

## **KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE KARAR VERİLEMEYEN KONULAR**

### **GİRİŞ**

Bilindiği gibi 5035 sayılı Kanun<sup>1</sup> ile vergi kanunlarında çeşitli değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişikliklerden bir tanesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (b) bendinde düzenlenmiş olan, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmet istisnasının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesine taşınmasıdır. Bu değişiklik ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere tanınan istisna, tam istisna niteliğini kaybetmiş ve kısmi istisna niteliğini kazanmıştır. Daha sonra, 5228 sayılı Kanun<sup>2</sup> ile yapılan değişiklik ile bu istisna, bu kez, kısmi istisna kapsamından çıkarılmış ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenerek yeniden tam istisna kapsamına dahil edilmiştir.

Diğer taraftan, 5035 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine fıkra eklenerek, yurt içi teslimleri ve ifaları kısmi istisna kapsamına giren mal ve hizmetlerin ihracında 32'nci madde hükmünün uygulanmayacağı, yani kısmi istisna kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifaları için yüklenen vergilerin telafi edilemeyen kısımlarının mükelleflere iade edilemeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun ile yapılan bir diğer düzenleme ile Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 20'nci maddenin 2 numaralı bendinde; 5035 sayılı Kanun'un yayım tarihine kadar gerçekleşen ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yüklenen vergilerin iade edilebileceği belirtilmiştir. Daha sonra, 5228 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile bu kez, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılarak kısmi istisna kapsamına giren mal teslimi ya da hizmet ifalarının ihracı halinde bu teslim ya da ifalara ilişkin yüklenen vergilerin mükelleflere iade edilebileceği belirtilmiştir.

Biz bu yazıda, son 8 aylık dönem içerisinde aynı konulara ilişkin olarak yapılan bu farklı düzenlemeleri, düzenlemelerin yürürlük tarihlerini de göz önünde bulundurarak, analiz etmeye çalışacağız.

### **I. DENİZ VE HAVA TAŞIMA ARAÇLARI İÇİN LİMAN VE HAVA MEYDANLARINDA YAPILAN HİZMETLERE TANINAN İSTİSNA**

Bu istisnaya ilişkin olarak son 8 aylık dönem içerisinde yapılan değişikliklerin analizine geçmeden önce istisnanın kapsamını kısaca özetlemekte yarar bulunmaktadır. Aslında, bu istisna, kanun metninden de anlaşılacağı üzere, sadece **deniz ve hava taşıma araçları için** liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkindir. Ancak, kanaatimizce kanun metnine aykırı olmasına rağmen 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği<sup>3</sup> ile konuya ilişkin çeşitli açıklamalar yapılmış ve istisnanın kapsamı genişletilmiştir. Söz konusu tebliğ ile istisna kapsamına, **yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere**, araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmetin girdiği ve bu

<sup>1</sup> 5035 sayılı Kanun, 02.01.2004 tarih ve mükerrer 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 5228 sayılı Kanun, 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hizmetlerin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından da ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmadığı belirtilmiştir. Bu açıklama, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler öncesinde yapılmış ancak, 9 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri<sup>4</sup> ile de aynı açıklamaların 5035 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrasında da geçerli olduğu belirtilmiştir.

Kanaatimizce, kanuna aykırı olarak, 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan bu düzenleme 88 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile daha da ileri götürülmüş ve aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

*“87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B) bölümü ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/b maddesindeki istisna hükmünün yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere araçların seyrüseferine ilişkin olarak yapılan her türlü hizmet için geçerli olacağı belirtilmiştir.*

*Bu nedenle, daha önce yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler için istisna uygulanmayacağı gerekçesiyle yapılan her türlü tarhiyata ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilaftan vazgeçilmesi, yaratılmış ihtilaflarla ilgili olarak Bakanlığımız veya vergi daireleri aleyhine verilmiş yargı kararı bulunması halinde bu kararların bir üst mercide dava konusu yapılmaması uygun görülmüştür.”*

Deniz ve hava taşıma araçları için tanınan bu istisnanın kapsamına ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelere yönelik eleştirilerimizden sonra bu istisnanın son 8 aylık dönemdeki değişimine geri dönelim.

5035 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlemeler yapıncaya kadar bu istisna Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (b) bendinde yer düzenlenmekteydi.

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde, istisna edilmiş işlemlerde indirim müessesesi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş olan işlemlere ilişkin yüklenilen verginin, hesaplanan vergiden indirilmesi suretiyle, telafi edilemeyen kısmının mükelleflere iade edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15'inci maddelerinde düzenlenen istisnalar tam istisna niteliğindedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde düzenlenen ithalat istisnası ile 17'nci maddesinde düzenlenen diğer istisnalar ise kısmi istisna kapsamına girmektedir ve bu istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin telafi edilemeyen kısımları mükelleflere iade edilememektedir.

