasal defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağı olan belgeler üzerinde yapılan incelemede; mükellef kurumun yılında yat işletmeciliğinden (....tarihinde satın aldığı inceleme konusu yatın işletilmesi sonucunda) elde ettiği hasılatın, KDV hariçYTL olduğu tespit edilmiştir.(Ek Tutanak Madde ...)

D) Değerlendirme

Raporun yukarıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere; mükellef kurum tarafından kullanım maksadı ticari ve tescil edilen yat/kotra/vb.

deniz taşıtı kurumun beyanına uygun olarakyılında ticari olarak kullanılmış ve bu işten elde edilen hasılat, kurumun yasal defterlerine gelir olarak kaydedilmiştir.

IV- SONUÇ:

....Vergi Dairesi'ninvergi kimlik numaralı mükellefi,....Şirketinintakvim yılı defter ve belgelerinin yukarıda belirtilen konu çerçevesinde sınırlı olarak incelenmesi neticesinde; Raporun 3. üncü bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, mükellef kurumun inceleme konusu deniz taşıtlarını, ticari amaçlı deniz taşımacılığı işin de kullandığı, bu nedenle KDV., Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Taşıtların Alım Vergisi istisnalarından faydalanmasında, söz konusu kanunların hükümlerine aykırı bir hususun bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Denetim Elemanı

İmza

Mühür

Not: Araçların kullanım şartlarının ihlal edildiğinin tespiti halinde ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamların tahsili yoluna gidilir. Gümrük Kanunu yönünden zamanaşımının üç yıl olduğu unutulmamalıdır. Araçların kullanım şartlarına uygun işletilmesi ancak elde edilen hasılatın kayıtlara intikal ettirilmemesi halinde ise KV/GV/KDV Raporları tanzim edilir.

TUTANAK

..... Vergi Dairesi'nin vergi kimlik numaralı mükellefi,Taşımacılığı veTurizm İşletmeciliği A.Ş.adresinde Hava, Deniz Taşımacılığı/Turistik Yat İşletmeciliği işi ile iştigal etmektedir.

.... plaka numaralı yat/kotra/vb deniz taşıtını ticari olarak işleteceğini beyan ederek KDVK 13/a maddesi uyarınca vergi istisnasından yararlananTaşımacılığı veTurizm İşletmeciliği AŞ'nin ...yıllarına ilişkin defter ve belgelerinin sınırlı olarak incelenmesi sonucunda şirket yetkilisi ile birlikte tespit edilen hususlar tutanağın aşağıdaki bölümlerinde yer almaktadır.

1- Mükellef kurumun yılında kullandığı yasal defterlerinin tasdik durumlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Defterin Nevri:	Tasdik Makamı :	Tasdik Tarihi :	Tasdik No'su
Yevmiye Defteri			
Defter-i Kebir			

2-Şirketin faaliyet konuları arasında yat/kotra ve diğer deniz araçlarının işletmeciliği yer almaktadır (Ek: ...tarih vesayılı Ticaret Sicil Gazetesi fotokopisi)

3-Şirketintarih vesayılı fatura ileVergi Dairesi Müdürlüğü'nünvergi kimlik numaralı mükellefiŞirketi'nden satın al

dığı deniz taşıtı aynı tarih veyevmiye numarası ile yevmiye defterine kaydedilmiştir. Deniz aracına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Şirketin başka deniz taşıtı bulunmamaktadır

Cinsi :
Özellikleri :
Motor Markası :
Gücü :
No :
Ebatları :
Tarife no :

4-Yasal defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere göre;

şirketinyılında söz konusu yatın işletilmesinden elde ettiği hasılat KDV hariç

....YTL'dir ve yasal defterlere tarih ve yevmiye numarası gelir olarak kaydedilmiştir.

Yukarıdaki durumu tespit eden bu tutanak sayfada ... örnek olarak düzenlendi. Okundu, okutturuldu. Doğruluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı. Mühürlü ve imzalı bir örneği incelemeye ibraz edilen defter ve belgeler ile birlikte, noksansız olarak şirket yetkilisine verildi. İstanbul; Tarih.

Denetim Elemanı
Mühür
İmza

Mükellef

XII- MAHSUP YOLUYLA KDV İADESİ

A- Genel Bilgi

Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesine göre; bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde yüklenilip indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi bu işlemleri yapanlara Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade olunur.

Buna göre, mahsuben KDV iadesinde Katma Değer Vergisi Kanununun 32 ve Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52 nci maddesi ile Maliye Bakanlığınca konuya ilişkin usul ve esasları düzenleme yetkisi tanınmış ve Maliye Bakanlığı bu yetkilerini kullanarak mahsuben iadelerle ilgili usul ve esasları yayımlamış olduğu tebliğler ile düzenlemiştir.

Ancak 06.03.2004 tarih ve 25394 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin Bazı Maddelerinde Ek ve Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52 nci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Bunun yerine 5035 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle 02.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere VUK nun 120 nci maddesine eklenen fıkra ile; "Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere

ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” Hükümü getirilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak, katma değer vergisi iadeleri konusunda Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğine yapılan atıfların 5035 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesine eklenen fıkra hükmüne yapılmış sayılması uygun görülmüştür.¹⁰⁵

Yine 5035 sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle KDVK nun 32 nci maddesine 02.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen fıkra uyarınca “ Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51 i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir

Katma Değer Vergisi 84 Seri No.lu Genel Tebliği uyarınca; katma değer vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına mahsup talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi 86 Seri No.lu Genel Tebliğinde; Katma Değer Vergisi Kanununun 11,13,14,15,29/2 inci maddeleri ile hurda teslimlerine ilişkin tevkifat uygulamasından doğan iade alacakları miktarına bakılmaksızın; hak sahibi mükellefin kendisinin,

105 KDV 91 Seri No.lu Genel Tebliğinin K Bölümü

ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin veki borçlarına, ithalat sırasında uygulanan veki'lere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına inceleme raporu ve teminat aranılmadan mahsup edilmesi uygun görülmüştür.

İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki veki borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin ithalde alınanlar dahil veki borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılır

Mahsup talebi, 84 Seri No.lu Genel Tebliğin (1/1.1.3.) bölümünde belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibarıyla gerekli tarhiyat işlemi yapılır Gümrük teyitlerinin aksine, teminat mektubu ve döviz alım belgelerinin teyidi alınmadan mahsup işlemi yapılmaz.

B- Araçlara ait KDV'nin mahsuben İadesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4108 sayılı Kanunla değişen ve 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin (a) bendine göre; "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 çıkan hizmetler" Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 32 nci maddesine göre; bu Kanu-

nun 13 üncü maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde yüklenilip indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi bu işlemleri yapanlara Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade olunur.

Katma Değer Vergisi 84 Seri No.lu Genel Tebliği uyarınca; katma değer vergisi iade alacağına hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına mahsup talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

KDVK Genel Tebliğ Seri No. 82/ 2.3.1 ile; ihracat istisnası ve ihracat kaydıyla teslimlerden doğan katma değer vergisi iadelerine ilişkin olarak 81 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile sağlanan mahsup imkanının KDVK'nun 13 üncü maddesi uyarınca vergiden istisna olan teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisi iadelerini de kapsamı uygun görülmüştür.

KDVK'nun 84 Seri No.lu Genel Tebliği ile KDVK Genel Tebliğ Seri No. 81/1 yürürlükten kaldırılmış, ancak KDVK Genel Tebliğ Seri No. 82/ 2.3.1 ise yürürlükte bırakılmıştır Buna göre 84 Seri No.lu Genel Tebliği ile Kanununun 11 inci maddesinden doğan katma değer vergisi iadesi taleplerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılmasına ilişkin esaslar, KDVK'nun 13'üncü maddesine ilişkin teslim ve hizmetlerden doğan iadeler için uygulanabilecektir.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi 86 Seri No.lu Genel Tebliğinde; Kat-

ma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinden doğan iade alacakları miktarına bakılmaksızın; hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal yada hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına inceleme raporu ve teminat aranılmadan mahsup edilmesi uygun görülmüştür.

C- Araç İstisnasında Mahsuben KDV İadelerinde Aranacak Belgeler

KDVK'nun 13/a maddesi uyarınca yüklenilip indirim konusu yapılamayan katma değer vergisinin mahsup işlemlerinin gerçekleştirilmesi için aşağıdaki belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

1- Mahsup talebine ilişkin mükellef dilekçesi

Mahsup talebinin geçerlilik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır. Ancak KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi dışında gerekli diğer belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, aksine talepte bulunuluncaya kadar, mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talebinde bulunduğu kabul edilir.

2- Satış ve/veya hizmet faturalarının fotokopileri veya onaylı listesi

İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin satış veya hizmet faturalarının fotokopilerinin veya bu faturalara ilişkin bilgileri içeren listelerin ilgili dönem KDV beyannamesine eklenmesi gerekir. İade doğmaması veya talep edilmesi halinde satış faturalarının fotokopilerinin veya listesinin KDV beyannamesine eklenmesine gerekmez.

Faturaların listesinin, alıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya satış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi,

numarası, alıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı alıcıya birden fazla sayıda düzenlenen belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet satışları bu listede tek kalemde gösterilebilir.

3- İndirilecek KDV listesi

İstisna kapsamındaki işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesinin ilgili dönem KDV beyanamesine eklenmesi gerekir. İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232'nci

maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir.

4- İstisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo

Vergi dairesince istenilmesi halinde istisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablonun ibrazı gerekir. İstisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tabloda, istisna mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider amortismanına tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir.

5- Araç inşasına ilişkin kesin hakediş belgesi

XIII- İSTİSNANIN UYGULANMASI VE İSTİSNA UYGULANMASINA İLİŞKİN YAZI ÖRNEKLERİ

A- İstisnanın uygulanması

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde 4008 ve 4108 sayılı kanunlarla yapılan değişikliklerin uygulanması ile ilgili 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ve Bakanlık tamim yazılarında yer verilmiştir

23 ve 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde istisna kapsamında mal veya hizmeti alanların bağlı oldukları vergi dairesinden istisna yazısı almaları gerektiği açıklanmıştır

Söz konusu istisna yazılarının verilmesinde vergi dairelerince farklı

uygulamaların yapıldığı görülmesi üzerine Maliye Bakanlığınca aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur Bilindiği üzere;

- Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların teslimleri ile ana motor teslimleri,
- Bu araçlara verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetleri,
- Araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetler,

13/a maddesine göre katma değer vergisinden istisna olabilecektir.

1) Araçların ve araçların ana motorlarının teslimi veya ithali

İstisna, bu araçları teslim alan veya ithal eden gerçek veya tüzel kişilere usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine uygulanacaktır. Katma değer vergisi mükelleflerinin, daha önce bu araçları işletmelerinde kullanma şartı aranırken 4008 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 06.07.1994 tarihinden itibaren esas faaliyet konuları kapsamında bu araçları bizzat işletme olarak veya kiraya vermek suretiyle işletmeleri ve bu faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapmaları ve yapacak olmaları şartı getirilmiştir.

48 Seri No. lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ve ilgili (A) tamim yazımızda gerekli açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, madde de sayılan araçları teslim alanlar ile mevcut bu araçlar için ana motor teslim alanların veya bunları ithal edenlerin esas faaliyet konuları kapsamında mutad veya sürekli olarak bu araçları işletip işletmedikleri, faaliyete yeni başlayacaklarda faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup vurulmadığı araştırılacaktır.

Katma değer vergisi mükellefleri olmayanlar ile esas faaliyet konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak bu araçları bizatihi işletme olarak kullanmayacak veya kiraya vermek suretiyle işletmeyecek olan katma değer vergisi mükelleflerine istisna yazısı verilmeyecektir. Örneğin bu araçları, (ana motor dahil) satmak amacı ile alan veya genel işletme ihtiyaçlarında kullanan katma değer vergisi mükelleflerinin de istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır

2) Araçlara verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetleri:

Kanununun 13/a maddesinde sayılan araçları esas faaliyet konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak bizatihi işletme olarak veya kiraya vermek suretiyle işleten aracın sahibi katma değer vergisi mükelleflerine bu araçlar için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetleri istisnadan yararlanabilecektir. Tadilat, bakım ve onarım hizmetleri aracın kiracısı tarafından yaptırılması halinde katma değer vergisi mükellefi olması ve esas faaliyet, konusu kapsamında kiralandığı bu aracı mutad ve sürekli olarak işletmesi şartıyla istisnadan yararlanabilecektir.

Buna göre, aracın sahibi veya kiracısı katma değer vergisi mükelleflerine verilen ve mevcut araçların tadil, bakım ve onarımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna kapsamına dahildir. Tadilat, bakım ve onarım hizmetini yapanlar tarafından, bu hizmetlerde kullanılacak madde ve malzemelerin temin edilerek hizmetin verilmesi halinde, malzemeli hizmet bedelinin tamamına istisna uygulanacaktır. Ancak, mevcut araçların tadili, bakımı ve onarımında, kullanılmak üzere bu hizmeti yapanlar, araç sahibi veya kiracısı tarafından satın alınacak veya ithal edilecek mal ve hizmetler genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

3) Araçların imal ve inşası ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları veya ithali

İstisna, aracı imal veya inşa eden veya ettiren aracın maliklerine yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanacaktır; istisna uygulanacak inşa edilmekte olan aracın malikinin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması gerekmektedir, imal ve inşa aşamasında araç malikinin bu aracı esas faaliyet konuları kapsamında mutat veya sürekli olarak işletme olarak kullanıp kullanmayacağı hususu araştırılmayacaktır.

