

KATMA DEĞER VERGİSİNDE PANAYIR VE FUAR İSTİSNASI DOLAYISIYLA İADE EDİLECEK KDV’NİN KARŞILIKLI OLMA ŞARTI, UYGULAMA USUL VE ESASLARI

● Ali GÜL*

1.GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-b maddesine 4731 sayılı Kanunun 50/A maddesiyle eklenen fıkra ile Türkiye’de ikametgahı, iş-yeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile, **fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisinin**, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilebileceği, hükme bağlanmış ve iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Aynı kanununun 14’üncü maddesinde de, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu, bu istisnanın, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınacağı hükme bağlanmıştır. İadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

* Vergi Denetmeni

Maliye Bakanlığı, tanınan bu yetkiye istinaden 90 Seri No'lu KDV Genel Tebliğini yayımlayarak uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Ancak, söz konusu tebliğde karşılıklı olma durumunun nasıl ortaya konacağı hükme bağlanmamıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün ilgili yazısı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yayınladığı muktezada bu konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Bu yazımızda, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile, **fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi iadelerinin** yerine getirilmesinde karşılıklı olma durumu, ilgili kanun ve tebliğ hükümleri ile yayımlanan muktezalar çerçevesinde anlatılmaya çalışılacaktır.

2. KONUYLA İLGİLİ YASAL MEVZUAT:

2.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-b maddesinde (4731 sayılı Kanunun 50/A maddesiyle eklenen fıkra); *“Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir”* hükmü, aynı kanununun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; *“Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır”* hükmü, 2'nci fıkrasında; *“Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır”* hükmü yer almaktadır.

2.2. 90 Seri No'lu KDV Genel Tebliği İle Yapılan Düzenlemeler :

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-b maddesinin uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmek üzere 90 Seri No'lu KDV Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Tebliğde uygulamaya ilişkin usul ve esaslarla ilgili olarak aşağıdaki hükümler yer almaktadır.

1. Bu uygulamadan yararlanacakların Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve Türkiye'de katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekmektedir.

2. Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari miktarı, katma değer vergisi hariç, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı kadar olacaktır. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilecektir.

3. Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise, mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekmektedir.

4. Bu uygulamadan yararlanacakların kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu belge, ilgilinin ad ve soyadını/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde bağlı bulunduğu vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek şekilde düzenlenmiş olacaktır.

5. Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilecektir.

6. Bu işlemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibariyle iade talep edilebilecektir. İade, nakden veya banka havalesi ile yapılabilecektir.

7. Söz konusu taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekmektedir.

8. İade hakkı sahibi, taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma veya fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi ve kuruluşlardır.

9. İade Talebinde Aranılacak Belgeler;

İade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir.

-Bu Tebliğe ekli "iade talep formu",

-İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "Vekaletname" belgesi,

-Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,

-Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek bulunmamaktadır.)

-Yapılan harcamalara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri,

Yabancı taşımacılık faaliyetinde bulunanlar bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadırlar.

-Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanınin veya transit beyannamesinin onaylı örneği,

-Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

10. İadenin Yapılması;

-1 milyar lirayı aşmayan nakden iade talepleri, bu Tebliğin (9) uncu bölümünde sayılan belgelerin ibraz edilmesi halinde, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

-İade edilecek tutarın, Bakanlığımızca belirlenen tutarı aşması durumunda, buna ilişkin iade talepleri, vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Aşağıda belirtilen türde teminat gösterilmesi halinde inceleme raporu beklenilmeden de iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındının bir örneği eklenecektir.

Teminat, 6183 sayılı Kanununun 10'uncu maddesinde sayılan teminat türlerinden banka teminat mektubu olmalıdır. Bu teminat mektubunun, paraya çevrilmesi konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.

3. KARŞILIKLI OLMA HÜKMÜ AÇISINDAN DURUM :

KDV Kanununun 11/1-b fıkrasında, 14'üncü maddenin 2'nci fıkrasında ve 90 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde söz konusu işlemler nedeniyle ödenen Katma Değer Vergisi'nin iadesinin karşılıklı olmak kaydıyla yerine getirileceği hükmü yer almakta, ancak bu durumun nasıl ortaya konacağı ve belgendirileceğine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

Konu ile ilgili olarak idarelerce verilmiş görüşler bulunmaktadır.

3.1. Maliye Bakanlığı'nın Görüşü

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14'üncü maddesindeki karşılıklı olma şartına ilişkin olarak; iade talebinde bulunan yabancı şirketlerin istisnanın karşılıklı uygulandığını belgelendirmeleri gerektiği görüşündedir.

Maliye Bakanlığı'nın 28.12.2001 tarih ve GEL.0.53/5314-285-069673 sayılı ile, İstanbul Defterdarlığı'na gönderdiği yazı aşağıdaki gibidir.

“Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14/1'inci maddesinde; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye istinaden çıkarılan 28.12.1984 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 katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun sözü edilen 14'üncü maddesinin 2'nci bendin de ise, bu istisnanın ikametgahı, kanuni merkez ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla tanınacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle, iade talebinde bulunan yabancı hava yolları şirketlerinin; kendi ülkelerinde Türkiye'de mukim firmaların yaptığı uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde katma değer veya benzeri dolaylı vergiler uygulanmadığı yolunda yetkili makamlardan veya elçiliklerden alacakları bir belgeyi ve bu belgenin noter onaylı tercümesini bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmeleri halinde, iade taleplerinin bu konudaki usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüştür.”

