

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.07.2019
Duyuru No : 2019/062
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
Temmuz 2019 - Sayı : 319

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

KOMİSYON OLARAK ALINAN BEDELLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

ÖZET :

Komisyon, bir hizmet bedeli olduğundan, bu işlemin KDV kapsamına girmesi ve KDV'den istisna edilmiş olmaması durumunda KDV'ye tabidir.

Komisyonun hangi hallerde KDV kapsamına girmediği veya KDV'den istisna olabildiği, karmaşık bir yapı arz etmektedir.

Bu çalışmamızda konu ile ilgili mevzuat ve özelemler değerlendirilmek ve kendi yorumlarımız katılmak suretiyle komisyon olarak alınan bedellerin KDV karşısındaki durumu irdelenmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER :

Komisyon, commission, KDV'nin konusu dışında olan işlemler, KDV istisnaları, aracılık ücreti, simsariye, ticari arabuluculuk, acente, tellal, bağılı olmayan tacir yardımcıları, hal komisyoncuları (kabzımal)

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. GİRİŞ:

“KOMİSYON”, fransızca “*commission*” kelimesinin dilimize girmiş hali olup, daha çok ticari işlemlerde müşteri için mal veya hizmet bulma yahut mal veya hizmet satıcısı için müşteri bulma, satıcı ile alıcı arasındaki ilişkilere dahil olma şeklindeki hizmetler için alınan ücret anlamına gelmektedir.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde komisyon kelimesi, “*Bir işte aracılık yapan kimseye bırakılan yüzde*” olarak tanımlanmış bulunmakla beraber, komisyon tutarı yüzde usulüyle değil, götürü usulde, pazarlık yoluyla veya başka usullerle de belirlenebilir.

Komisyon ücreti, KDV mükellefi olan veya olması gereken kişi yahut kuruluşların, ticari faaliyetleri işlemlerin kapsamında elde ettikleri ücret niteliğinde ise ve bu hizmetten Türkiye’de faydalanılması durumunda KDV’nin konusuna giren bir ticari hizmet bedelidir. (KDV mükellefi olmayanların ticari faaliyet haline getirmeksizin ya da arızı ticari faaliyet olan elde ettikleri komisyonlar KDV’nin konusu dışındadır).

Nitekim, KDV Kanunu’nun 24/b maddesinde “*komisyon*” matraha dahil unsurlar arasında sayılmıştır. Her ne kadar buradaki komisyon ibaresi satıcının komisyon adı altında bedele dahil ettiği tutarlar ise de, söz konusu “*komisyon*” ibaresi, komisyon şeklindeki bedellerin KDV’ye tabi olduğunun yasal göstergesidir.

Komisyon tutarı KDV’nin konusuna girdiği veya KDV’den istisna edilmediği durumlarda genel oranda (%18) KDV’ye tabidir. Özel haller dışında, aracılığa konu mal veya hizmetin %1 veya %8 KDV’ye tabi olması komisyonun da indirimli orana tabi bulunmasını gerektirmemektedir.

Bazı komisyon faaliyetleri satın alma ve satma şeklinde cereyan etmektedir.

Örnek olarak forwarder firmalar nakliyeci ile taşıtan arasında aracılık hizmeti sunan firmalar olmakla beraber bu firmalar nakliyyeyi üstlenip navlun faturası düzenlemek ve üstlendikleri nakliyyeyi bir taşımacı firmaya yaptırarak fatura kabul etmek şeklinde faaliyet gösterebilmektedirler. Bu durumda kazandıkları para komisyon değil, hizmet alım satımı suretiyle oluşan kazanç konumundadır. Forwarder firmanın üstlendiği ve yaptırdığı taşıma KDV Kanunu’nun 14 üncü maddesine göre KDV’den istisna ise veya taşıma, yurtdışındaki iki nokta arasında ise, KDV’siz fatura düzenlenmektedir.¹

¹ Konu hakkında Yaklaşım Dergisi’nin Mart 2010 sayısında yayınlanan “*KDV’DEN MÜSTESNA NAKLİYELERE ARACILIK EDEN FİRMALARIN ALDIKLARI BROKERLİK KOMİSYONLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU*” başlıklı yazımızda detaylı açıklamalar mevcuttur.

Şayet komisyon, KDV'nin kapsamı dışında ise veya KDV'den istisna edilmiş ise, KDV hesaplamasına konu edilmez, kapsam dışında olduğunda KDV beyannamesinde gösterilmez, KDV'den istisna ise, beyannamedeki ilgili istisna satırında gösterilmek suretiyle beyan edilir.

Komisyonun hangi hallerde KDV kapsamına girmediği veya hangi durumlarda KDV'den istisna olabildiği konuları ile ilgili Tebliğ hükümleri ve özelgelerde yer verilen görüşlerden bazıları yetersiz, çelişkili veya yasa hükmüne aykırı durumdadır.

Aşağıdaki bölümlerde komisyon tutarlarının hangi hallerde KDV kapsamına girmediği veya hangi hallerde KDV'den istisna edildiği hususları irdelenmiştir.