Ancak, aracın inşaatı tamamlanıp işletmede kullanılmak üzere aktive alınması veya kullanılması teslim sayıldığından bu aşamada yukarıda (a) bendindeki açıklamalara göre istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı belirlenecektir. Aynı şekilde inşaatı tamamlanan aracın satılması halinde de aracı satın alanın yine (A) bendinde belirtilen şartları taşıması halinde istisna uygulanabilecektir.

Aracın imal ve inşası sırasında gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi araç malikinin yapacağı imal ve inşaat ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithali ile hizmet alımlarına istisna uygulanabilecektir.

Aracı malik olarak inşa etmeyen tersane işletmelerinin veya diğer kişi ve kuruluşların mal ve hizmet alımlarına veya ithallerine istisna uygulaması mümkün değildir.

48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Tebliği'nin "Müteselsil Sorumluluk" başlıklı A-4 bölümünde kendisine istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısı ibraz edilen mükelleflerin başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapacakları açıklanmıştır.

B- İstisna uygulamasına ilişkin yazı örnekleri

Maliye Bakanlığı'nın 16.03.1998 tarih ve 1998/1 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi gereğince, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçların ithali, teslimi veya inşası ile tadil, bakım ve onarımında Katma Değer Vergisi istisnası uygulanması için verilecek yazıların içeriği ve şekli konusunda tereddütler olduğu anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 48 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, istisnadan yararlanmak için bağlı bulunduğu vergi dairesine bir dilekçeyle başvuracak olan mükelleflere verilecek yazıların ekteki (EK :1, EK:2, EK:3 ve EK:4) örneklere göre düzenlenmesi uygun görülmüştür.

Ek: 1

**ARAÇLARIN TESLİMİNE VEYA İTHALİNE İLİŞKİN
VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ**

.....DEFTERDARLIĞI

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

ilgi:.....tarihli dilekçeniz

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

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmamız.....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, zıyaa uğratılan vergi ve buna bağılı 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.

EK:2

**ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINA İLİŞKİN
VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ**

.....DEFTERDARLIĞI

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

ilgi:.....tarihli dilekçeniz

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

Yukarıda açık kimliği/unvanı 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, zıyaa 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, aslını da Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak muhafaza edecektir.

EK:3

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

.....DEFTERDARLIĞI

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

ilgi:.....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/unvanı ve adresi belirtilen firmamız.....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 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, zıyaa 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 muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak muhafaza edecektir.

EK: 4

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

.....DEFTERDARLIĞI

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

ilgi:.....tarihli dilekçeniz.

ilgide 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, söz konusu tadil, bakım ve onarımın hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olmadığını belirtir bir yazı verilmesi talep edilmektedir

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız.....işinden dolayı dairemizinsicil numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır

Firmanız israfından 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 hüküm/ere göre Katma Değer Vergisine tabi bulunmaktadır

Bu yazının verilmesine esas olan dilekçenizde belirt/en hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, zıyaa 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 tadil, bakım ve onarımını yapacak firmaya ibraz edilmek üzere verilmiştir

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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 yapan/ar, 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.

XIV- ÖZELGELER VE YARGI KARARLARI

Araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından kiralınması veya bunlar tarafından kiraya verilmesi (Maliye Bakanlığının 19.12.1990 tarih ve 126946 sayılı özelgesi)

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinde sayılan araçlarla ilgili işlemler konusunda aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

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, söz konusu şirketlerin satın alma işlemleri istisna kapsamında işlem görecektir, kiraya verme işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.

B. Finansal Kiralama Kanunu Kapsamına Girmeyen İşlemler:

1. Mükelleflerin, söz konusu 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 işletmele-

rinde kullanmak amacıyla satın almaları halinde, bu satın almalar istisna kapsamında işlem görecektir, bu araçların kendileri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.

Belediyeye, hızlı tramvay işiyle ilgili olarak yapılacak demir yolu taşıma araçlarının teslimlerinde KDV uygulaması (Maliye Bakanlığı'nın 29.10.1986 tarih ve 117 sayılı özelgesi)

Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi Kanunu'nda araçlara ilişkin istisna 13. maddede düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 3297 sayılı Kanun'la değişik hükmüne göre "mükelleflerce işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler" katma değer vergisinden müstesnadır.

Buna göre, belediyenize hızlı tramvay işiyle ilgili olarak yapılacak demiryolu taşıma araçlarının teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Ancak, özel ray döşenmesi işleminin ise demiryolu taşıma aracı olmaması ve bu araçlara ilişkin tadil, onarımı ve bakım şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetlerle ilgisi bulunmaması nedeniyle Kanun'un 1/1. maddesi gereğince katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.

Konu: Deniz motosikleti, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları ve motorsuz lazer yelkenli teknelerin deniz aracı kapsamında değerlendirileceği (Maliye Bakanlığı'nın 10.04.1997 tarih ve 15035 sayılı özelgesi)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin 4108 sayılı Kanunla değişik (a) bendi uyarınca, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükel-

leflere 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 çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.

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 yazıda "Deniz motosikleti, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları ve motorsuz lazer yelkenli tekneler" in deniz aracı kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmektedir.

Konu: Sivil havacılık faaliyeti ile uğraşan mükellefin bu faaliyet çerçevesinde yapacağı uçak ithali işleminde KDV istisnası uygulaması (Maliye Bakanlığı'nın 18.08.1997 tarih ve 34714 sayılı özelgesi)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun değişik 13/a maddesi ile faaliyetleri kısmen veya tamamen hava taşıma araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan hava taşıma aracı teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanunun 16/1-a maddesine göre, dahilde teslimi vergiden istisna edilen hava taşıma araçlarının ithali de katma değer vergisinden müstesnadır.

İstisna uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde, asli faaliyet konusu; bedel karşılığı yük ve yolcu taşımak, reklam, hizmeti vermek, ilaçlama yapmak olan mükelleflere, bu faaliyetlerde kullanılacak hava taşıma aracı tesliminin katma değer vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, asli faaliyet konuları arasında sivil havacılık fa

aliyetinde bulunmak, yolcu ve yük taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak, fotoğraf çekmek, kurtarma çalışmaları yapmak olan firmanızın bu faaliyetlerde kullanılmak üzere uçak ithalinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır

Öte yandan dilekçenizde bahsi geçen uçağın, nakliyenin bir gereği olarak dilekçeniz ekinde yer alan Bakanlığının tarih ve sayılı yazısında belirtildiği şekilde, üç parça kit olarak (gövde, motor ve avionik) ithalinin gerçekleştirilecek oluşu, istisna uygulanmasına engel değildir.

Bu açıklamalara göre, asli faaliyetleriniz kapsamında işletilmek üzere uçak ithali işlemi katma değer vergisi istisnası uygulanması için, bağlı bulunduğunuz vergi dairesine yazılı olarak başvurmak suretiyle, gümrük idaresine ibraz edilecek yazı alınması gerekmektedir.

Konu: Deniz taşımacılığı işi ile iştigal etmekte olan mükellefin, işletmesinde kullanılmak üzere imal edeceği yatın imal ve inşası ile ilgili olarak satın alacağı mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olup olmadığı ((Maliye Bakanlığı'nın 20.01.1997 tarih ve 2085 sayılı özelgesi)

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13. Maddesinin 4108 sayılı Kanunla değişik (a) bendine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçlarının 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 çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır

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

Konu: Balıkçılık faaliyetinde bulunan mükellefin siparişi üzerine imal ve inşa edilecek balıkçı teknesiyle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarının KDV'den istisna olup olmadığı (Maliye Bakanlığı'nın 21.01.1997 tarih ve 2126 sayılı özelgesi)

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi hükmü ile 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümündeki açıklamalara göre, faaliyetleri deniz araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere söz konusu araçların teslimi katma değer vergisinden müstesnadır.

İstisnanın uygulanabilmesi için teslimin, faaliyetleri söz konusu araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek olan mükelleflere yapılması şarttır

Bu hükme göre, araçların özel mülk olarak kullanılmak üzere iktisap edilmesi halinde istisna uygulanmayacak, bir "iktisadi işletme" için iktisap edilmesi halinde ise kullanım şekline bakılacaktır

Yeni işe başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştigal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurul-

muş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.

Buna göre, balıkçılık faaliyetinde bulunacak mükellefin siparişi üzerine ...Ltd. Şti. tarafından imal ve inşa edilecek balıkçı teknesi ile ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alışlarında faturanın balıkçılık faaliyetinde bulunan mükellef adına düzenlenmesi halinde istisna uygulanacak, tersane adına düzenlenmesi halinde ise istisna uygulanmayacaktır. Adı geçen tersanenin imal ve inşa ile ilgili olarak balıkçılık faaliyetinde bulunan mükellef adına düzenlediği teslim ve hizmet faturalarında da katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Konu: Kültür balıkçılığında kullanılmak üzere alınan deniz aracının KDV Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği (İstanbul Defterdarlığı'nın 04.05.2005 tarih ve 3309 sayılı özeldesesi)

İlgi sayılı yazınızda, ...Şti.nin faaliyet konusunun, tekstil ürünlerinin toptan ithalat ve ihracatı ile tarihinden itibaren kara ve deniz kültür balıkçılığı yapılması, yer kiralanması, satın alınması, balık üretimi ile ilgili teçhizat, donanım, araç ve gereçler, ilaçlar, yem, yavru balık alımı, üretimi, ithalatı ve ihracatı yapmak bu konuyla ilgili üretim ve işleme tesisleri kurmak gerekli ekipmanların satın alınması işlemini de yeni şekli ile amaç ve konusu dahiline alındığı belirtilmekte olup, balık üretme çiftliğinde kullanılmak üzere alınması düşünülen deniz aracı'nın KDV'nden istisna olup olmayacağı hakkında görüş sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan de-

niz, 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 istisna kapsamına alınmıştır

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13 / a maddesinin 4008 ve 4108 sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır

Buna göre; faaliyetleri deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere,

-Bu araçların teslimi,

-Bu araçlarla ilgili olarak tadil, bakım, onarım hizmetleriyle,

-Gerçek usulde KDV mükelleflerine bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler,

istisna kapsamında yer almaktadır

Ayrıca, yine KDV Kanunu'nun 16/a maddesinde; "Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali Katma Değer Vergisinden istisnadır" hükmü yer almaktadır

Söz konusu araçların teslimi veya ithalinde istisna uygulanabilmesi için katma değer vergisi mükelleflerinin esas faaliyet konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak uğraştıkları faaliyetlerde bu araçların işletmeleri gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A/2 –a bölümünde;

“Araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde; istisnânın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılmasının şart olduğu,

Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacağı,

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştiğal konusuna bağılı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yöneticisi ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacağı,

Buna mukabil araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek ilaçlama yapmak v.b. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabileceği; ancak, bu faaliyetlerde mutad ve sürekli olarak uğraşılmasının şart olduğu; buna göre, iştiğal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacağı,

Aynı Tebliğin A/3 maddesinde; 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 yada tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini verecekleri,

A/4. maddesinde ise; araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için istisna uygulanabileceğini belirten vergi dairelerin-

den alınan yazının, teslim veya hizmeti yapacak olan mükellefe ibraz edilmesi şarttır. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziya uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcının da müteselsilen sorumlu olacağı,

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

Ayrıca ilgi yazınızda adı geçen ödevli firma tarafından ve rilen tarihli ve varide ile kayıtlarımıza giren dilekçesinde Mevkiinde deniz yüzeyinden ... km açıkta ve m2 alanda kültür balıkçılığı yapılacağı ve bu tesisin kuruluşu ile ilgili kara bağlantısını sağlamak, ağların denizde sabit kalmasını sağlayacak sistemi kurmak, gerekli zamanlarda tesisteki balıkların içinde bulunduğu ağları değiştirmek tesis içindeki yavru balıklara yem vs. taşımak balıkları deniz içinden çıkarmak amacı ile tekne ihtiyacı hasıl olduğundan balık üretme çiftliğinde kullanılmak üzere alınması gerektiğini ifade etmiştir.

Buna göre, daireniz mükellefi Şti. kültür balıkçılığı faaliyeti içinde kullanılmak üzere iktisap edeceği deniz aracının KDV Kanunu’nun 13/a maddesi kapsamında istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Bu şekilde iktisap edilen deniz aracının işletmenin ticari faaliyeti

doğrultusunda sürekli olarak kullanılıp kullanılmadığı veya kiraya verilip verilmediğinin belli aralıklarla yoklama ile veya defter ve belgeler üzerinden tespitinin yapılarak, takip edileceği tabiidir.

Konu: Yolcu motorlarının boyunun uzatılması ve yeni ana motor alınması istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği. (İstanbul Defterdarlığı'nın 15.05.2003 tarih ve 2743 sayılı özelgesi)

İlgide kayıtlı dilekçenizde, muhasebe işlemlerini yürüttüğünüz firmaların bir kısmı deniz üzeri yolcu taşımacılığı işi yapmakta olduğu ve KDV muafiyeti uygulandığı belirtilerek;

a-) Firmaların inşa ettirmiş olduğu ve deniz üzeri yolcu taşımacılığında kullanmakta bulunan yolcu motorlarının boylarının uzatılacağı, bu motorların ortadan kesilerek araya saç plakalar ekleneceği belirtilerek KDV'nin 13/a maddesi kapsamında vergi dairesinden istisna yazısı alınıp alınmayacağı ve motor boylarının uzatılınca ana motorların kapasitesi yetersiz kalacağından yeni ana motor alımında istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,

b-) Firmalara ait olan ana motorlar zaman içerisinde eskidiğinden yeni ana motor satın almaları halinde istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 13.maddesinin (a) bendinde; 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 ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna edilmiş olup, 4108 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile maddede

sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler de 02.06.1995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır.