Bu istisna, 5035 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 02.01.2004 tarihine kadar tam istisna niteliğindedir. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki hizmetleri ifa eden mükellefler, bu hizmet ifalarına ilişkin olarak yüklenip indiremedikleri katma değer vergilerinin iadesini talep edebilmekteydiler.

Ancak, 5035 sayılı Kanun ile bu istisna 02.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (b) bendinden çıkarılmış ve aynı Kanun'un 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (1) bendine taşınmıştır. Bu değişiklik ile

<sup>4</sup> 9 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde hangi hizmetlerin istisna kapsamına girdiği, hangi hizmetlerin ise vergiye tabi olduğu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İstisna, tam istisna niteliği kaybetmiş ve kısmi istisna niteliğine bürünmüştür. Böylece 02.01.2004 tarihinden sonra bu istisna kapsamında hizmet ifa eden mükelleflerin yüklenip indirim konusu yapamadıkları katma değer vergilerini iade olarak talep etmeleri önlenmiştir.

İstisnaya ilgili olarak yapılan düzenlemeler burada sonuçlanmamış, 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden vazgeçilmiştir. İstisna, 5228 sayılı Kanun ile 01.08.2004 tarihinden itibaren tekrar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (b) bendine taşınmıştır. Böylece, istisna, kısmi istisnalar kapsamında çıkarılmış ve yeniden tam istisna niteliğine büründürülmüştür. Bunun doğal sonucu olarak istisna kapsamında hizmet ifasında bulunan mükelleflerin yüklenip indirim konusu yapamadıkları katma değer vergilerini iade alabilmeleri hakkı doğmuştur.

Yukarıda yapılan açıklamaları, düzenlemelerin yürürlük tarihlerini dikkate alarak özetlememiz gerekirse;

**5035 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin yürürlüğe giriş tarihi olan 02.01.2004 tarihine kadar;** söz konusu istisna kapsamında hizmet ifa eden mükelleflerin, bu hizmetlerine ilişkin olarak yükledikleri ancak indirim yolu ile telafi edemedikleri katma değer vergisini iade olarak talep etmeleri mümkündür.

**5035 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin yürürlüğe giriş tarihi olan 02.01.2004 tarihinden 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 01.08.2004 tarihine kadar;** söz konusu istisna kapsamında hizmet ifa eden mükelleflerin, bu hizmetlerine ilişkin olarak yükledikleri ancak indirim yolu ile telafi edemedikleri katma değer vergisini iade olarak talep etmeleri mümkün değildir. Bu durum ise bu dönemde söz konusu istisna kapsamına giren işlemleri yapan mükellefler için haksız rekabet ortamı oluşturmaktadır.

**5228 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih olan 01.08.2004 tarihinden sonra;** söz konusu istisna kapsamında hizmet ifa eden mükelleflerin, bu hizmetlerine ilişkin olarak yükledikleri ancak indirim yolu ile telafi edemedikleri katma değer vergisini iade olarak talep etmeleri mümkündür.

Gerek 5035 sayılı gerekse 5228 sayılı Kanun gerekçelerinde yapılan bu değişikliğin nedeni açıklanmamıştır. Biz de aynı konuda bu kadar kısa bir süre içerisinde değişiklik yapılarak eski düzenlemeye geri dönülmesine anlam verememekteyiz!

## **II. HEM TAM İSTİSNA HEM DE KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLERE İLİŞKİN OLARAK YÜKLENİLEN VERGİLERİN İADESİ**

Katma değer vergisi uygulamasının uzun dönemlerden beri tartışılacağı konularından bir tanesi de hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin iade edilip edilemeyeceği ile ilgilidir. Örneğin, külçe altın ihracatı yapan bir mükellefin bu ihracat nedeni ile yüklenip indirim konusu yapamadığı katma değer vergisini iade olarak talep edip edemeyeceği tartışılmaktaydı. Çünkü, külçe altın teslimi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (g) bendine göre kısmi istisna kapsamındaydı. Aynı zamanda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde belirlenen şartlara uygun olarak gerçekleştirilen yurt dışı teslimleri, aynı Kanun'un 11'nci maddesine göre ihracat teslimiydi ve tam istisna kapsamındaydı.

Bu konunun 5035 sayılı Kanun ile açıklığa kavuşturulduğu düşünölmekte iken idare, 5228 sayılı Kanun ile 5035 sayılı Kanunla verdiği kararından vazgeçmiştir.

