GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Kanun Numarası
3065

Kanun
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

Özelge No
302070

Özelge Tarihi
18.05.2026

Ham Petrol Depolama Tanklarının Bakım Onarım ve Temizlik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi Hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84974990-130[KDV1/İ/13/2026/28]-624916 28.10.2026

Konu : Ham Petrol Depolama Tanklarının Bakım Onarım ve Temizlik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi Hk.

İlgi : ... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, Şirketinizin ... Ham Petrol Boru Hattı Projesinin Türkiye kesiminin işletmesini yürüttüğünüz, bu işe ek olarak yeni bir ticari faaliyet alanı olan ham petrol depolama tanklarının bakım, onarım ve temizliği faaliyetinde bulunacağınız, bu kapsamda ...ile Şirketiniz arasında 6 adet tankın bakımı için sözleşme imzalandığı, bu sözleşmeye istinaden, Şirketiniz tarafından ham petrol depolama tanklarının gövde, taban ve tavanlarında mekanik bakım ve onarım yapılması, mikserlerin temini ile demontaj ve montaj işlemlerinin gerçekleştirilmesi, sızdırmazlık contalarının temini, demontajı ve montajı, tankların, petrol boru hatlarının ve yangın hatlarının kumlanması ve boyanması, sözleşme kapsamında öngörülen diğer bakım ve onarım işlerinin yerine getirilmesi hizmetlerinin ifa edileceği belirtilerek;

-Ham petrol depolama tanklarının bakım, onarım ve temizliği faaliyetinin 193 sayılı Gelir

Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,

-Söz konusu faaliyetlerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 13/c maddesine göre istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, bu faaliyetlerin istisna kapsamında değerlendirilmemesi halinde tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı ile bu işleme ilişkin KDV oranı

hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

I - KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME :

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmü yer almaktadır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

-Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,

-İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi,

-İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması,

şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinin "Tanımlar" bölümünde;

" Hizmet: Bakım ve onarım, taşıma, haberleşme, sigorta, araştırma ve geliştirme, muhasebe, piyasa araştırması ve anket, danışmanlık, tanıtım, basım ve yayım, temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, toplantı, organizasyon, sergileme, koruma ve güvenlik, meslekî eğitim, fotoğraf, film, fikrî ve güzel sanat, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile yazılım hizmetlerini, taşınır ve taşınmaz mal ve hakların kiralanmasını ve benzeri diğer hizmetleri,

Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri, ..."

olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler,

yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, söz konusu maddelerde bentler hâlinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben kesinti yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde ise Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, anılan işe ait sözleşmenin tetkikinden, "Kapsam" başlıklı 3 üncü maddesinde; sözleşmenin konusunun Batman-Dörtyol Ham Petrol Boru Hatları üzerindeki terminal ve istasyonlarda bulunan altı adet ham petrol depolama tankının güvenliğini ve verimliliğini sağlamak amacıyla temizlik, bakım ve onarım hizmetlerinin yerine getirileceği şeklinde ifade edildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından anılan sözleşme kapsamında üstlenilen bakım ve onarım işlerinin hizmet işi niteliğinde olması sebebiyle Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacağından, mezkur iş kapsamında yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

II - KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME :

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

-13/c maddesinde, altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

-Geçici 34 üncü maddesinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yürürlüğe giren ve 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunan milletlerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde KDV'den istisna edilmiş olan transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve

modernizasyonunu gerçekleştirenlere 1/1/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler, (I/C-2.1.3.3.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak teslimler sayılmış olup, Tebliğin;

-"Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı (I/C-2.1.3.1.) bölümünde;

"...Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

...

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

...

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

...

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.... ",

-"Boru Hattıyla Taşımacılık Yapanlara Bu Hatların İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna" başlıklı bölümünün "Kapsam" başlıklı (II/B-3.2.1.) alt kısmında;

"Söz konusu istisna, boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

...

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olması gerekmektedir.

Bu nedenle, boru hatlarıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

...

İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyona ilişkin yapım işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına ilişkin nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.",

-"Milletlerarası Andlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV'den İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna" başlıklı bölümünün "İstisnanın Kapsamı" başlıklı (II/E-6.1.) alt kısmında;

"6637 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 34 üncü maddede;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yürürlüğe giren ve 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunan milletlerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde katma değer vergisinden istisna edilmiş olan transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere 1/1/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

...

Bu şartlar dahilindeki transit petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere, inşa ve modernizasyona ilişkin yapılan teslim ve hizmetler, 1/1/2014 tarihinden itibaren KDV'den istisnadır.

...

İstisna kapsamındaki projelerin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olması gerekir.

Bu nedenle, belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet

birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Yapılan işin bütünü içerisinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyonla ilgili yapım işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına yönelik nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

3065 sayılı Kanunun geçici 34 üncü maddesinde düzenlenen istisnanın uygulaması bu Tebliğin (II/B-3.2.2), beyanı (II/B-3.3), iadesi (II/B-3.4) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yürütülür..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, ... ile Şirketiniz arasında yapılan sözleşmeye istinaden Şirketinizin sunacağı ham petrol depolama tanklarının bakım, onarım ve temizliğine ilişkin faaliyetler, münhasıran boru hatlarının inşa ve modernizasyonu olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu işlemlere 3065 sayılı KDV Kanununun 13/c ve geçici 34 üncü maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, kamu iktisadi teşebbüsleri ile yarıdan fazla hissesi doğrudan bu kuruluşlara ait olan işletmeler KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) bölümü gereği belirlenmiş alıcılar kapsamında sayıldığından, kamu iktisadi teşebbüsü niteliğinde olan ... ile %100 hissesinin doğrudan bu kuruluşa ait olan Şirketiniz anılan Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümü kapsamında belirlenmiş alıcılar arasında yer almaktadır.

Bu itibarla, belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde tevkifat uygulanmayacağından ... ile Şirketiniz arasında yapılan sözleşmeye istinaden ham petrol depolama tanklarının bakım ve onarımına ilişkin ... vereceğiniz hizmetlere ilişkin düzenlenen faturalarda KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Öte yandan, mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %10, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %20 olarak uygulanmaktadır.

Bu çerçevede, ... ile Şirketiniz arasında yapılan sözleşmeye istinaden Şirketinizin

sunacağı ham petrol depolama tanklarının bakım, onarım ve temizliğine ilişkin faaliyetler, mezkur BKK eki (I) ve (II) sayılı listelerde yer almadığından genel oranda (%20) KDV'ye tabidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.