Yine aynı Kanununun 32. maddesi ile Kanununun 11,13,14 ve 15. maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen katma değer vergisinin iade edileceği hükme bağlanmıştır.

48. Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin A/2-a bölümünde;

Araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde; istisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılmasının şart olduğu,

Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacağı,

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştiğal 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 uygulanmayacağı,

Buna mukabil araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek ilaçlama yapmak v.b. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabileceği; ancak, bu faaliyetlerde mutad ve sürekli olarak uğraşılmasının şart olduğu; buna göre, iştiğal konuları arasında gösterilse

ler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacağı,

Yukarıda sözü edilen tebliğde de belirtildiği üzere, deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçların tadil, bakım ve onarımında kullanılmak üzere gerek araçların sahipleri tarafından gerekse bu hizmetleri yapanlar tarafından satın alınacak veya ithal edilecek mal ve hizmetler genel esaslara göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Mevcut bir geminin tadil, bakım ve onarımında kullanılacak mal ve hizmetlerin tersane işletmesi veya geminin sahibi tarafından satın alınması veya yurt dışından ithali istisna kapsamına girmemektedir.

Ancak işletmenin asli iştiğal konuları kapsamında mutat ve sürekli olarak iştilen araç için araç sahibi tarafından yapılan araçta hareket ettirici rol oynayan “ana motor” ve hizmet alımlarına istisna tatbik edilebilecektir.

Yine, tebliğın A/3 bölümünde, 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 olarak teslimi yada tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini verecekleri açıklanmıştır

Buna göre, muhasebe işlemlerini yaptığımız firmaların deniz aracının ve ana motorun ortadan kesilerek boylarının uzatılması tadil, bakım ve onarım hizmetleri vergi dairesinden istisna belgesi almaları halinde katma değer vergisinden istisna olacak ancak bakım ve onarımla ilgili yedek parça ve malzemeler (ana motor hariç) ana motorun değışecek parçaları dahil ait oldukları oranda katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca, işletmenin aslı iştigal konuları kapsamında mutata ve sürekli olarak işletilen araç için sonradan alınacak “ana motor” alımlarında da istisna uygulanabilecektir.

Konu: KDV Kanununun 13/a maddesi kapsamında teslim edilen perde ve perdeleri hareket ettiren motorların istisna kapsamında olup olmadığı. (İstanbul Defterdarlığı’nın 06.03.2003 tarih ve 1148 sayılı özelgesi)

KDV Kanunu’nun 13/a maddesi uyarınca teslim edilen perde ve perdeleri hareket ettiren motorların istisna kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüde düşüldüğünden Defterdarlığımızdan görüş sorulmaktadır.

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 4108 sayılı Kanunun 33.’üncü maddesiyle değışen 13/a maddesinde; “Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerle 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 çıkan hizmetler”in katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğı’nin A/2–a bölümünde;

Araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde; istisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılmasının şart olduğu,

Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacağı,

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştigal 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 uygulanmayacağı,

Buna mukabil araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek ilaçlama yapmak v.b. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştigal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabileceği; ancak, bu faaliyetlerde mutad ve sürekli olarak uğraşılmasının şart olduğu; buna göre, iştigal konuları arasında gösterilecekler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacağı,

Yukarıda sözü edilen tebliğde de belirtildiği üzere, deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçların tadili, bakım ve onarımında kullanılmak üzere gerek araçların sahipleri tarafından gerekse bu hizmetleri yapanlar tarafından satın alınacak veya ithal edilecek mal ve hizmetler genel esaslara göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Mevcut bir geminin tadili, bakımı ve onarımında kullanılacak mal ve hizmetlerin tersane işletmesi veya geminin sahibi tarafından satın alınması veya yurt dışından ithali istisna kapsamına girmemektedir.

Ancak işletmenin asli iştigal konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak iştilen araç için araç sahibi tarafından yapılan araçta hare-

ket ettirici rol oynayan “ana motor” alımlarına istisna tatbik edilebilecektir.

Diğer taraftan, söz konusu araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için 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 gerekmektedir.

Bu itibarla; malik sıfatı ile gemi inşa eden veya ettiren gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerinin, geminin inşası ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilecektir. Bir diğer ifade ile yapının malikine gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla, geminin imal ve inşasına ilişkin yapılacak her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarına, bağlı olduğu vergi dairesinden aldığı belgenin noter tasdikli örneğinin ibraz etmesi halinde mal ve hizmeti verenler tarafından istisna uygulanacaktır. Bu kapsamda yapılacak ana motor teslimleri de katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Yine Tebliğin A/3 bölümünde, 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 yada tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini verecekleri açıklanmıştır.

Benzer bir konu ile ilgili olarak Bakanlık Makamı’ndan alınan yazıda;

“ Aracın imalatı ile doğrudan ilgili alımların vergiden istisna olacağı tabiidir. Aracın imalatı ile ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli kıldığı ve aracın imaline ait projede gerekli tesisatın kurulmasına imkan verecek şekilde yerleri belirlenen ve montajı zo-

runlu olan malların tesliminde de istisna uygulanacaktır”denilmektedir.

Buna göre; daireniz mükellefinin teslim etmiş olduğu perde ve perdeleri hareket ettiren motorlor, verilen hizmetin gerekli kıldığı ve aracın imaline ait projede gerekli tesisatın kurulmasına imkan verecek şekilde yerleri belirlenen ve montajı zorunlu olan mallar kapsamında olduğunun tevsik edilmesi halinde Katma Değer Vergisi’nden istisna olacaktır.

Konu: Ana motor tamirinin istisna kapsamına girip girmediği (İstanbul Defterdarlığı’nın 18.12.2002 tarih ve 6716 sayılı özel -gesi)

İlgi dilekçeniz ile firmanıza ait geminin ana motorunun arızalanması sonucu ana motoru değiştirilmesi yerine tamir ettirdiğinizi, firmanın faturayı tarafınıza KDV’li kestiğini belirterek, ana motor tamiratının istisna kapsamına girip girmediği konusunda tarafımıza görüş sorulmaktadır.

3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 13.maddesinin (a) bendinde; 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 ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna edilmiş olup, 4108 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile maddede sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alınmıştır

Yine aynı Kanununun 32. maddesi ile Kanununun 11,13,14 ve 15. maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirimle

giderilemeyen katma değer vergisinin iade edileceği hükme bağlanmıştır

48. Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin A/2-a bölümünde;

Araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde; istisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılmasının şart olduğu,

Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacağı,

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştiğal 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 uygulanmayacağı,

Buna mukabil araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek ilaçlama yapmak v.b. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabileceği; ancak, bu faaliyetlerde mutad ve sürekli olarak uğraşılmasının şart olduğu; buna göre, iştiğal konuları arasında gösterilebilir bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacağı,

Yukarıda sözü edilen tebliğde de belirtildiği üzere, deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçların tadil, bakım ve ona

rımında kullanılmak üzere gerek araçların sahipleri tarafından gerekse bu hizmetleri yapanlar tarafından satın alınacak veya ithal edilecek mal ve hizmetler genel esaslara göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Mevcut bir geminin tadil, bakım ve onarımında kullanılacak mal ve hizmetlerin tersane işletmesi veya geminin sahibi tarafından satın alınması veya yurt dışından ithali istisna kapsamına girmemektedir.

Ancak işletmenin asli iştiğal konuları kapsamında mutat ve sürekli olarak işitilen araç için araç sahibi tarafından yapılan araçta hareket ettirici rol oynayan “ana motor” ve hizmet alımlarına istisna tatbik edilebilecektir.

Yine, tebliğın A/3 bölümünde, 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 olarak teslimi yada tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini verecekleri açıklanmıştır.

Buna göre, firmanız tarafından başka bir firmaya yaptırılan tadil, bakım ve onarım hizmetleri vergi dairesinden istisna belgesi almanız halinde katma değer vergisinden istisna olacak ancak bakım ve onarımla ilgili yedek parça ve malzemeler (ana motor hariç) ana motorun değışecek parçaları dahil ait oldukları oranda katma değer vergisine tabi olacaktır.

Konu: 13/a maddesi kapsamında KDV iade alacağının teminat ve inceleme raporu istenmeden mahsubu (İstanbul Defterdarlığı'nın 08.08.2002 tarih ve 4437 sayılı özelgesi)

İlgi yazınızda , KDV Kanunu'nun 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.

Kanununun 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 olması 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 iadelelerine ilişkin olarak 81 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebli-

ği 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 Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B/3) bölümünde; “..... Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11,13,14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen işlemlerdendoğın katma değer vergisi iadelerinde olduğu gibi hurda teslimlerine ilişkin tevkifat uygulamasından doğın 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 doğın 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.

Konu : KDV 13/a istisna kapsamında teslim edilen malların alış faturalarının tarihlerinden daha eski tarihli olması istisna uygulamasına engel teşkil edip etmeyeceği (İstanbul Defterdarlığı'nın 09.07.2001 tarih ve 3238 sayılı özelgesi)

İlgi (a) da kayıtlı yazımız eki daireniz veği no.lu mükellefi Tic.San.A.Ş. hakkında YMM.....nin vermiş olduğu dilekçe ile ilgili olarak ilgi (b) de kayıtlı yazımız incelenmiştir

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 13.maddesinin (a) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesisi ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna edilmiş olup, 4108 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile madde de sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerde 02.06.1995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinin 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla yapılan yeni değişiklikler 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır

Buna göre; faaliyetleri deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

-Bu araçların teslimi,

-Bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım, onarım hizmetleriyle,

-Gerçek usulde KDV mükelleflerine bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler,

İstisna kapsamında yer almaktadır

Ayrıca, yine KDV Kanunu'nun 16/a maddesinde de; "Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali KDV 'den istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48 No.lu Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, bu araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için, 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 gerekmektedir.

Bu itibarla malik sıfatı ile gemi inşa eden veya ettiren gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerinin, geminin inşası ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanabilecektir. Bir diğer ifade ile yapının malikine gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla geminin imal ve inşasına ilişkin yapılacak her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarına, bağlı olduğu vergi dairesinden aldığı belgenin noter tasdikli örneğini ibraz etmesi halinde mal ve hizmeti verenler tarafından istisna uygulanacaktır. Bu kapsamda yapılacak ana motor teslimleri de katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Öte yandan, 20, 27 ve 29 Seri No.lu Serbest Muhasebecilik ,Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM.Kanunu Genel Tebliğ'leri ile iade olarak doğan verginin doğruluğunun tespitinde karşıt inceleme yapılmasının esasları, karşıt inceleme tutanaklarında yer alması zorunlu bilgilerin neler olduğu ve hangi durumlarda iadede tenzil yapılacağı hususları belirtilmiştir.

Araçlara ilişkin istisnadan doğan iade ve mahsup taleplerinin yerine getirilebilmesi için;

-Alış ve satış faturalarının fotokopisi,

-Alıcıların bağlı bulunduğu vergi dairesinden almış oldukları istisna izin belgesi aslı veya noter onaylı örneğinin vergi dairelerine ibrazı gerekmektedir.

Yine 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde uygulamada ortaya çıkan bazı güçlükler göz önüne alınarak bu Tebliğ'in yayım tarihinden itibaren dileyen mükelleflerin alış ve satış faturalarının fotokopileri yerine, bu faturalara ait listeleri ibraz etmeleri yeterli görülmüştür.

Bu listelerde; faturanın tarihi, numarası, alıcı veya satıcının adı ve soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın cinsi, miktarı bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi hususları yer alacaktır

Bu listeler üç örnek olarak düzenlenecek ve listelerin her sayfasının alt kısmına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim" şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak, düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanacaktır."denilmiştir.

Buna göre, yukarıda belirtildiği gibi istisna kapsamındaki teslimle ilgili alış ve satış faturalarının fotokopilerinin veya usulünce düzenlenmiş listelerin rapora eklenmiş olması durumunda daireniz mükellefinin imal ve inşa edilen deniz aracının malikine yaptığı teslimler KDV'den istisna olacağından bu mükelleflerin imal ve inşa edilen söz konusu deniz araçları ile ilgili olarak bağlı buldukları ver

gi dairelerinden aldıkları istisna yazısı tarihlerinin Tic.A.Ş.nin istisna kapsamında teslim ettiği malların alış faturalarının tarihlerinden daha eski tarihli olması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Konu : Ticari yatların tescil işlemleri ve istisna belgeleri alımları sırasında “yat işletme belgesi” ibraz edilip edilmeyeceği hakkında (İstanbul Defterdarlığı’nın 06.02.2001 tarih ve 531 sayılı özelgesi)

İlgi dilekçenizle, turizm sektöründe turizm amaçlı deniz taşımacılığı faaliyetinde bulunmak üzere yurt içinden satın aldığımız veya yurt dışından ithal ettiğiniz yatların, KDV istisnasından faydalanabilmesi için vergi dairelerinden yazı talep edildiği ancak vergi dairelerinin Turizm Bakanlığı’ndan alınacak yat işletme belgesinin bulunmaması halinde istisna belgesi vermediği belirtilerek, ticari yatların tescil işlemleri ve istisna belgeleri alımları sırasında “yat işletme belgesi” ibraz edilip edilmeyeceği sorulmaktadır.

3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 13.maddesinin (a) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesisi ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna edilmiş olup, 4108 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile madde de sayılan araçların imal ve inşaatı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerde 02.06.1995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13/a maddesinin 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla yapılan yeni değişiklikler 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde açıklanmıştır.