2. KDV'NİN KONUSUNA GİRMEYEN KOMİSYONLAR

Fiziken yurtdışında bulunan ve Türkiye'ye ithali söz konusu olmayan bir mal veya yurtdışında oluşan ve yurtdışında faydalanılan bir hizmet ile ilgili olarak elde edilen komisyonlar, Türk firmalarına veya Türkiye'de mukim kişilere fatura edilmekte olsa bile ilgili mal veya hizmetin KDV'nin konusuna girmemesi nedeniyle KDV'nin kapsamı dışında bulunduğu, böyle bir komisyon bir Türk KDV mükellefi tarafından elde edilse dahi, KDV beyannamesine girmemesi gerektiği görüşündeyiz.

Bu görüşümüzün Maliye İdaresi tarafından da benimsendiğini gösteren bir özelgeye rastlanmıştır. ²

3. KDV İSTİSNASINA KONU İŞLEMLERLE İLGİLİ KOMİSYONLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

3.1. Mal İhracatı İle İlgili Komisyonlar :

Komisyon Türk ihraç mallarına yurtdışında veya serbest bölgede müşteri bulma şeklindeki hizmetin bedeli ise, bu komisyonların KDV Kanunu'nun 11 inci maddesi kapsamında KDV'den müstesna olduğu kabul edilmektedir.

² Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2018 tarih ve 13192 sayılı özelgesinde bir Türk havayolu işletmesinin yurtdışı seferlerinde uçağın içinde yolculara satış yapma konusunda izin verdiği bir firmadan aldığı komisyonun KDV'nin konusuna girmediği şu şekilde belirtilmiştir.

"...yurtdışı sefer yapan uçaklar yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi niteliği taşıdığından, bu uçaklarda yolculara yapılan satışlar karşılığında havayolu şirketine ödenen komisyonlar, hizmet yurt dışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalandığından KDV'nin konusuna girmemektedir...."

Nitekim, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-2.1. bölümünde ;

“Yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.”

ifadesi bulunmakta olup, aynı bölümde aşağıdaki örneklere yer verilmiştir :

“Örnek 2: Türkiye’de faaliyette bulunan (A) şirketi, Almanya’da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye’den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisnadır.”

Örnek 5: Hollanda’da yerleşik bir firma Türkiye’den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye’de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve bedelini Türkiye’ye getirmektedir.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye’den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye’den aldıkları hizmetlerden yurtdışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Bu ifade ve örnekte alıcının yurtdışında bulunduğu belirtilmekte ise de, bizim anlayışımıza göre Türk ihraç malının alıcısı serbest bölgede faaliyet gösteren bir Türk firması veya bir Türk firmasının serbest bölgedeki şubesi olduğunda da serbest bölgeye ihraç edilecek mala yönelik aracılık hizmeti bedeli olan komisyonun hizmet ihracı kapsamında KDV’den istisna edilmesi gerekir. Çünkü alıcı yurtdışında da olsa serbest bölgede de olsa komisyona konu mal Türk ihraç malıdır.

Aynı anlayışın Türkiye’den ihraç edilecek olan hizmetlere ilişkin komisyonlarda geçerli olması gerektiği görüşünderiz.

Türkiye’den ihraç edilmeye konu mallarla ilgili komisyonlar KDV Kanunu 11 inci maddesi uyarınca KDV’den müstesna olduğuna göre komisyon ücretinin yurtdışı firmalara ödendiği durumda, ödemeyi yapan Türk firmasının bu ödeme nedeniyle KDV sorumluluğu bulunmadığı (2 no.lu KDV beyannamesi vermeyeceği veya 2 no.lu beyannameye bu hizmet bedelini dahil etmeyeceği) açıktır.

Türkiye’den ihraç edilecek mal veya hizmetle ilgili komisyon işlevi Türk KDV mükellefi tarafından verildiğinde, muhatabın kimliğine bakılmaksızın KDV’siz fatura düzenlenir ve bu fatura KDV beyannamesinde 302 no.lu kod ile gösterilir.³

Bunun yasal dayanağı KDV Kanunu’nun 11 inci maddesindeki ihracata ilişkin hizmetlerin KDV’den istisna olduğu hükmüdür.

3.2. Komisyonun Hizmet İhracı Sayılarak KDV’den İstisna Olduğu Durumlar :

Bir hizmetin KDV Kanunu 11 inci maddesi uyarınca hizmet ihracı sayılmak suretiyle KDV’den istisna edilebilmesi için hangi şartların arandığı, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/A-2.1. no.lu bölümünde şöyle açıklanmıştır :

“3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV’den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2) nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir. “

³ KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 42 nci maddeye ilişkin bölümünde yer alan “KDV BEYANNAMESİ DÜZENLEME KILAVUZU” 1 no.lu KDV beyannamesinin nasıl düzenleneceği konusundaki bilgileri içermektedir.

