

HAVA MEYDANLARINDA HAVA TAŞIMA ARAÇLARI İÇİN YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI

Bu yazımızda; Hava Meydanlarında; Seyrüsefer ile ilgili olarak Meydan sınırları içinde Hava araçlarına verilen hizmetler ile bu araçlara yapılan yakıt ve kumanya teslimleri ele alınmış; katma değer vergisi uygulaması ve iade konusunda yaşananlar değerlendirilmiştir.

Bilindiği gibi; 3065 Sayılı KDV Kanunu 13-b bendi ile; Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler ile; aynı Kanunun 11-1/a bendi ile İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV istisnası kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan; 4458 Sayılı Gümrük Kanunu 176.Md ile; “Serbest dolaşımda bulunan yakıt ve yağlar ile kumanyaların Yurt dışı sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz taşıtları ile hava gemilerine verilmesi” ihracat hükmündedir ifadesi ile hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı şekilde; 07.10.2009 tarih, 23369 sayılı Mükerrer R.G de yayımlanan Gümrük yönetmeliğinin 416.maddesinde Dış seferde bulunan ya da dış sefere çıkacak olan deniz ve hava taşıtlarına yapılacak teslimlerden "ihracat" olarak bahsedilmektedir.

3065 Sayılı KDV Kanunu “İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler” bölümü Madde 12’de; “Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır” ifadesi yer almaktadır.

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

b) Teslim konusu mal T.C gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Ayrıca aynı bölümde; Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

İfadeleri de yer almaktadır.

26.04.2014-28893 R.G yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Uygulama Genel Tebliğinin II. B-2 İSTİSNALAR Bölümünde ;

“ Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır" ifadeleri yer almaktadır.

Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin;

-- Liman ve hava meydanlarında,

-- Deniz ve hava taşıma araçları için, yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla hava meydanlarında yapılmayan hizmetler; hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; hava meydanlarında yapılmakla birlikte hava taşıma araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

İstisna kapsamına, hava meydanlarında yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dâhil olmak üzere, hava taşıma araçları için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir.

Hava meydanlarında verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna, tek aşamalıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen ve fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait Kdv beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 305 kod numaralı “Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler” satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır.

Hava meydanlarında yapılan hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

Buraya kadar ele aldığımız hususlar; KDV Kanunu 13-b maddesi kapsamında Hava aracına verilen her türlü hizmeti kapsayan faaliyetler ile ilgili olarak, fatura kesilen müşteriye KDV uygulanmayacağı ve bu meyanda yüklenilen KDV nin iade alınacağı hususları ortaya koyan konulardır. Bu konuda önemli bir problem yoktur. Uygulamalar devam etmektedir.

Ancak, yazımızın takip eden bölümlerinde 4458 sayılı Gümrük Kanunu gereği uçaklara yapılan kumanya teslimlerinin ihracat olarak kabul edildiği ve bu hükmün KDV Kanunundaki ihracat tanımı ile çakıştığı yönünde görüşlerden bahisle, Bu konudaki KDV iade uygulamalarında yaşanan zorlukların ortaya konulması amaçlanmaktadır.

KDV Uygulama Genel Tebliği II-A İSTİSNALAR 1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyanı bölümünde;

“Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde vergiden istisnadır” ifadeleri yer almaktadır.

Aynı bölümün devam eden bentlerinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir;

a) Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV’den istisnadır.

b) Uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklar ise "yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi" niteliği taşıdığından bu araçlara yapılan söz konusu teslimler ihracat istisnası kapsamına girer.

c) Yukarıda açıklanan ve istisna kapsamına giren teslimlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından yapılması istisnanın uygulanmasına engel değildir.

ç) Söz konusu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmesi gerektiği tabiidir.

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin “kapanma tarihi”ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 24/07/2013 tarihli 2013/28 sayılı Genelgesinde “4458 sayılı Gümrük Kanununun 176.maddesinin ikinci fıkrası ve Gümrük Yönetmeliğinin 418 inci maddesine göre, kumanyaların hava gemilerine verilmesi ihracat hükmündedir. Bu Genelge kapsamında yapılacak teslimlerde; hava taşıtının personeli ve yolcularının yolculuk sırasında tüketimi için verilecek olan yiyecekler, alkollü ya da alkolsüz içecekler, sigara, kişisel tüketim ve temizlik malzemeleri kumanya olarak değerlendirilecektir” ifadelerine yer verilmiştir.

Bu Genelge kapsamında; belirtilen ürünlerin hava taşıtlarına, ihracat hükmünde teslim edilmesinde sevk irsaliyesi veya teslim fişi/teslim makbuzu düzenlenecek; teslim eden ve teslim alan taraflarca imzalanması gereken söz konusu belge üzerinde gümrük idareleri tarafından herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Bir gün içerisinde yapılan teslimler teslim eden firma tarafından bu Genelge'nin Ek'inde yer alan Deniz ve Hava Taşıtlarına İhracat Hükmünde Yapılan Eşya Teslim Listesi'ne kaydedilecek ve takip eden ikinci iş gününün

mesai saati bitiminden önce teslimin yapıldığı mahaldeki gümrük idaresine teslim edilecektir.

Teslim edilen listeler; idarede bu amaçla açılacak deftere her yılbaşından itibaren müteselsil numara alarak ve tarih verilerek kaydedilecektir. Sevk irsaliyeleri veya teslim fişleri/makbuzları anılan listeye eklenmeyecek; ancak ilgili firma tarafından gümrük idaresinin talebi halinde sunulmak üzere mevzuatta belirlenen süreler dahilinde firma tarafından muhafaza edilecektir.