Buna göre; faaliyetleri deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

-Bu araçların teslimi,

-Bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım, onarım hizmetleriyle,

-Gerçek usulde KDV mükelleflerine bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler,

İstisna kapsamında yer almaktadır

Ayrıca, yine KDV Kanunu'nun 16/a maddesinde de; "Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali KDV 'den istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu araçların teslimi veya ithalinde istisna uygulanabilmesi için katma değer vergisi mükelleflerinin esas faaliyet konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak uğraştıkları faaliyetlerde bu araçları işletmeleri gerekmektedir.

Aynı Seri No.lu Tebliğin A/2 bölümünde; araçların bedel karşılığı yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak ve bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabileceği, işe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştiğal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulmasının gerektiği açıklanmıştır

4.8.1993 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Yat Turizmi Yönetmeliği’nin 18.maddesi kapsamında yat işletmeciliği faaliyetinde bulunanların “Yat İşletmeciliği Belgesi” almış bulunmaları, faaliyete yeni başlayacak olanların ise yine aynı Yönetmeliğin 22.maddesine göre 18. maddesindeki şartlara haiz olarak Bakanlığa başvuruda bulunmuş olmaları gerekmektedir.

Buna göre, turizm amaçlı deniz taşıma işlerinde kullanmak için satın alacağınız veya ithal edeceğiniz yat cinsi araçların, şirketin mutad ve sürekli olarak esas faaliyet konuları kapsamında kiraya verileceği veya çeşitli şekillerde işletileceği konusunda organizasyon kurulduğuna dair belgelerin veya zorunlu işlemler için yetkili mercilere başvurulduğuna dair belgelerin vergi dairenize ibraz edilme halinde söz konusu yatların tesliminde ve ithalinde katma değer vergisi istisnası uygulanabilecektir.

Diğer taraftan, gerek yurt içinden alınan gerekse yurt dışından ithal edilen yatların, ticari faaliyetiniz ile ilgili işletilmemesi veya kiraya verilmemesi başka bir ifade ile faaliyet konunuz arasında yat işletmeciliğinin bulunmaması, sadece ticari yat işletmeciliğinde bulunanlara satmak üzere alınması veya ithal edilmesi halinde katma değer vergisi istisnası uygulanmayacağı tabiidir.

Konu : Jet Ski’nin ticari amaçlı deniz taşımacılığı işinde kullanılması halinde KDV’den istisna olup olmadığı hakkında (İstanbul Defterdarlığı’nın 10.11.2000 tarih ve 5963 sayılı özelgesi)

Şirketlerine alacakları deniz aracını (jet ski) ticari amaçlı deniz taşımacılığı işinde kullanacaklarını belirterek KDV’den istisna olduklarına dair yazı istediklerini,

Bunun üzerine daireniz ilgili mükellefin dosyasını tetkik ettiğinde

şirket faaliyetlerinin arasında ticari amaçlı deniz taşımacılığı faaliyeti bulunmadığı ve bilahare yapılan yoklamada otel bünyesinde otele gelen müşterilerin su sporu yapmaları için sadece yaz günlerinde kullanılmak için alındığının tespit edildiğini,

Ancak ödevlinin söz konusu deniz taşıtının tesislerden faydalanan müşterilere kiralanacağını, dolayısıyla ticari amaçlı kullanılacağını belirterek KDV istisnası hususunun yeniden değerlendirilmesini talep ettiğini,

Dairenizin ise ilgilinin söz konusu istisnadan faydalanabilmesi için aracın taşıma aracı olması, bedel karşılığı yük ve yolcu taşıması faaliyetinde bulunması ve faaliyetinde şirketin asli iştiğal konusu arasında yer alması gerektiği, aracın taşıma aracı değil eğlence aracı olduğu dolayısıyla istisnadan faydalanamayacağı görüş ve kanaatinde olduğunuzu belirterek, konunun bir de tarafımızca değerlendirilmesi talep edilmektedir.

“3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 4108 sayılı Kanunla değişik (a) bendi uyarınca, 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 çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.

Yine konuyla ilgili olarak Denizcilik Müsteşarlığı Deniz Ulaştırması Genel Müdürlüğü’nün 06.08.1996 gün ve B.02.1.DNM/0.06.02.01 (TİC-96)-100/2120 sayılı yazılarında “JETSKİ”ler deniz aracı kapsamında değerlendirileceği ifade edilmektedir”

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesinin 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla yapılan yeni değişiklikler 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır

Buna göre; faaliyetleri deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

-Bu araçların teslimi,

-Bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım, onarım hizmetleriyle,

-Gerçek usulde KDV mükelleflerine bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler,

İstisna kapsamında yer almaktadır

Ayrıca, yine KDV Kanunu'nun 16/a maddesinde de; "Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali KDV 'den istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu araçların teslimi veya ithalinde istisna uygulanabilmesi için katma değer vergisi mükelleflerinin esas faaliyet konuları kapsamında mutad ve sürekli olarak uğraştıkları faaliyetlerde bu araçları işletmeleri gerekmektedir.

Aynı Seri No.lu Tebliğin A/2 bölümünde; araçların bedel karşılığı yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak ve bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabileceği, işe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştiğal konuları arasında yer alması, faali

yetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulmasının gerektiği açıklanmıştır

Buna göre,.....'nin satın alacağı "Jet Ski"nin tesislerinden faydalanan müşterilerine kiraya vermek amacıyla işletilmesi halinde söz konusu deniz taşıtına katma değer vergisi istisnası uygulanabilecektir.

Konu : Deniz ve yat malzemeleri ithalatı, alım satımı işinde yapılacak satışlarda KDV istisnasının hangi durumlarda uygulanacağı (İstanbul Defterdarlığı'nın 20.09.2000 tarih ve 4994 sayılı özelgesi)

İlgi dilekçenizde, firmanızın deniz ve yat malzemeleri ithalatı, alım ve satım işi ile iştiğal ettiği belirtilerek, müşterilerinize yapacağınız satışlarda KDV istisnasının hangi durumlarda uygulanacağı hususundaki görüşümüz sorulmaktadır.

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 13.maddesinin (a) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesisi ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna edilmiş olup, 4108 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile madde de sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerde 02.06.1995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 48 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A/2 –a bölümünde;

Araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde; istisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılmasının şart olduğu,

Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde de istisna uygulanmayacağı,

Diğer taraftan, yukarıda sözü edilen tebliğde de belirtildiği üzere, deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçların tadili, bakım ve onarımında kullanılmak üzere gerek araçların sahipleri tarafından gerekse bu hizmetleri yapanlar tarafından satın alınacak veya ithal edilecek mal ve hizmetler genel esaslara göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Mevcut bir geminin tadili, bakımı ve onarımında kullanılacak mal ve hizmetlerin tersane işletmesi veya geminin sahibi tarafından satın alınması veya yurt dışından ithali istisna kapsamına girmemektedir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/a maddesinde de; "Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali katma değer vergisinden istisnadır" hükmü yer almaktadır.

Yine 48 No.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, bu araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için, 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 gerekmektedir.

Bu itibarla; malik sıfatı ile gemi inşa eden veya ettiren gerçek usulde katma değer vergisi mükelleflerinin, geminin inşası ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilecektir. Bir diğer

ifade ile yapının malikine gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla, geminin imal ve inşasına ilişkin yapılacak her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarına, bağlı olduğu vergi dairesinden aldığı belgenin noter tasdikli örneğinin ibraz etmesi halinde mal ve hizmeti verenler tarafından istisna uygulanacaktır. Bu kapsamda yapılacak ana motor teslimleri de katma değer vergisinden istisna olacaktır.

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

Buna göre;

1. Geminin imal ve inşasında malik sıfatı ile malzeme alımlarında ve verilen hizmetlerde malzeme ve hizmet faturalarının geminin maliki adına düzenlenmesi ve vergi dairesinden alınacak yazının noter tasdikli bir örneğinin tarafınıza ibrazı şartıyla KDV hesaplanmayacaktır. Malzeme ve hizmet faturalarının imal-inşaa işi yapan tersane işletmesi adına düzenlenmesi halinde KDV hesaplanacaktır.
2. Tadil-bakım onarım hizmetlerinde; geminin sahibi veya işleticisine tadil-bakım onarım hizmeti vermeniz halinde geminin sahibi veya işleticisinin bağlı bulunduğu vergi dairesinden alacağı istisna yazısının noter tasdikli örneğinin tarafınıza ibrazı halinde KDV istisnası uygulanacak, tadil-bakım onarım hizmetinin tarafınızdan verilmeyle bu hizmeti verenlere mal ve malzeme teslimlerinin olması halinde bu teslimler KDV'ne tabi olacaktır.

Hızlı tramvayın yapı işlerinin istisna kapsamına girmediği (Danıştay 7. Dairesi'nin 24.10.1989 tarih ve Esas No. 1989/1173, Karar No. 1989/2263 sayılı kararı)

Hızlı tramvay sisteminin yapı işlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/a maddesi hükmü uyarınca vergiden müstesna olduğu iddiasıyla, ihtirazı kayıtlı ödenen Katma Değer vergisinin iadesi istemiyle açılan yükümlü kurum davasını reddeden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkin uyuşmazlıkla ilgili karara göre;

3065 sayılı Kanun'un konu ile ilgili 13. maddesinin 3297 sayılı Kanun'la değiştirilen ve istisnalara ilişkin bulunan (a) bendinde, mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarını teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Maddede demiryolu taşıma araçları için istisnaya ilişkin olarak başka herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu itibarla 13. madde gerekçesindeki, demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşvik edildiği yolundaki açıklama, sözü edilen maddedeki teşvikin yapı işlerini de kapsadığı kabule yeterli değildir. Bu nedenlerle, temyiz isteminin reddine kararın onanmasına oy birliğiyle karar verildi.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında işletmede kullanılmak üzere inşa edilen gemi (Danıştay 7. Dairesi'nin 21.03.1989 tarih ve Esas No. 1988/592, Karar No. 1989/656 sayılı kararı)

Yükümlü şirketin yatırım teşvik belgesi kapsamında kuru yük gemisi inşası faaliyeti dolayısıyla Ocak 1986 dönemine ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "araçlar istisnası" başlıklı 13. maddesi hükmü uyarınca yapılanliralık katma değer vergisi iade-

sinin inceleme raporu ile yerinde görülmemesi üzerine salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3174 sayılı Yasa ile değişik 13/a maddesinde "inşa edilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetlerin" vergiden müstesna olduğu, aynı Kanun'un 3/d maddesinde, "amortismana tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktive alınması veya kullanılmaya başlanmasının, "teslim" sayılacağı, 32. maddesinde de: bu Kanun'un 11, 13, 14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceğinin" kurala bağlandığı, anılan Kanun maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, inşa edilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının tesliminin araçlar İstisnasından yararlanabileceği, amortismana tabi iktisadi kıymetlerde teslim halinin iktisadi kıymetin işletmenin aktifine girmesi veya kullanılmaya başlanması olduğu, olayda yükümlü şirket tarafından İnşa ettirilen ve işletmede kullanılacak olan iktisadi kıymet için imal safhalarında ödenen kalma değer vergisi iadesinin, ancak amortismana tabi olan iktisadi kıymetin işletmenin aktifine alınması veya kullanılmaya başlanması yani "teslim halinin varlığı" ile mümkün olabileceği, bu nedenle imal safhasında ödenen katma değer vergisinin imalatın devam ettiği aylarda verilen katma değer vergisi beyannamelerinden indirilmesi suretiyle tesis edilen işlemin Yasaya uygun olmadığı, bu itibarla, yükümlü şirket tarafından verilen beyannameler üzerinden hesaplanıp iade suretiyle alınan katma değer vergisinin, idarece ihbarname esaslarına göre geri istenmesinde Yasa'ya aykırılık bulunmadığı, cezaya gelince; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "yanılma" başlıklı (2365 sayılı Yasa'nın 88. mad-

desiyle değişik) 369. maddesinde" yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları, bir hükmün uygulanma farkı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezasının kesilmeyeceğinin hükme bağlandığı, olayda Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 24.04.1985 gün ve 28417/260101318 sayılı yazı ve bu yazıya istinaden yapılan vergi incelemesi sonucunda yükümlü şirketin aldığı vergi iadesinin yasal olduğu belirtilerek yükümlünün yanıltıldığı anlaşıldığından olaya ceza uygulanmasının yasal dayanağı bulunmadığı, cezanın terkinin gerektiği gerekçesiyle tadilen onayan Vergi Mahkemesi kararının Vergi Dairesi'nce; bakanlık muktezasında gemi inşasıyla ilgili olarak yüklenilen vergilerin yükümlüye ne zaman iade edileceği konusunda özel bir açıklamanın yer almadığı, iadenin 32. madde hükmü çerçevesinde yapılacağı konusunda genel bir atıfta bulunulduğu, 32. maddede ise kapsama giren istisnalar dolayısıyla yüklenilen vergilerin işlem yapıldıktan sonra ve işlemi yapanlara iade edilebileceğinin açıkça belirtildiği, muktezada iadenin zamanı konusunda yanıltıcı bir ifadenin yer almadığı, olayın Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesindeki yanılma kapsamında olduğu, yükümlü tarafından ise; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun araçlara ilişkin istisna başlıklı 3. maddesinin ruhundan ve gerekçesinden anlaşılanın gemi inşa ve tesliminin katma değer vergisinden istisna olduğu, istisna edilmiş işlemlerde indirim ve iadenin ne zaman uygulanacağına ise 32. maddede belirlenmiş olduğu, nitekim Vergi Dairesi'nce Aralık 1985 ve Ocak, Şubat, Mart 1986 dönemleri ile ilgili olarak a/n ayrı katma değer vergisi beyannameleri üzerinden vergiye tabi işlemler mevcut olmadığından indirilemeyen katma değer vergisinin vergi incelemesiyle tesbit edilerek iade edildiği, iadenin Kanun'un ruhuna uygun olduğu, eşitlik ve istisna kapsamını bozmadan Kanun'un amacına uygun desteği sağladığı daha sonra ise inceleme

elemanlarının 3174 ve 3297 sayılı Kanunları kendi görüşlerine göre yorumlayarak 13. maddenin (a) bendini teslim şartına bağılı istisna gibi yorumladıkları, 23 sayılı katma değer veğisi genel tebliğinde de 13 maddenin 3174 ve 3297 sayılı Kanunlarla kapsamının daraltılmadığı, bilakis genişletilerek her teslim e şamil bulunduğunun belirlendiği, gemi inşa sanayinde imalat ve satış istisna kapsamına alındığı halde bu hususun teslim kelimesinin şekli ifadesiyle yalnız satış işleminin istisna, diğer işlerin istisna kapsamı dışında bırakılmasının dışunölemeyeceği, 3065 sayılı Kanunla iade edilen katma değer vergisinin 3174 ve 3297 sayılı Kanunlarla geri talep edilmesine imkan veren bir hüküm bulunmadığı ileri sürölerek bozulması isteminin reddine kararın onanmasına oybirliğiyle karar verildi.