Konu ile ilgili olarak 5035 sayılı Kanun ile yapılan iki farklı düzenleme dikkatimizi çekmektedir. Bunlardan birincisi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine eklenen ikinci fıkradır. 5035 sayılı Kanunla, 02.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine eklenen ikinci fıkra hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

*“Şu kadar ki, yurt içi teslimleri ve ifaları kısmi istisna kapsamına giren mal ve hizmetlerin ihracında bu madde hükmü uygulanmaz.”*

Yapılan bu düzenleme ile idare uzun süredir tartışılan bir konuyu açıklığa kavuşturmuş ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin iade edilmeyeceğini kabul etmiştir. Ancak, aşağıda açıklayacağımız üzere, 5228 sayılı Kanun ile idare bu fikrinden vazgeçmiştir.

5035 sayılı Kanun ile konuya ilişkin olarak yapılan ikinci düzenleme, Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 20'nci maddenin 2 numaralı bendi ile yapılmıştır. Söz konusu bent hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

*“2. Bu kanunun yayımı tarihine kadar gerçekleşen ve hem tam istisna hem kısmi istisna kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergiler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine göre iade edilir.”*

Göröldüğü gibi, 5035 sayılı Kanun ile idare ikili bir ayrıma giderek konuyu çözüme kavuşturmak istemiştir. Geçici 20'nci madde hükmüyle; 02.01.2004 tarihine kadar gerçekleşen ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin iade edilebileceği belirtilmiş, 32'nci maddenin ikinci fıkrası hükmüyle de 02.01.2004 tarihinden sonra gerçekleşen ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin iade edilemeyeceği ifade edilmiştir.

Ancak, kanun koyucu, 5228 sayılı Kanun ile bu fikrinden vazgeçmiştir. 5228 sayılı Kanunla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin ikinci fıkrası, 01.08.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece kanun koyucu, 01.08.2004 tarihinden sonra gerçekleşen ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin iade edilebileceğini benimsemiştir. Yani, geçici 20'nci madde ile yapılan düzenleme 01.08.2004 tarihinden itibaren yapılan bu nitelikteki işlemler için de benimsenmiştir.

5228 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici maddelerinde bu konuya ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, 02.01.2004 tarihi ile 01.08.2004 tarihi arasında hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemleri gerçekleştiren mükellefler cezalandırılmıştır.

Hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin iade edilip edilmeyeceği konusunda son 8 aylık dönem içinde yapılan ve yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan düzenlemeler, yürürlük tarihleri de dikkate alınarak, şu şekilde özetlenebilir.

**02.01.2004 tarihine kadar gerçekleştirilen;** ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, 5035 sayılı Kanunla, Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 20'nci maddenin 2 numaralı bendi gereğince, bu işlemleri gerçekleştiren mükelleflere iade edilebilecektir.

**02.01.2004 tarihi ile 01.08.2004 tarihi arasında gerçekleştirilen;** ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, 5035 sayılı Kanunla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine eklenen ikinci fıkra hükmü gereğince, bu işlemleri gerçekleştiren mükelleflere iade edilemeyecektir.

**01.08.2004 tarihinden sonra gerçekleştirilen;** ve hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, 5228 sayılı Kanunla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin ikinci fıkra hükmünün yürürlükten kaldırılmasının sonucu olarak, bu işlemleri gerçekleştiren mükelleflere iade edilebilecektir.

## **SONUÇ**

Yukarıda, son sekiz aylık dönem içerisinde, aynı konulara yönelik olarak yapılan düzenlemeleri, bu düzenlemelerin yürürlük tarihlerini de dikkate alarak, açıkladık.

Bunlardan birincisi, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere tanınan istisnanın, tam istisna mı? yok sa kısmi istisna mı? olduğuna ilişkindir. İdare, şu an için kararını tam istisnadan yana kullanmıştır, önümüzdeki süreçte istisnanın ne şekilde işleyeceğini bekleyip görmemiz gerekmektedir.

İdarenin karar veremediği ikinci konu ise, hem tam istisna hem de kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin iade edilip edilemeyeceğine ilişkindir. İdare, şu an için kararını iadenin yapılabileceği şeklinde kullanmıştır.

Vergi kanunlarının çok karmaşık olduğunu savunan ve bu kanunlarda çok sık değişiklik yapıldığını ileri süren bir mükellef yapısına sahip olan ülkemizde, en azından aynı konular için çok kısa süreçlerde fazla değişiklik yapılmaması hem mükelleflerin vergiye daha kolay uyumunu sağlayacak hem de uygulayıcıları çeşitli sıkıntılardan kurtaracaktır. Ayrıca önlerini daha net olarak görecek olan mükellefler ticari faaliyetlerinde daha sağlıklı kararlar verebileceklerdir.

**Emre KARTALOĞLU**  
**Gelirler Kontrolörü**