Bu Genelge kapsamında teslim edilen eşyaya ilişkin tamamlayıcı beyan, en geç teslimin yapıldığı ayı takip eden ayın ilk 7 (yedi) iş günü içinde yapılacaktır.

Teslime ilişkin olarak bilgisayar sisteminde yapılacak tamamlayıcı beyana ait gümrük beyannamesinin gümrük idaresince teslim alınmasından sonra ilgili muayene memuru ya da beyanın kontrolü ile görevlendirilen memur tarafından beyannameye ilişkin ticari fatura ile teslim edilen eşyanın Deniz ve Hava Taşıtlarına İhracat Hükmünde Yapılan Eşya Teslim Listelerinde kayıtlı eşya ile uygun olup olmadığı kontrol edilecek ve beyanname üzerinde işlemleri tamamlanacaktır.

Tamamlayıcı beyanda bulunulurken, bu Genelge kapsamında kendisine eşya teslim edilen ve adına fatura düzenlenen her bir alıcı için bir ihracat beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Bu tespitler ışığında; KDV Kanunu 13-b kapsamında yapılan hizmetlerde KDV uygulanmamakta, iade taleplerinde de Gümrük beyannamesi aranmaması sonucu işlemlerin kolaylıkla yapılarak gerekli liste ve belgeler ile iade talebinin yapıldığı görülmektedir.

Ancak; Uçaklara yapılan yakıt ve kumanya teslimlerinde farklı bir uygulama ile karşılaşılmaktadır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu 176.md ile; “Serbest dolaşımda bulunan yakıt ve yağlar ile kumanyaların Yurt dışı sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz taşıtları ile hava gemilerine verilmesi” ihracat hükmündedir ifadesi ile bu işlemler KDV Kanunu 11-1-a bendi ile İhracat teslimi uygulamasına dahil edilmektedir.

Tamamlayıcı beyan sistemi ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 2013/28 sayılı Genelgesinde açıklamalar çerçevesinde yapılan yakıt ve kumanya teslimleri Gümrük Beyannamesine bağlanmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında; bazı görüşlere göre tüm uygulama mevzuata uygun kabul edilse de; başta Hava limanlarında kurulu tesislerde üretim ve teslim hizmeti yapan ikram (catering) firmaları tarafından uygulamada zorluklar olduğu ifade edilmektedir.

Sonuç olarak aşağıdaki tespitlerden dolayı; mevzuatta daha kolay bir uygulamanın getirilmesi konusunda bir çalışma yapılması ihtiyaç gibi görünmektedir.

Çözüm arayışları içinde 4458 sayılı Gümrük Kanununun 176.maddesinin kumanya teslimlerini ihracat kabul etmesinin; 3065 sayılı KDV Kanununun 11-1-a

bendi kapsamındaki ihracat tanımına uymadığı, kumanya ve malzeme teslimlerinin kanununun 13/b maddesinin daha uygun olduğu şeklindeki görüş Platformda belirtilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun yakıt ve kumanya teslimlerinin ihracat sayılacağı tanımı; 3065 sayılı KDV kanununun 12.maddesindeki ihracat tanımı ile çelişmektedir.

Söz konusu yurt dışı sefer yapan uçaklara yapılan yakıt ve kumanya teslimlerinin; Gümrük kanununda yapılacak bir değişiklik ile; KDV Kanunu 13/b kapsamında seyrüsefere ilişkin hizmetler kapsamına dâhil edilerek gümrük beyannamesine bağlanmadan KDV iade prosedürüne tabi tutulmasının daha uygun ve kolay olacağı hususundaki görüşler mevcuttur

Yazı kapsamında çözüm aranan sorunun KDV kanununun 13/b maddesinin bu günkü haliyle bu maddenin sadece “hizmeti” kapsamı nedeniyle mal teslimini içeren kumanya ve malzeme teslimleri kavramını kapsamadığı ve bu nedenle kullanılması mümkün görülmemiştir.

Hava limanlarında yurt dışına sefer yapan uçaklara yapılan KDV'siz yakıt kumanya ve malzeme teslimlerinde; yüklenen KDV lerin iade alınmasında zorluklar yaşanmaktadır.

Bir ay boyunca; Günlük her bir uçak yüklemesi; bir fatura olmak üzere yapılan teslimlerin önce günlük icmalleri ve takip eden ayın başında tamamlayıcı beyan prosedürü ile her firma için ayrı olmak üzere çok sayıda Gümrük Beyannamesine bağlanması ve Gümrük idaresi ile bu süreci tamamlamak büyük zorluklar ortaya çıkarmaktadır.

Platformda yapılan görüşmeler sonucunda, 2013/28 sayılı ve 24/07/2013 tarihli Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesinde yer alan “Tamamlayıcı Beyan Sistemi”nin soruna neden olduğu, bu genelgede zorunlu tutulan tamamlayıcı beyanın daha önceki iade sisteminde yer almamış olduğu, sorunun çözümü için bu beyan şeklinin kaldırılabilmesi veya ilgili ayda yapılan tüm teslimlerin tek bir beyanda birleştirilebileceği, bu yöntemlerden birinin tercih edilmesinin sorunu ortadan kaldırmada yararlı olacağı, esasen Tamamlayıcı Beyan Sistemi olmadan yaklaşık 25 yıl KDV iade uygulamasının önemli bir sorun yaşanmadan devam etmiş olduğu görüşüne varılmıştır.

Esasında KDV Kanununun ilk yürürlüğe girişinden bu yana 13/b ve 11-1/a maddeleri yürürlükte olup. KDV iade sistemi de buna göre çalışmaktadır.