XIV- GEMİ VE SU ARAÇLARININ İNŞASI, TADİLATI, BAKIM-ONARIMLARINDA UYGULANACAK USUL VE ESASLARA DAİR YÖNETMELİK

(08/07/2005 tarihli ve 25869 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

Madde 1 — Bu Yönetmeliğin amacı, denizde ve iç sularda seyir, can, mal ve çevre güvenliğinin temini için gemi ve su araçlarının sahip olması gereken teknik nitelik ve yeterliklerinin belgelendirilme-

si ile denetimlerine yönelik olmak üzere inşa, tadilat ve bakım-onarımlarında; İdare, tesis sahibi ile gemi sahibi veya temsilcilerinin uyacakları usul ve esasların belirlenmesidir

Kapsam

Madde 2 — Bu Yönetmelik hükümleri;

a) Tam boyu 15 metre ve daha uzun olan,

b) Boyuna bakılmaksızın 12 kişiden fazla yolcu taşıyan,

1) Yukarıdaki (a) veya (b) bendinde belirtilen şartlara uymak kaydıyla; Yurt içinde veya serbest bölgelerde klaslı veya klassız olarak inşa veya tadil edilecek yahut bakım ve onarımları yapılacak Türk Bayraklı veya Türk Bayrağı çekebilecek,

2) Tam boyu 15 metreden küçük olup tadilat sonucunda, tam boyu 15 metreden büyük olan,

3) Yolcu kapasitesi 12 kişi ve daha az olan ve tadilat sonucunda, yolcu kapasitesi 12 kişiyi geçen,

gemi ve su araçlarını kapsar

Bu Yönetmelik, aksi belirtilmedikçe; yabancı bayrak çekmek üzere, yurt içinde veya serbest bölgelerde inşa edilen gemi ve su araçları ile; yabancı bayraklı olup, yurt içinde veya serbest bölgelerde tadil edilen veya bakım-onarımları yapılan gemi ve su araçlarını kapsamaz.

Askeri gemi/su araçlarına bu Yönetmelik hükümleri uygulanmaz.

Dayanak

Madde 3 — Bu Yönetmelik, 10/6/1946 tarihli ve 4922 sayılı Denizde Can ve Mal Koruma Hakkında Kanun ile 10/8/1993 tarihli ve 491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci ve 8 inci maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır

Tanımlar

Madde 4 — Bu Yönetmelikte geçen;

İdare: Denizcilik Müsteşarlığını,

Bölge müdürlüğü/liman başkanlığı: İdare'ye bağlı ve bu Yönetmelikte tanımlanan tesisleri sınırları içerisinde bulunduran bölge müdürlüğü/liman başkanlığını,

Gemi: Adı, tonilatosu ve kullanma amacı ne olursa olsun suda kürekten başka sevk sistemiyle hareket edebilen her türlü tekneyi,

Su aracı: Gemi dışında, suda yüzebilen ve tahsis edildiği gayeye uygun olarak kullanılan, her türlü araç ve yapıyı,

Askeri gemi: Silahlı kuvvetlere ait, geminin milliyeti konusunda ayırt edici dış işaretlere sahip, adı uygun bir hizmet listesi veya eşiti bir belgede kayıtlı, ülkenin hükümeti tarafından atanmış bir subay tarafından idare edilen ve düzenli ordu disiplini altında gemi adamı ile donatılmış gemileri,

Türk Bayrağı çekebilecek gemi/su araçları: İnşasına başlanan ve inşaa süresinin sonunda Türk Bayrağı çekecek gemi/su araçlarını,

İç sular: Yurdumuzdaki tabii ve suni göllerle, baraj gölleri ve nehirlerin tümünü,

Klas kuruluşu: Gemi ve su araçlarının emniyetli bir yapıya sahip olabilmeleri için kendine mahsus yapım ve denetim kuralları ile uzman personeli olan ve gemi/su aracı sahibi veya tesis sahibi tarafından, gemi inşa, tadilat ve bakım-onarım faaliyetlerinin denetimi için başvurulmuş ve İdare tarafından yetkilendirilen kuruluşu,

Temsilci: Gemi/su aracı sahibi veya tesis sahibince inşa, tadil, bakım-onarım faaliyetleri için görevlendirilmiş veya tesis sahibinin kendi adına faaliyet göstermesi hususunda, sözleşme imzalamış olduğu gerçek veya tüzel kişiyi,

Tesis: Kıyı, sahil şeridi içinde veya dışında bulunan tersane, çekek yeri, tekne imal yeri, tekne imal ve çekek yeri, yat limanı veya balıkçı barınağı gibi yapıları,

Tadilat: Gemi/deniz araçlarının üç ana boyutundan biri veya gros ve net tonilatusunun en az birinin değişimine neden olacak yapısal değişikliği,

Boyutlandırma: Saç kalınlıkları, posta, kemere, boyuna elemanlar gibi tekne yapısal elemanlarının gerekli mukavemetini sağlayacak hesabı,

Proje mühendisi: Gemi Mühendisleri Odasına kayıtlı gemi inşa mühendisini,

Kontrol mühendisi: Gemi ve su araçlarının inşa veya tadilat aşamasında projeye uygun yapımından sorumlu mühendisi,

Tersane: Kıyı ve sahil şeridinde, kapasitesi ve donanımları, tam boyu 60 metrenin üzerindeki, gemi/su araçlarının inşasına, bakım-onarımlarının ve tadilatlarının yapılmasına da imkan sağlayan, teknik ve sosyal altyapıya sahip tesisi,

Yat limanı: Yatların güvenli bağlanması, her yata doğrudan yürüyerek çıkılmasına olanak sağlayan, yeterli su derinliği bulunan ve yatlara teknik ve sosyal altyapı, yönetim, destek, bakım-onarım hizmetlerini sunan, rüzgar ve deniz tesirlerinden korunmuş, kıyı yapılarını,

Balıkçı barınağı: Balıkçı gemilerine hizmet vermek amacı ile dalga kıranla korunmuş, yöre balıkçılarının ihtiyacına yetecek kadar havuz ve geri sahaya sahip, bağlama rıhtımları ile suyu, elektriği, ağ kurutma sahası, çekek yeri bulunan kıyı yapılarını,

Tekne imal yeri: Tam boyu 60 metre ve altında (ahşap ve fiber glass teknelerde boy sınırlaması olmaksızın) her türlü gemi/su araçlarının inşa, tadil ve bakım-onarımlarına imkan sağlayacak donanıma sahip tesisi,

Çekek yeri: Gemi inşası ve tadilatı hariç olmak üzere, tam boyu 60 metre ve altında (ahşap ve fiber glass teknelerde boy sınırlaması olmaksızın) her türlü gemi ve su araçlarına bakım-onarım, kışlatma hizmetlerinden en az birisini sunan tesisi,

Tekne imal ve çekek yeri: Tam boyu 60 metre ve altında (ahşap ve fiber glass teknelerde boy sınırlaması olmaksızın) her türlü gemi/su araçlarının inşa, tadil, bakım-onarım ve kışlatmasına imkan sağlayacak donanıma sahip tesisi,

Nihai proje: İlk başvuru sırasında hazırlanan projelerde inşa/tadilat sonunda bir farklılık varsa, söz konusu farklılıkların da işlendiği ve gemi/su aracının inşa/tadilat sonundaki son şeklini gösteren projeyi,

Belgelendirme: Uluslararası ve ulusal mevzuatta belirtilen her türlü belge ve bunların verilme usul ve esaslarını, ifade eder

İKİNCİ BÖLÜM

İnşa, Tadilat ve Bakım-Onarım

İnşa

Madde 5 — Gemi/su aracı sahibi/temsilcisi inşaata başlanmadan önce iki nüsha halinde bu Yönetmeliğin (Ek- 1)'indeki Gemi/Su Aracı İnşa Başvuru Belgesini ve aşağıda belirtilen belgeleri buldukları yerdeki bölge müdürlüğüne/liman başkanlığına teslim eder:

- a) Genel yerleşim planı.
- b) Endaze (form) planı.
- c) Boyuna kesit ve güverte planı.
- d) Orta kesit planı.
- e) Boyutlandırma.
- f) Dış kaplama planları (sadece çelik ve alüminyum gövdeli tekneler için).

Bölge müdürlüğü/liman başkanlığı; söz konusu belgeleri inceleyerek gerekli görmesi halinde değişiklik yapılmasını ister İstenecek bu belgelere ilâveten, bu Yönetmeliğin (Ek-7)'indeki Gemi/Su Aracı İnşa/Tadilatında İstenecek Belgeler Çizelgesinde belirtilen belgelerden gerekli olanlarını da üretim sürecinde ister

Klaslı gemi/su araçlarında, klas kurallarına göre yapılan hesaplamalarda, klas kuruluşu onayı istenir.

Klassız gemi/su araçlarında teknik kriterler ve hesaplamalar, İdare'nin belirlediği kurallara göre kontrol edilir.

Tadilat

Madde 6 — Gemi/su aracı sahibi/temsilcisi tadilata başlanmadan önce bu Yönetmeliğin (Ek-3)'ündeki Gemi/Su Aracı Tadilat Başvuru Belgesini iki nüsha halinde bölge müdürlüğü/liman başkanlığına teslim eder. Bölge müdürlüğü/liman başkanlığı yapılacak tadilata göre, bu Yönetmeliğin 5 inci maddesinde belirtilen belgeleri ve (Ek-7)'sinde belirtilen plan, belge ve dokümanlardan gerekli olanları ister. Başlangıçta bilinmeyen ancak tadilat süresinde ortaya çıkan yeni unsurlar için lüzumlu plan, belge ve dokümanlar ibraz edilir.

Bakım-onarım

Madde 7 — Tesis sahibi veya temsilcisi, 300 GRT ve üzeri gemi/su araçlarının bakım onarım faaliyetleri için bu Yönetmeliğin (Ek-6)'sındaki Gemi/Su Aracı Bakım-Onarım Bilgi Formu ile bölge müdürlüğü/liman başkanlığına bilgi verir.

Yurt içinde veya serbest bölgelerde, inşa/tadil edilecek veya bakım - onarımları yapılacak yabancı bayraklı gemi ve su araçları

Madde 8 — Yurt içinde veya serbest bölgelerde inşa/tadil yahut bakım-onarımlarının yapıldığı tesis sahibi/yetkilisi, tam boyu 15 metre üzerindeki veya boyuna bakılmaksızın 12 kişiden fazla yolcu taşıyan yabancı bayraklı gemi/su araçlarının inşa ve tadilatlarında ve 300 GRT ve üzeri yabancı bayraklı gemi/su araçlarının bakım-onarımlarında, bu Yönetmeliğin (Ek-8)'indeki Yurt İçinde veya Serbest Bölgelerde, İnşa veya Tadil Edilecek yahut Bakım - Onarımları Ya-

pılacak Yabancı Bayraklı Gemi ve Su Araçları İçin Bildirim Formu ile bölge müdürlüğü/liman başkanlığına bilgi verir.

Planların denetimi

Madde 9 — İnşa veya tadilata başlanmadan önce bu Yönetmeliğin 5 inci maddesi ve (Ek-7)'si gereği istenilen belgeler, proje mühendisince imzalanmış ve bu Yönetmeliğin 5 inci maddesi gereği istenilen belgeler Gemi Mühendisleri Odasının mesleki denetiminden geçirilmiş olmalıdır.

Yabancı menşeli projelerin ait olduğu ülkede kabul edilen proje onay birimleri tarafından onaylanması veya proje sahibinin o ülkede o konularda faaliyete yetkili bulunduğu dair, ilgili ülkenin Türkiye'deki konsoloslğunun veya o ülkedeki Türk Konsoloslğunun onayı istenir. Gemi/su aracı sahibi veya temsilcisi, aynı projeye tekrar gemi yapmak istediğinde, proje sahibi ile yapılan anlaşmanın buna izin vermesi şartıyla, daha önceden onaylatılmış projelerin fotokopilerini, Gemi Sörvey Kurulu Başkanlığı'na ilk projenin aynısı olduğuna dair onaylatmak suretiyle kullanabilir.

Yabancı proje ve belgelerde Apostil onayı olması halinde konsolosluk onayı istenmez.

Bölge müdürlüğü/liman başkanlığı onayı

Madde 10 — İnşa/tadilat için bölge müdürlüğüne/liman başkanlığına teslim edilen belgeler kurallara göre incelenerek uygun olanları en geç on beş iş günü içerisinde onaylanır. Onaylanan belgelerin bir nüshası başvuru sahibine verilir. Bir nüshası da açılan dosyasında bölge müdürlüğünde/liman başkanlığında muhafaza edilir.