3.2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının Görüşü

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.12.2004 tarih ve KDV.MUK. B.07.4.DEF. 0.34.32.18.8152 sayılı muktezası aşağıdaki gibidir.

“..... LTD.ŞTİ.

İlgi dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinin 1 no.lu fıkrasının (b) bendine 4731 sayılı kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra uyarınca Türkiye'de yerleşik şirketlerin yurt dışından KDV iadesi almasında, yine aynı şekilde yabancı şirketlerin bu tebliğ şartlarına uygun olmak kaydı ile Türkiye'den KDV iadesi almalarında bir sakınca olmadığına ilişkin tarafımızdan görüş talep edilmektedir.

4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle, 30/12/2001 tarihinden geçerli olmak üzere 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-b bendine eklenen fıkra ile;

"Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

Maliye Bakanlığı iadedden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir." hükmü getirilmiştir.

Kanunu'nun 32. maddesi ile Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen katma değer vergisinin iade edileceği hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili, 06/11/2003 tarih ve 25281 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 90 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'inde söz konusu madde uyarınca satın alınan mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin, karşılıklı olmak kaydıyla iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Benzer bir konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan tarih, sayılı yazıda;

"Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14/1 nci maddesinde; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye istinaden çıkarılan 28.12.1984 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 katma değere vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun sözü edilen 14 ncü maddesinin 2 nci bendinde ise, bu istisnanın ikametgahı, kanuni merkez ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak kaydıyla tanınacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle, iade talebinde bulunan yabancı hava yolları şirketlerinin; kendi ülkelerinde Türkiye'de mukim firmaların yaptığı uluslar arası taşımacılık faaliyetlerinde katma değer veya benzeri dolaylı vergiler uygulanmadığı yolunda yetkili makamlardan veya elçiliklerden alacakları bir belgeyi ve bu belgenin noter onaylı tercümesini bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri halinde, iade taleplerinin bu konuda usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüştür."denilmektedir.

Buna göre; iade talebinde bulunan yabancı firmaların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak, satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla yüklendikleri vergilerin iadesi, kendi ülkelerinde Türkiye'de mukim firmaların yaptığı taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi ve dolaylı vergilerin iade ediliyor olması halinde yetkili makamlardan veya elçiliklerden alacakları bir belgeyi ve bu belgenin noter onaylı tercümesini bağlı buldukları vergi daire-

sine ibraz etmeleri halinde konuyla ilgili kanun maddesi ve söz konusu maddeye istinaden yayımlanan 90 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Kanun metninde ve ilgili Genel Tebliğde, KDV iadesinin “karşılıklı olmak kaydıyla” yapılacağı konusunda ayrıntılı bir düzenleme yapılmamıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün ilgili yazısı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın vermiş olduğu muktezadan anlaşılacağı üzere; Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile, fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisinin, kendi ülkelerinde Türkiye’de mukim firmaların yaptığı uluslar arası taşımacılık faaliyetlerinde katma değer veya benzeri dolaylı vergiler uygulanmadığı yolunda yetkili makamlardan veya elçiliklerden alacakları bir belgeyi ve bu belgenin noter onaylı tercümesini bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmeleri halinde, iadesi gerçekleştirilebilecektir.

Dolayısıyla, söz konusu faaliyetlere ilişkin KDV’nin iadesinde karşılıklı olma durumuna ilişkin hususun ortaya konulması ve belgelendirilmesi iadeyi talep eden kişi veya kurumların yükümlülüğündedir.

4. SONUÇ :

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11’inci ve 14’üncü maddelerinde gerçekleştirilecek Katma Değer Vergisi iadelerinin karşılıklı olmak şartıyla yerine getirileceği hükmü yer almaktadır. Hem KDV Kanununda hem de uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik yayımlanan 90 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, karşılıklı olma durumunun nasıl ortaya konulması gerektiğiyle ilgili bir düzenleme yapılmamıştır.

Her ne kadar söz konusu iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için iade talebinde bulunan yabancı firmaların, kendi ülkelerinde; Türkiye’de mu-

kim firmalara da benzeri bir uygulamanın yapıldığına ilişkin yetkili makamlardan veya elçiliklerden alacakları bir belgeyi ve bu belgenin noter onaylı tercümesini bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmeleri gerektiği Maliye Bakanlığı ilgili yazısında ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu muktezada yer alsa da, konuya ilişkin Maliye Bakanlığının bir düzenleme yapmasının uygun olacağı görüşünderiz.

KAYNAKÇA

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (15.12.2004) **KDV.MUK. B.07.4. DEF. 0.34.32.18.8152 sayılı muktezası.** İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (28.12.2001). **GEL.0.53/5314-285-069673 sayılı yazısı.** Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü

Maliye Bakanlığı (06.11.2003) **90 seri no.lu KDVK Genel Tebliği.** Ankara: Resmi Gazete (25281 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984), **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.** Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)