

SİRKÜLER
Sayı: 2012/55

İstanbul, 09.03.2012
Ref: 4/55

Konu:

ULUSLARARASI TAŞIMACILIK İSTİSNASININ KAPSAMI İLE İSTİSNANIN TEVSİKİ VE İADE İÇİN İBRAZİ GEREKEN BELGELER HAKKINDA K.D.V SİRKÜLERİ YAYINLANMIŞTIR

06.03.2012 tarih ve 61 Seri No.lı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulamasına ilişkin sirkülerleri birleştirilen 60 K.D.V No.lı Sirkülerinin "3.4. Taşımacılık İstisnası" bölümü yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu sirkülerde uluslararası taşımacılık istisnasının kapsamı ile istisnanın **tevsiki** ve **iade** için ibrazı gereken belgelere yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Bu çerçevede ilgili sirkülerde yapılan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir.

Taşımacılık İstisnanın Kapsamı

K.D.V Kanunu'nun 14/1 maddesine göre, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. Söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 24/12/1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri K.D.V'den istisna edilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin 11, 24, 25, 33, 81 ve 91 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğlerinde açıklamalar yapılmıştır.

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

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

Taşımacılık İstisnasına İlişkin Tevsik Edilebilecek Zorunluluğu

Bilindiği üzere 1/1/2008 tarihinden itibaren tüm K.D.V mükellefleri e-beyanname kullanmak suretiyle işlemlerini beyan etmekte olup, beyannamede yüklenilen K.D.V gösterilip gösterilmediğine bakılmaksızın mükelleflerden **e-beyanname ekinde herhangi bir liste veya belge talep edilmemektedir**. Bu çerçevede mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtmadığı yönünde vergi dairesinde bir tereddüt oluşması halinde mükelleften işlemlerini

tevsik etmesi istenebilecektir. Buna göre, K.D.V beyannamesinde istisna olarak beyan edilen bir taşımacılık işinin istisna olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Dolayısıyla, istisna kapsamında beyan edilen uluslararası taşımacılık faaliyeti, tereddüt edilmesi halinde, taşıma işinin niteliğine göre **özet beyan veya özet beyana dayanak oluşturan belgelerle tevsik edilebilecektir.**

Taşımacılık İstisnası K.D.V İade Taleplerinde Tevsik Edici Belgeler

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

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

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

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

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

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

- Hava taşımalarda, aynı anlamda ve benzeri bilgileri kapsayan hava konşimentosu,
 - Kara nakliyatında taşıyıcılar tarafından konşimento yerine düzenlenen yük senedi (CMR),
 - Demiryolu ile yapılan taşımalarda ise benzeri bilgileri içeren CIM ve CIV belgeleri
- gibi uluslararası kabul görmüş taşıma belgelerinin kullanılacağı belirtilmiştir.

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

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

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

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

61 No.lı KDV Sirküleri

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

Transit Taşımacılık İstisnası

Tarih 06/03/2012
Sayı KDVK-61/2012-1
Kapsam
T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERĐİSİ SİRKÜLERİ/61

Konusu : Transit Taşımacılık İstisnası

Tarihi : 06 / 03 /2012

Sayı : KDVK-61/2012-1

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

"3.4. Taşımacılık İstisnası

3.4.1. İstisnanın Kapsamı

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

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

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

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

3.4.2. İstisnanın Tevsiki

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

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

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

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

3.4.3. İade

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

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

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

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

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

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

gibi uluslararası kabul görmüş taşıma belgelerinin kullanılacağı belirtilmiştir.

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

demiryolu taşımacılığında ise CIM ve CIV belgelerinden birisi de iade talebinde kullanılabilir.

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

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

Duyurulur.

Mehmet KİLCİ

Gelir İdaresi Başkanı