Kontrol mühendisinin yetki ve sorumlulukları

Madde 11 — Kontrol mühendisi, gemi ve su araçlarının inşa veya tadilat aşamasında;

- 1) Projeye uygun inşa/tadil edilmesinden,
- 2) Öngörülen malzeme ve işçilik detaylarının uygulanmasından,
- 3) Meyil deneylerinin yapılmasından,
- 4) İdarenin talep edeceği önlemlerin yerine getirilmesinden,
- 5) Bu Yönetmeliğin (Ek-5)'indeki Gemi/Su Aracı İnşa/Tadilat Takip Raporu gereği, İdarenin belirleyeceği periyotlarda yapılan kontrollerin zamanında yapılmasından,
- 6) Proje, belge ve dokümanların kapsamı dışında yapılacak inşa ve ya tadilatın İdareye bildirilmesinden,

gemi sahibi/temsilcisi ve tersane adına, İdareye karşı sorumludur.

Kontrol mühendisi, aynı süre içinde en fazla dört adet gemi/su aracının inşa ve tadilatından sorumlu olma yetkisine sahiptir.

İnşa ve tadilatın takibi

Madde 12 — İnşa/tadilatın yürürlükteki mevzuata uygun biçimde yapılıp yapılmadığı, İdarenin kendi yetkili personeli tarafından gerekli görülen sıklıkta takip edilerek, izleme sonucunda bu Yönetmeliğin (Ek-5)'indeki Gemi/Su Aracı İnşa/Tadilat Takip Raporu düzenlenir. Bu formda belirtilen kontroller yeni inşa gemi ve su araçlarında en az 3 (üç), tadilat yapılan gemi ve su araçlarında en az 1 (bir) defa yapılır.

Gezi Tekneleri Yönetmeliği kapsamındaki teknelerden bu Yönetmelik kapsamına giren teknelerin veya İdare tarafından yetkilendirilmiş bir klas kuruluşu kontrolüne tabi olarak inşa/tadil edilecek gemi/su araçlarının sahibi veya temsilcisi, bu Yönetmeliğin 5 inci maddesinde belirtilen planlardan sadece genel yerleşim planını bölge müdürlüğüne/liman başkanlığına verir.

Ayrıca; klas kuruluşu denetiminde inşa/tadil edilecek olan gemi/su araçlarının sahibi veya temsilcisi, gemi/su aracının inşa/tadilatının klas kuruluşu denetiminde yapılacağını gösteren belgeyi, bu Yönetmeliğin (Ek-1)'indeki Gemi/Su Aracı İnşa Başvuru Belgesi veya (Ek-3)'ündeki Gemi / Su Aracı Tadilat Başvuru Belgesi ile birlikte bölge müdürlüğüne/liman başkanlığına verir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Tadilatına karar verilen gemi/su aracı

Madde 13 — Tesise bakım-onarım amacıyla gelen/getirilen; ancak, tadilatına karar verilen gemi/su aracı hakkında bu Yönetmeliğin tadilata ilişkin hükümleri uygulanır.

Gemi/su aracının sahibinin/temsilcisinin veya kontrol mühendisinin değişmesi

Madde 14 — Gemi/su aracının sahibinin/temsilcisinin veya kontrol mühendisinin inşa veya tadilat süresi içinde değişmesi durumunda, gemi/su aracının yeni sahibi veya yeni temsilcisi bu değişikliği gösteren sözleşmeyi bölge müdürlüğüne/liman başkanlığına verir.

İhraç amaçlı gemi/su araçları

Madde 15 — İhraç amaçlı inşa/tadil edilen gemi/su araçları sahibi veya yetkili temsilcisi, ihraç edilmeme ve sonuç olarak Türk Bayrağı çekme durumlarında, varsa ihraç edilmeme sebeplerini gösteren belgeyi bölge müdürlüğü/liman başkanlığına ibraz eder.

Bu Yönetmeliğin 5 inci maddesi ve (Ek-7)'sinde belirtilen plan ve dokümanlar istenir. Gemi sörvey uzmanları tarafından yapılacak sörveyde, inşa/tadilatın plan ve dokümanlara uygun olduğunun tespiti halinde inşa/tadilata devam edilir.

Bundan sonra söz konusu gemi/su aracına bu Yönetmelik hükümlerine göre işlem yapılarak, periyodik kontrolleri ve belgelendirme işlemi yapılır.

Belgelendirme

Madde 16 — İnşa/tadilat bitiminde gemi/su aracı sahibi veya temsilcisi tarafından, bu Yönetmeliğin (Ek-5)'indeki Gemi/Su Aracı İnşa/Tadilat Takip Raporu ve nihai projenin bölge müdürlüğü/liman başkanlığına sunulmasından sonra ölçme, belgelendirme ve tescil işlemlerine başlanır. Gezi Tekneleri Yönetmeliği kapsamına giren tekneler ve klaslı gemi/su araçlarından bu Yönetmeliğin (Ek-5)'indeki Gemi/Su Aracı İnşa/Tadilat Takip Raporu istenmez.

Kazanılmış haklar

Madde 17 — Bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce inşa, tadilat ve bakım-onarımına başlanmış gemi/su araçları için; 15/3/2004 tarihli ve 25403 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gemi ve Deniz Araçlarının İnşası, Tadilatı, Bakım-Onarımlarında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik hükümleri çerçeve-

sinde alınmış izin ve belgeler geçerli olup, kontrol mühendisi şartı aranmaz.

Yaptırımlar

Madde 18 — Türk Bayraklı veya Türk Bayrağı çekebilecek klaslı veya klassız gemi/su araçları için, İdarenin kendi yetkili personeli tarafından inşa/tadilat veya belgelendirme aşamasında yapılan denetimlerde:

- a) Mevzuat ve plan, belge ve dokümanlarına uygun olmadan inşa/tadilat yapıldığı tespit edildiği takdirde, inşaat/tadilat derhal durdurulur ve uygunluk sağlanması için eksikliğin niteliğine göre on beş iş gününden az olmamak üzere bir süre verilir. Süre sonunda mücbir sebep bulunmaksızın uygunluk sağlanmadığı takdirde o gemi/su aracının inşa/tadilatına izin verilmez.
- b) İnşaat/tadilat sonucu yapılan ölçümlerde, mevzuata ve plan, belge ve dokümanlarına uygun olmadan inşa/tadilat yapıldığı tespit edildiği takdirde belge düzenlenmez.
- c) İdare tarafından, kontrol mühendisinin bu Yönetmeliğin 11 inci maddesinde belirtilen sorumluluklarını yerine getirmediğinin tespiti halinde kontrol mühendisi yazılı olarak uyarılır ve tekrarı halinde 1 (bir) yıl süre ile bu Yönetmelik tarafından tanımlanan kontrol mühendisi olarak yetkilendirilmesi İdarece kabul edilmez ve bağlı oldukları meslek odasına bildirilir.
- d) Bu Yönetmelik kapsamında olup, Yönetmeliğin ilgili hükümleri gereği inşa, tadilat izni alınmadan inşa veya tadil edilen gemi/su araçları ile mücbir sebep bulunmaksızın;
- 1) Gezi Tekneleri Yönetmeliği kapsamındaki teknelerden inşa, tadi-

lat süresi içerisinde Gezi Tekneleri Yönetmeliği kapsamı dışına çıkan,

2) Klaslı olarak inşa, tadil edilen gemi/su araçlarından klastan düşürülen, gemi/su araçlarının sahibinin veya temsilcisinin İdareye, bu Yönetmeliğin 5 inci maddesinde ve (Ek-7)'sinde istenilen planlar ve hesaplarla birlikte başvurması halinde, gemi/su aracının esas sörveyleri yapılmak suretiyle belgelendirilir.

e) Bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, Yönetmeliğin ilgili hükümlerine göre belgelendirilmemiş gemilere yönelik bu maddenin (d) bendinde belirtilen hükümlere göre yapılan başvurularda; gerekli sörveylerin yapılabilmesi için, ilave hizmet karşılığı İdare'ce belirlenen meblağın yatırılmış olması şartı aranır veya klas onayı talep edilir.

Yürürlükten kaldırılan yönetmelik

Madde 19 — 15/3/2004 tarihli ve 25403 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gemi ve Deniz Araçlarının İnşası, Tadilatı, Bakım-Onarımlarında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır

Yürürlük

Madde 20 — Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer

Yürütme

Madde 21 — Bu Yönetmelik hükümlerini Denizcilik Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan yürütür

**XV- GEMİ VE SU ARAÇLARININ İNŞASI, TADİLATI,
BAKIM-ONARIMLARINDA UYGULANACAK USUL
VE ESASLARA DAİR YÖNETMELİKTE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK**

(12.08.2005 tarih ve 25904 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır)

MADDE 1 — 8/7/2005 tarihli ve 25869 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gemi ve Su Araçlarının İnşası, Tadilatı, Bakım-Onarımlarında Uygulanacak Usul ve Esaslara Dair Yönetmeliğin 2’nci maddesinin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“500GT ve üzerinde veya 12 kişiden fazla yolcu taşıyan gemi/su araçlarının klaslı olması şartı aranır”

MADDE 2 — Aynı Yönetmeliğin 4 üncü maddesindeki proje mühendisi tanımı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Proje mühendisi: Gemi Mühendisleri Odasına kayıtlı ve tescilli gemi inşa mühendisini,”

MADDE 3 — Aynı Yönetmeliğin 5 inci maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Bu Yönetmeliğin 2 nci maddesi gereğince klaslı inşa edilecek olan gemi/su araçlarında, resim, hesap ve diğer dokümanların klas kuruluşunun kontrolünü/onayını taşıması istenir

Klaslı inşa edilme zorunluluğu olmayan gemi/su araçlarının resim, hesap ve diğer dokümanları, hangi klas kuruluşu kuralları kullanılarak yapılmışsa o klas kuruluşunun onayını taşıması gerekir

MADDE 4 — Aynı Yönetmeliğin 9 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Madde 9 — İnşa veya tadilata başlanmadan önce bu Yönetmeliğin 5 inci maddesi ve (Ek-7) si gereği istenilen belgeler, proje mühendisince imzalanmış ve Gemi Mühendisleri Odasının mesleki denetiminden geçirilmiş olmalıdır.

Yabancı menşeli projelerin ait olduğu ülkede kabul edilen proje onay birimleri tarafından onaylanması veya proje sahibinin o ülkede, o konularda faaliyete yetkili bulunduğu daire, ilgili ülkenin Türkiye'deki konsoloslğunun veya o ülkedeki Türk Konsoloslğunun onayı istenir. Gemi/su aracı sahibi veya temsilcisi, aynı projeyle tekrar gemi yapmak istediğinde, proje sahibi ile yapılan anlaşmanın buna izin vermesi şartıyla, proje sahibiyle yapılmış anlaşmanın onaylı kopyası ile birlikte daha önceden onaylatılmış projelerin kopyalarını, Gemi Sörvey Kurulu Başkanlığına ilk projenin aynı olduğu daire onaylatmak suretiyle kullanabilir. Yabancı proje ve belgelerde Apostil onayı olması halinde konsolosluk onayı istenmez.

MADDE 5 — Yönetmeliğin 4 üncü maddesindeki kontrol mühendisi tanımı ile diğer maddeler ve eklerindeki kontrol mühendisliği ibareleri, 11 inci madde ile 18 inci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi yürürlükten kaldırılmıştır

Yürürlük

MADDE 6 — Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer

Yürütme

MADDE 7 — Bu Yönetmelik hükümlerini Denizcilik Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan yürütür

XVI- ULUSLARARASI TAŞIMACILIK KDV İSTİSNA VE İADE REHBERİ¹⁰⁶

A- İSTİSNANIN KAPSAMI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1.1.1985 tarihinden günümüze kadar hiçbir değişikliğe uğramaksızın yürürlükte bulunan taşımacılık istisnası, Katma Değer Vergisi Kanununun Üçüncü Bölüm “Taşımacılık İstisnası” ana başlığı altında “Transit Taşımacılık” alt başlığı ile 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

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

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

Maddeye göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri katma değer vergisinden müstesnadır ve bu istisna ikametgahı, kanuni iş merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınmaktadır

Madde ile, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri Bakanlar Kurulu’nun belirleyeceği türler itibariyle

¹⁰⁶ Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız: “Şeref DEMİR, Uluslararası Taşımacılık/Lojistik KDV İstisnası ve İadesi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005.

vergiden müstesnadır şeklinde genel çerçeve çizilerek, Bakanlar Kurulu'na vergiden müstesna tutulacak taşıma işlerini belirleme yetkisi tanınmıştır

Bakanlar Kurulu söz konusu yetkiye dayanarak, 28/12/1984 gün ve 18619 No.lu Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01/01/1985 tarihinde yürürlüğe giren 84/8889 sayılı Kararı ile; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerini vergiden istisna etmiş bulunmaktadır.

İstisna, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçip yine yabancı bir ülkede sona eren transit taşıma işleri ile yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren veya Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin tamamını kapsamaktadır

Buna göre, Bakanlar Kurulu taşımacılık istisnasında herhangi bir sınırlamaya gitmemiş, uluslararası boyut içeren her neviden yük ve yolcu taşıma işlerini istisna kapsamına almıştır. Ayrıca indirim hakkını kısıtlayan bir düzenleme bulunmaması, indirilemeyen Katma Değer Vergisinin bu işlemleri yapanlara KDVK nun 32 nci maddesi gereğince iade olunması nedeniyle taşımacılık istisnası tam istisna niteliğindedir. 14 üncü madde kapsamında vergi istisnasından yararlanılması halinde bu işlemlere ait girdi vergilerin beyanname üzerinde öncelikle mahsup suretiyle arındırılması, bu şekilde indirimin mümkün olmaması halinde iade esasları çerçevesinde iade edilmesi gerekecektir.

