

Yurtdışında yerleşik müşteriye yat satışında KDV ve KVK istisnası ile e-arşiv fatura iptali

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	93996897-130-227260
Tarih	09.11.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 93996897-130-227260

09.11.2022

Konu : Yurtdışında yerleşik müşteriye yat satışında KDV ve KVK istisnası ile e-arşiv fatura iptali

İlgi

:

...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, deniz ve kıyı sularında yat işletmeciliği faaliyeti ile iştigal ettiğinizi, 2002 yılında inşa ettiğiniz ve şirketinize ait Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) kayıtlı yatınızı Yunanistan'da yerleşik ... firmasına sattığınızı belirterek, bu satışın KDV ve kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı, eksik düzenlenen e-Arşiv faturanın iptal edilerek yeniden düzenlenmesinin mümkün olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun "*Tanımlar*" başlıklı 2 nci maddesinde,

"Bu Kanunda geçen;

a) Gemi: Kabotaj ve/veya kabotaj harici sularda ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri ile özel maksatlı ve özel yapılı gemileri,

b) Yat: Yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı otuzaltıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonilato belgelerinde "Ticari Yat" olarak belirtilen deniz araçlarını,

...

ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Mali hükümler" başlıklı 12 nci maddesinde ise, bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna" başlıklı bölümünde,

"5.12.1.1. Yasal düzenleme ve istisnanın kapsamı

...

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca, 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; "Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır." hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu kapsamda, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27/1/2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2002 yılında inşa ettiğiniz ve ... kayıtlı olan ticari yatınızın (gezinti gemisi) ... yerleşik ... firmasına satışı nedeniyle elde ettiğiniz kazancın, söz konusu yatın (gezinti gemisi) 4490 sayılı Kanunda tanımlanan yat veya gemi tanımına girmesi kaydıyla, aynı Kanunun 12 inci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, satış işleminden elde edilen kazançların istisnaya konu olması halinde, bu kazançla ilişkin giderlerin veya zararların, diğer faaliyetlerinizden doğan kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olduğu,

- 12 nci maddesinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslimin, yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği

hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-1.) bölümünde belirlenmiştir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından Yunanistan'da yerleşik ... firmasına yapılan ticari yat tesliminin, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-1.) bölümünde açıklanan şartların yerine getirilmiş olması halinde KDV'den istisna olması mümkün bulunmaktadır.

VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*" hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip

maddelerinde yer alan belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 229 uncu maddesi, "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*",

- 232 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. *Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*

2. *Serbest meslek erbabına;*

3. *Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;*

4. *Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;*

5. *Vergiden muaf esnafa.*

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.",

- 234 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:*

...

3. Vergiden muaf esnafa;

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zâti eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir."

hükümleri yer almaktadır.

Bilindiği üzere, 09/02/2021 tarih, 31390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 526) ile 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne eklenen "V.10. e-Belgelere İlişkin İptal/İtiraz, İhbar ve İhtarların Bildirilmesi" başlıklı bölümünde; *"e-Belge iptal işlemleri ile Türk Ticaret Kanununun 18 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılan ihbar veya ihtarların 1/5/2021 tarihinden itibaren, ebelge.gib.gov.tr adresinde https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/Iptal_IhtarItiraz_Bildirim_Kilavuzu_Hakkinda_Duyuru.pdf linkinde yayımlanan kılavuzda belirtilen usul, esas ve süreler içinde, elektronik ortamda Başkanlık bilgi işlem sistemine bildirilmesi zorunluluğu getirilmiş ve bu çerçevede konuya ilişkin "e-Arşiv Uygulamaları (e-Arşiv Fatura, e-SMM) İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu" ile "e-Fatura İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu" Başkanlığımızca ebelge.gib.gov.tr adresinde yayınlanmıştır."* açıklamasına yer verilmiştir.

Bu bağlamda, malın iadesi, işlemin gerçekleşmemesi, fatura içeriğine ilişkin itiraz gibi durumlarda, esas itibariyle, alıcının mükellef olması durumunda alıcı tarafından iade faturası, mükellef olmaması halinde ise satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi suretiyle işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, 01/05/2021 tarihinden önce Gelir İdaresi Başkanlığı e-Arşiv portalından düzenlenen e-Arşiv faturalarının iptali ile değiştirilmesi veya silinmesi mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tarihten önce, hatalı düzenlenmiş e-Arşiv faturaların fatura düzenleme süresi içinde doğru bilgilerle yeniden düzenlenmesi esnasında yeni düzenlenen faturanın "Not" alanına hatalı faturanın tarihinin, numarasının ve hataya ilişkin açıklamanın eklenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026