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 nakliyeyi gerçek-

leştiren 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 işler vergiye tabi olacaktır.¹⁰⁷

B- İSTİSNADAN YARARLANMA KOŞULLARI

Taşımacılık istisnasından transit ve yabancı ülkeler arasında taşımacılık yapan bütün taşımacılar yararlanabilmektedir. Taşımacıların gerçek veya tüzel kişi olmaları; yük veya yolcu taşımaları; deniz, hava, kara veya demiryolu ile taşıma yapmaları; müşterilerinin yurt dışında veya Türkiye’de yerleşik olması gibi nedenler istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak taşımacılık istisnasından yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir.

1- Uluslararası Boyut Koşulu

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri istisna kapsamındadır. Taşımacılık işlerinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için taşımacılık işinin bir ayağının Türkiye’de diğer ayağının yabancı bir ülkede olması ya da her iki ayağı yabancı ülke de olmakla birlikte Türkiye’den transit geçişe konu olması gerekmektedir.

Buna göre; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’den geçerek başka bir yabancı ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren, Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren, taşıma işleri uluslararası taşımacılık istisnası kapsamındadır.

107 Katma Değer Vergisi 11 Seri No.lu Genel Tebliği

Taşımacılık işinin başlamasından sonra yurt içinde başka liman ve terminallere uğranılarak uluslararası taşımacılık kapsamında yolcu veya yük alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak uluslararası taşımacılık yapan araçların aynı yolculuk sırasında da yurt içi başka liman ve terminallere yolcu veya yük taşımaları halinde taşımanın bu kısmı istisna kapsamında bulunmamaktadır.

Örneğin Ankara'dan Frankfurt'a uluslararası taşımacılık yapan bir uçağın İstanbul'dan yük ve yolcu alması ve yoluna devam etmesi halinde, uçağın İstanbul'da iniş yapması söz konusu taşımacılık işleminin Ankara'dan Frankfurt'a uluslararası taşımacılık olması niteliğini değiştirmez. Ancak söz konusu uçağın aynı zamanda Ankara'dan İstanbul'a yük ve yolcu taşınması durumunda, bu işlemler uçağın ana uçuşu uluslararası taşımacılık olmasına rağmen uluslararası taşıma kapsamında değerlendirilmez.

2- Bakanlar Kurulunca Belirlenen Taşıma İşlerinden Olma Koşulu

28/12/1984 gün ve 18619 No.lu Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01/01/1985 tarihinde yürürlüğe giren 84/8889 sayılı "Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşıma İşlerinin Katma Değer Vergisinden İstisna Edilmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı" ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında;

-Deniz,

-Hava,

-Kara,

-Demiryolu

ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

Söz konusu Karar ile Bakanlar Kurulu bu yetkisini en geniş kapsamda kullanmıştır.

3- Dar Mükellefler İçin Karşılıklı Olma Koşulu

Katma Değer Vergisi her ülkenin kendi hükümlerinde uyguladığı bir vergilendirme rejimidir. Kanununun 14/2 nci maddesi uyarınca taşımacılık istisnası; ikametgahı, kanuni iş merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınmaktadır. Buna göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilerin taşımacılık istisnasından yararlanabilmeleri, kendi ülkelerinde Türk uyruklu taşımacılara Katma Değer Vergisi veya benzeri dolaylı vergiler yönünden istisna tanınmasına bağlanmıştır.

Aksi takdirde bu kişilerin Türkiye’deki taşımacılık işleri uluslararası taşımacılığın bir parçası ya da transit geçiş işlemi de olsa taşımacılık istisnası kapsamında değerlendirilemez. Bu durumda taşımacılık işlerinin iç parkura isabet eden kısmı için katma değer vergisi hesaplanması ve ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

C- ULUSLARARASI KARAYOLU TAŞIMACILIĞINDA YETKİ BELGELERİ

Karayoluyla uluslararası taşımacılık ve bu taşımalarla ilgili ajanslık ve komisyonculuk yapılabilmesi için Ulaştırma Bakanlığı’ndan yetki belgesi alınması zorunludur. C-2 Yetki Belgesi, belirli bir zaman tarifesine uymaksızın eşya durumuna göre sefer düzenleyerek taşıma yapacaklara verilir.

Yetki belgesi almanın veya yenilemenin özel şartları belge türlerine göre Karayolu Taşıma Yönetmeliğinin 13 üncü maddesinde belirtilmiştir.

C-2 yetki belgesi almak için başvuranların, kendi adına kayıt ve tescil edilmiş en az 10 birim olmak üzere toplam 300 ton istiap haddinde eşya taşımaya mahsus öz mal ticari taşıt filosu ile 100 milyar Türk Lirası sermaye veya işletme sermayesine sahip olmaları şarttır.

C2 yetki belgesi sahipleri, bedelini ödemek kaydıyla başkaca bir şart aranmaksızın C3 ve K1 yetki belgelerini de alabilirler.

Uluslararası eşya ve kargo taşımalarında,

a) C1, C3 ve E2 yetki belgesi sahipleri, yalnız kendi adına kayıt ve tescil edilmiş özmal ticari taşıtları,

b) C2 yetki belgesi sahipleri,

1) Kendi adına kayıt ve tescil edilmiş özmal ticari taşıtları,

2) Avrupaya yönelik taşımalarda, sahip oldukları öz mal ticari taşıt sayısı kadar, Avrupaya yönelik olmayan taşımalarda sahip oldukları öz mal ticari taşıt sayısının iki katını geçmemek üzere sözleşmeli taşıtları, taşıt belgelerine kaydettirerek, uluslararası taşımacılıkta kullanabilirler.

B-4, C-3 ve E türü yetki belgesi sahibi taşımacılar yalnız öz mal taşıtlarını uluslararası taşımalarda kullanabilirler C-2 türü yetki belgesi taşımacılar ise yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere belli şartlar çerçevesinde öz mal taşıtları dışında başkalarına ait taşıtları da uluslararası taşımalarda kullanabilirler.

Belirli bir zaman tarifesine uymaksızın eşya durumuna göre sefer düzenleyerek taşıma yapacaklara verilen C-2 yetki belgesi olmaksızın bu kapsamda uluslararası taşıma yapmak mümkün olmadığına

dan, başkalarına ait C-2 yetki belgesi ile taşıma yapılabilmektedirler.

Ulaştırma Bakanlığı'nın 13.05.1999 tarih ve 11579 sayılı yazısında; taşıt sahiplerinin taşımacılık yetki belgesi sahibi firmalarla yaptığı sözleşmelere göre taşıtlarını uluslararası taşımacılıkta kullandıkları ve taşımacı yetki belgesi sahibi firmalara karşı da sorumlu oldukları belirtilmektedir.

Bu nedenle C-2 yetki belgesi olmayan firmaların Yönetmelik hükümlerine göre sözleşme yapmak suretiyle kiraladıkları araçlar ile yaptıkları taşımacılık işlemleri Katma Değer Vergisi Kanununun 14 üncü maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmektedir.

C-2 Yetki Belgesine sahip firmalar, C-2 Yetki Belgesine sahip olmayan bir taşıt sahibi ile kira sözleşmesi yaparak, söz konusu aracı belirli bir süre ile (C-2) Yetki Belgesine kaydedip bu aracı uluslararası taşımada kullanabilme hakkına haiz bulunmaktadır. Taşıt kira sözleşmesi, "Taşımacı (C-2 yetki belgesine sahip firma) ile taşıt sahibi arasında hukuki ve ticari nitelikleri taşıyan bir anlaşmadır"

Bu durumda, C-2 yetki belgesine sahip olmayan (A) firmasının, uluslararası yük ve taşımacılığı C-2 yetki belgesine haiz olan (B) firmasına ait yetki belgesi ile uluslararası taşımacılık gerçekleştirmesi halinde, taşıma işlemi (B) firması adıyla gerçekleştirildiğinden, (B) firmasının bağlı bulunduğu vergi dairesine bu işlemle ilgili olarak herhangi bir iade mahsup talebinde bulunmayacağına dair taahhütname vermesi halinde, uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün olabilecektir.¹⁰⁸

Buna göre C2 belgesine sahip olmadığı için üstlendiği taşıma işle-

108 Maliye Bakanlığının 24.03.1997 tarih ve 12172 sayılı özelgesi

rini bir başka şirketin haiz olduğu C2 yetki belgesini kullanarak gerçekleştirilmesi halinde taşımayı gerçekleştiren firmanın iade talebinde bulunabilmesi için bu taşıma işlemleri nedeniyle yetki belgesi sahibinin iade veya mahsup talebinde bulunmaması gerekmektedir.

C-2 yetki belgesini haiz olmayan şirketin uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı C-2 belgesini haiz olan şirket ile Karayoluyla uluslararası yolcu ve eşya taşımaları hakkında yönetmelik hükümlerine göre sözleşme yapmak suretiyle taşımacılık yapması söz konusu ise, yapılan bu taşımacılık işlemi de KDVK nun 14 üncü maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmektedir.¹⁰⁹

D- KARA YOLUYLA ULUSLAR ARASI TAŞIMACILIKTA TEVSİK EDİCİ BELGELER

Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği ile Maliye Bakanlığı Genel Tebliğ ve özelgeleri uyarınca, Kara yoluyla uluslararası taşımacılık faaliyeti yetleri aşağıdaki belgelerden her hangi birisi ile sırasıyla tevsik edilebilir.

- 1- Transit Beyannamesi
- 2- TIR Karnesi
- 3- Kara Manifestosu
- 4- Özet Beyan (manifesto yerine)
- 5- Özet beyan yerine orijinal manifesto, konşimento, CMR belgesi
- 6- Triptik Belgesi

¹⁰⁹ Maliye Bakanlığının 1.12.1999 tarih ve 52418 sayılı özelgesi

7- Taşıt Giriş Çıkış Formu

8- Gümrüklerden geçiş karnesi

9- Konteyner taşımacılıkta, taşınan mallara ait transit/aktarma beyannamesi

10-TIR karnesi ile yapılan taşımalarda TIR karnesinin ilgili sayfalarının ve dip koçanlarının ibraz edilememesi halinde Gümrük Müşterliği Kontrol Genel Müdürlüğünden alınacak yazı

11- Yukarıdaki belgelerden hiçbirisinin temin edilememesi halinde nakliyyeyi yaptıran kişi veya kuruluş adına düzenlenen faturalar ve bu faturaları teyit eden taşımayı yaptıran müesseselerin düzenleyip tasdik edecekleri listeler

E- ULUSLAR ARASI TAŞIMACILIKTA MAHSUBEN KDV İADELERİNDE ARANAN BELGELER

KDV Kanununun 14. maddesi uyarınca vergiden istisna edilen uluslararası taşımacılık işlerinde uluslararası taşımacılığı tevsik eden belgeler kara taşımacılığında yukarıdaki bölümde açıklanmıştır. Bunun haricinde taşımanın türü ne olursa olsun, yüklenilip indirim konusu yapılamayan katma değer vergisinin mahsuben iade işlemlerinin gerçekleştirilmesi için aşağıdaki belgelerin ortak belgeler olarak vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

1- Mahsup talebine ilişkin mükellef dilekçesi

Mahsup talebinin geçerlilik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır. Ancak KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi dışında gerekli diğer belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, aksine talepte bulunuluncaya kadar, mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talebinde bulunduğu kabul edilir.

2- Uluslararası taşımacılık faturalarının fotokopileri veya onaylı listesi

İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin satış veya hizmet faturalarının fotokopilerinin veya bu faturalara ilişkin bilgileri içeren listelerin ilgili dönem KDV beyannamesine eklenmesi gerekir. İade doğmaması veya talep edilmesi halinde satış faturalarının fotokopilerinin veya listesinin KDV beyannamesine eklenmesine gerekmez.

Taşımacılık faturaları listesinin, alıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya satış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, alıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı alıcıya birden fazla sayıda düzenlenen belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet satışları bu listede tek kalemde gösterilebilir.

3- İndirilecek KDV listesi

İstisna kapsamındaki işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesinin ilgili dönem KDV beyannamesine eklenmesi gerekir. İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcı

nın adı, soyadı veya unvanı, bağılı olduğu veki dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değeri vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir.

4- İstisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo

Vergi dairesince istenilmesi halinde istisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablonun ibrazı gerekir. İstisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tabloda, istisna mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider amortismanına tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir.

5- Yabancı Taşımacılık Firmaları için Karşılıklılık Belgesi

Uluslararası taşımacılıkta KDV istisnası yabancı firmalar için karşılıklılık esasına dayalı olarak uygulanabilir. Yabancı taşımacılık firmalarının kendi ülkelerinde uluslararası taşımacılık yapan Türk fir-

malarına KDV veya benzeri dolaylı vergilerde istisna tanındığına dair, o ülke yetkili makamlarından veya Türkiye'deki diplomatik temsilciliğinden alacakları bir belgeyi KDV istisnası beyan ettikleri ilk defa istisna uygulanan KDV beyannamesine eklemeleri gerekmektedir. Her dönem beyannameye bu belgenin eklenmesine gerek yoktur.

Uluslararası taşımacılık KDV istisnası uygulamasında aranılan bu belgelerden alış ve satış faturalarının fotokopileri veya listesinin KDV iadesi doğmaması veya iade talep edilmemesi halinde beyannameye eklenmesi gerekmez. Ancak diğer belgelerin, iade doğsun doğmasın veya iade talep edilsin edilmesin, istisna uygulanan yani işlem bedelinin KDV matrahından indirilen döneme ait KDV beyannamesine eklenmesi gerekmektedir.

F- ULUSLAR ARASI TAŞIMACILIK YMM TASDİK RAPORLARINDA BULUNMASI GEREKEN BİLGİLER

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile katma değer vergisinden istisna edilen transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna göre iadesi veya mahsubunun yapılabilmesi için öncelikle istisna kapsamına giren taşıma işleminin yapıldığını belgeleyen kara manifestosunun, bunun düzenlenmediği hallerde TIR karnesinin, iki belgenin de düzenlenmediği konteyner taşımacılıkta, kara manifestosunda yer alan bilgileri de içerecek şekilde düzenlenen ve gümrük idarelerince de onaylanmış olan transit/aktarma beyannamesinin ve ekli yükleme listelerinin doğruluğu araştırılacak ve bu belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilecektir.

Taşımanın yapıldığı araç ve araçlara ait bilgilere (plakası, markası, yaşı, istiap haddi) taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka firmalara yaptırılması halinde, bu firmaların adı, adresi, vergi dairesi ve hesap numaraları ile araçlara ait diğer bilgilere yer verilecektir (plakası, markası, yaşı, istiap haddi vb.)

İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı belirlenecek, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.

İstisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yapılan giderlere ait fatura ve benzeri belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği gerçek nitelikte mal veya hizmet alımlarına konu olup olmadığı araştırılacaktır

Taşımanın başlangıç ve bitiş noktaları arasındaki uzaklık kilometre olarak belirtilecektir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen taşımacılık işlemlerini birlikte yapan yükümlülerde, istisna kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin yasal defterlerde gösterilip gösterilmediği kontrol edilecek, yüklenilen verginin ne kadarlık kısmının istisna kapsamındaki işlemlere ait olduğu belirtilecektir.

Yeminli Mali Müşavirlerin katma değer vergisi iadesi ve/veya mahsup incelemesi sonucunda düzenleyecekleri tasdik raporlarında, taşımacılık faaliyetlerinin gerçekleştirilmiş olduğunun tespit ve ispat edilmiş olmasının yanı sıra, YMM Tasdik Raporlarında yer verilmesi gereken diğer hususlara ayrıca yer verilecektir.

Rapor Sayısı : YMMM...../.....

...../...../.....

Rapor Ekleri :

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ
TASDİK RAPORU

Adı Soyadı :

Bağlı Olduğu Oda :

Büro Adresi :

İncelemeyi yapan

Yeminli Mali Müşavirin Vergi Dairesi :

Hesap No.su :

Telefon Numarası :

Günü :

Dayanak Sözleşmesinin Sayısı :

Adı :

İşi :

Mükellefin Adresi :

Vergi Dairesi :

Vergi No.su :

Telefon Numarası :

İncelemenin Dönemi :

SONUÇ :

DI22

RAPOR 1.1

I- Genel Bilgi

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

- Firmanın ticari unvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları.
- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax v.b.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.

- Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı.

- İşyerinin durumu, önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.

Mevcut en son tarihli bilanço Örneği.

- Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanını alıp almadıkları.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

II- Usul İncelemeleri

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtmadığı.

-Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.

-Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III- Hesap İncelemeleri

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

- İstisna kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi.

- İstisna kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.
- Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.
- İncelemenin-sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

IV — Sonuç:

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, ladesi ve/veya mahsubu gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

G- ULUSLAR ARASI TAŞIMACILIKTA YÜKLENİLEN KDV İNCELEMELERİ

Yeminli Mali Müşavirler tarafından düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporlarında Yüklenilen KDV incelemeleri bölümünde aşağıdaki hususlara yer verilmesi imkan dahilindedir.

1- Taşımanın Yapıldığı Araçlara İlişkin Bilgiler

Gerçekleştirilen uluslar arası taşımalarda kullanılan araçların kaç adedinin kiralık kaç adedinin şirketin öz malı olduğu, araçların plakaları, cinsleri, ve istiaab hadleri.

2- Taşımanın Yapıldığı Güzegahlar ve Taşımacılık Faturaları

Gerçekleştirilen uluslararası taşımalara ait faturalarda taşımanın yapıldığı güzergahlar ile bu taşımayı yapan aracın plakasının belirtilmesi, uluslararası taşımalara ilişkin faturalar ve bu faturalara ilişkin TIR karneleri ile dip koçanlarının noter tasdikli örneklerinin istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edildiğinin belirtilmesi.

Uluslararası taşımalara ilişkin faturaların tarihi, numarası, tutarı ile taşımanın yapıldığı güzergahları gösteren yurt dışı satış listelerinin aylar itibariyle rapora eklenmesi, bu listelerde her faturanın hangi tır karnesi ile ilgili olduğunun da tır karnesinin numarası işlenmek suretiyle belirtilmesi.

3- Kullanılan Tır Karneleri

Gerçekleştirilen uluslararası taşımalarda kullanılan TIR karneleri ile dip koçanlarının noter tasdikli örnekleri ile bu karnelere dayalı kesilen faturaların örneklerinin istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edildiğinin belirtilmesi,

Kullanılan tır karnelerinin uluslar arası taşımalara ait faturaların doğruluğunu teyit ettiği, aylar itibariyle düzenlenip rapora eklenen yurt dışı satışlar listesinde uluslar arası taşıma faturaları ile her faturanın ait olduğu tır karnesinin numarasının belirtilmiş bulunduğu,

4- Başka Firmalara ve Kendi Araçlarına Yaptırılan Uluslararası Taşımalar

5- Yurt İçi Taşımaların Tutarı

6- Yüklenen KDV Listesi

Uluslararası taşımacılık işi nedeniyle yüklenen KDV ni gösteren listelerin aylar itibariyle rapora eklenmesi, harcamaların nelerden oluştuğunun belirtilmesi, bu harcamalardan sürekli ve yüklü mik-

tarlarda alım yapılan firmalar nezdinde karşıt kontrol yapılarak bu faturaların gerçek mal ve hizmet karşılığı olduğunun tespiti.

Uluslararası taşımacılıkta giderler arasında; akaryakıt, yedek parça, araç bakım onarım, yağ malzemesi, lastik bedeli, boya malzemesi, yemek bedeli, konaklama giderleri, telefon giderleri, elektrik malzemesi, personel servis ücretleri, müşavirlik ücretleri, gümrükleme, acentalık ücretleri, bilgisayar yazılım giderleri, nakliye bedeli, işçilik giderleri, su bedelleri, büro kırtasiye giderleri, temizlik malzemesi, muhtelif giyim giderleri, reklam tanıtım giderleri, genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymet alımları sayılabilir

7- Toplam Hasılat İçin Yüklenilen KDV nin Yurt İçi – Yurt Dışı Hasılatı İstisna Edilen Kısımının Hesaplanması

8- İadesi İstenen KDV nin Dış Navlun Hasılatına Oranı

İadesi talep edilen KDV tutarının uluslar arası taşımacılık hasılatının genel vergi oranı (%18) ile çarpılması suretiyle bulunan tutarı aşmadığının belirtilmesi.

9- Akaryakıt Kullanım Analizi

Gerçekleşen uluslararası taşımacılıkta kullanılan çekicilerin kaç litrelik motorin depolarının bulunduğu, sarfedilen akaryakıt miktarları ve bunlara ait katma değer vergisi, yurt dışına yapılan seferleri gösteren listenin rapora eklenmesi, bu listelerde sefer sayıları, plaka numaraları, taşıma güzergahları ve kesilen fatura bilgilerinin yer alması, taşıtların km başına yakıt sarfiyatı dikkate alınmak suretiyle yüklenilen ve iadesi talep edilen akaryakıtta ait KDV nin analizi ve doğruluğunun teyit edilmesi.

10- Alış Faturalarına Ait Karşıt Kontrollerin Yapılması

İndirim ve iade listelerindeki faturaları düzenleyen firmalar nezdinde karşıt incelemelerin yapılarak bu faturaların gerçek mal ve hizmet karşılığında düzenlendiğinin saptanması.

H- VERGİ DAİRESİ UYGULAMA FORMU

Vergi Daireleri tarafından uluslararası taşımacılık YMM KDV Tasdik Raporları üzerine uyguladıkları veya uygulamaları muhtemel olan denetim noktalarına ilişkin hususlar aşağıdaki gibidir:

1-Mükellef sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma yönünden bakıldımı?

2-KDVİT Raporu Vedop ortamında Rapor kayıt defterine kaydedildi mi?

3-YMM sözleşmesi eklenmiş mi, konusu, kodu, dönemi, süre ve imzaları tamam mı?

4-Haddi aşan iadelerde "Tam Tasdik" sözleşmesi var mı, varsa rapora eklenmiş mi?

5-Firmanın Ticari Unvanı, Ticaret Sicili kaydı ve numarası ile işgal konusu yazılmış mı?

6-Sahip/ Ortakların adı, soyadı, iş, ikamet adresleri, hisse nispetleri, başka mükellefiyetleri ortak var mı?

7-İletişim araçlarının sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı yazılmış mı?

8-Ödenmiş sermaye tutarı yazılmış mı

9-Son bir yıl içinde kullandığı krediler banka şubeleri, miktarları hakkında bilgi verilmiş mi?

10-İş yerinin durumu, iş merkezi, şubeleri, depoları vb. bunların kira/ mülk olduğu belirtilmiş mi?

- 11-Aynı adreste başka firma olup olmadığı belirtilmiş mi?. Varsa gerekli araştırmalar yapıldı mı?
- 12-İadeye konu dönemden önceki ve sonraki 6 ay içerisinde çalıştırdığı işçi sayıları yazılmış mı?
- 13-Mevcut en son tarihli Bilanço ve Gelir Tablosu örnekleri eklenmiş mi?
- 14-Muhasebeden sorumlu olanların adları ve 3568 sayılı Kanuna göre unvan alıp almadıkları belirtilmiş mi?
- 15-İmza sirküleri ve ortaklara ait nüfus cüzdanı suretleri eklenmiş mi?
- 16-Bir önceki yıl iş hacmi hakkında bilgi verilmiş mi?
- 17-Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler var mı?
- 18-Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgeler usulüne uygun mu, gerçeği yansıtıyor mu?
- 19-Defter kayıtları kayıt nizamına , muhasebe ilkelerine uygun mu?
- 20-Beyanname süresinde ve mevzuata uygun olarak verilmiş mi?
- 21-İstisna tutarı 7. ve 33, 35, 37, 43. satırlara denk mi?
- 22-Şirketçe imzalı ve şerhli İndrilebilir KDV listesi (YMM tasdikli) 23. satıra denk mi?
- 23-Şirketçe imzalı ve şerhli Yüklenilen KDV listesi (YMM tasdikli) 29. satıra denk mi?
- 24-İadesi istenilen KDV tutarı istisna miktarının % 18' inden fazla mı?
- 25-önceki dönemden devreden KDV miktarının tutup tutmadığı araştırıldı mı?

- 26-Yüklenilen ve İndirilebilir KDV listeleri Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge yönünden tarandı mı?
- 27-Alış ve satışların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı belirtilmiş mi?
- 28-İnceleme safhalarına Raporda yer verilmiş mi?
- 29-Ödemelerin nasıl yapıldığına raporda yer verilmiş mi ve ekli tutanaklarda bu husus belirtilmiş mi?
- 30-İndirilebilir KDV listesinde yer alan alışların %80'ne tutanak düzenlenmiş mi?
- 31-En yüksek tutarlı alışlara ait 10 adet tutanak eklenmiş mi? Eklenmeyenler raporda belirtilmiş mi?
- 32-Tutanaklar Yönetmeliğin 10. maddesine göre düzenlenmiş mi? (Kimin nezdinde ve hangi işyerinde)
- 33-Ekli tutanaklarda alış faturalarındaki yüklenilen KDV ile Tahakkuk eden KDV bilgileri uyumlu mu?
- 34-İstisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiğini gösteren /kanıtlayan belgeler incelenmiş mi, doğru mu?
- 35-Tır Karneleri, Deniz Manifestoları vb. faturalarla uyumlu mu, gerekli (çıkış-giriş) bilgileri var mı?
- 36-Bu belgeler Tebliğlerde belirtilen belgeler mi, Rapora eklenmiş mi?
- 37-Eklenmemiş ise YMM, doğruluğunu belirterek sakladığını bildiriyor mu?
- 38-Firma C2 yetki belgesine haiz mi?
- 39-Taşıma araçları firmanın aktifinde kayıtlı mı?

40-Öz mal hasılat listesi düzenlenmiş mi? (Güzergah tır karne no, fatura tutarı, tarih vb)

41-Taşımanın yapıldığı araçlara ait bilgilere (Plakası, markası, istiap haddi, vb) yer verilmiş mi?

42-Taşıma başka firmalara (Tamamen / kısmen) yaptırıldı ise bu firmalarla ilgili bilgiler var mı?

43-Kiralık araç hasılat listesi düzenlenmiş mi? Güzergah tır karne no, fatura tutarı, tarih vb.

44-Taşımanın başlangıç ve bitiş noktaları km olarak belirtilmiş mi?

45-Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda;

a-İade / Mahsup edilmesi gereken verginin hesaplanmasıyla ilgili tüm hesaplamalar yapılmış mı?

b-Dönem KDV Beyannamesi bütün olarak incelenmiş, doğruluğu hususunda analitik inceleme yapılmış mı?

c-Rapor ekleri Tebliğlere uygun şekilde onaylanmış mı?

d-Rapor ekleri YMM tarafından tasdik edilmiş mi?

e-Mükelleflerin genel durumu ile GV / KV / KDV / Muhtasar Beyannameleri yönünden istisna konusu işlemin mevzuata uygunluğu ile işlemlerin gerçekliği vb. açısından dikkat çekici herhangi bir husus var mı?