Elde edilen komisyon gelirine ilişkin hizmet yukarıdaki tanıma uyuyorsa, yani hizmetin faturası yurtdışındaki bir firmaya hitaben düzenlenmişse ve faturaya konu hizmetten Türkiye dışında yararlanılmışsa, komisyon faturası hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna edilerek KDV'siz faturaya bağlanabilir. ⁴

3.3. Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılacak Mal Teslimleri İle İlgili Aracılık Hizmetleri Bakımından Durum :

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye'den satın alıp yurtdışına götürdükleri mallar ihraç edilen mal hükmünde olup, KDV Kanunu'nun 11 inci maddesine göre belli şart ve usullerle KDV'den istisna edilmektedir. Bu işlemlerde aracılık rolü oynayan komisyoncu durumundaki firmalar bulunmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-5.7.5. no.lu bölümünde şu açıklama yer almaktadır :

“Yetki belgeli aracı firmaların bu hizmet karşılığı elde ettikleri komisyonlar KDV'ye tabidir. KDV, iadeye esas olan tutar ile alıcıya ödenen tutar arasındaki fark üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanır.”

Görüldüğü gibi, aracı kuruluşların Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler ve bu teslimle ilişkin olarak yolcuya iade edilecek KDV konusunda verdikleri hizmetler Maliye İdaresi'nin yorumuna göre ihracat istisnası kapsamına girmemektedir.

3.4. KDV İstisnası Kapsamındaki Transit Taşımacılık İşlerine İlişkin Komisyonların KDV Karşısındaki Durumu :

KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesinin kapsamına,
“Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,

⁴ Fransa'daki bir yat üretim firmasının malları için yurtdışında alıcı bulma hizmeti sunan bir Türk şirketine Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.07.2012 tarih ve 116 sayılı Özelgede şu açıklamaya yer verilmiştir :

“Buna göre, şirketinizce yurt dışında mukim üretici firmanın temsilcisi olarak, yurt dışında yerleşik yabancı kişi ve kuruluşlara yapılan satışlar nedeniyle elde ettiğiniz komisyon geliri ile satışlarda öngörülen kotanın aşılmasına bağlı olarak ödenecek ilave bedelin yurt dışında yerleşik olan yabancı müşterilere yapılan satışlardan kaynaklanan kısmı, yukarıda sayılan şartların varlığına bağlı olarak KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddesi kapsamında KDV den istisnadır.”

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren,
- Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

taşıma işleri girmektedir. “ (KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/C bölümü)

Yurtdışından Türkiye’ye getirilecek veya Türkiye’den yurtdışına götürülecek olan yükler veya yolcular ile ilgili olarak, taşımayı yapana veya taşımayı yaptıracak olana sunulan yük veya yolcu bulma yahut taşıt temin etme şeklindeki hizmetler mukabilinde alınan komisyonların KDV istisnasına konu olup olmadığı hakkındaki idari görüşler çelişki arz etmektedir.

Söz konusu dış nakliye komisyonlarının KDV karşısındaki durumu hakkındaki anlayışımız, KDV-6 isimli kitabımızın 14 üncü maddeye ilişkin 3 no.lu bölümünde şöyle özetlenmiştir⁵ :

“Uluslararası taşımacılık işlerine aracılık edenlerin, araca yolcu veya yük bulma yahut yüke veya yolcuya taşıyıcı bulma hizmeti karşılığında aldıkları brokerlik komisyonu, nakliye komisyonu, bilet veya acentelik komisyonu ve benzeri isimlerle anılan komisyonların da istisna kapsamında olması gerektiği, KDV kitabımızın kağıt ortamındaki ilk 4 baskısında ve bu kitabın metnini internette yayınlamaya başladığımızdan beri savunageldiğimiz görüşümüzdür.

Başka bir anlatımla, nakliye komisyonlarında istisna uygulanabilmesi için, aracılığa konu taşımanın istisna kapsamında bulunması yeterli olmalıdır.

- **BİLET SATIŞ KOMİSYONLARINDA DURUM :**

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/C-1.1. no.lu bölümünde,

Vergiden istisna edilen söz konusu taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonların da katma değer vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bu hükme göre havayolu şirketlerinin acentesi olarak faaliyet gösteren firmalar, kalkış veya varış yerlerinden biri Türkiye’de diğeri yurtdışında olan bir uçuşa ilişkin olarak düzenledikleri biletler nedeniyle komisyona hak kazandıklarında, komisyon faturasını KDV’siz olarak düzenlemekte, iç parkurda yapılan uçuşlara ilişkin bilet satış komisyonu faturalarını ise, KDV’li olarak düzenlemektedirler. Biletli olarak yapılan hava ve deniz nakliye aracılığında da uygulama geçerlidir.

⁵ Uzun süreden beri güncel halde tuttuğumuz KDV-6 isimli elektronik kitabımız, www.denet.com.tr adresli sitelerimizde ücretsiz olarak kullanıma sunulmaktadır.

- **DİĞER NAKLİYE KOMİSYONLARINDA DURUM :**

Maliye İdaresi eskiden biletli olsun olmasın 14 üncü madde kapsamına giren yani başlama veya bitiş noktalarından biri Türkiye’de olan tüm taşımalara ilişkin aracılık bedellerinin de yine 14 üncü madde uyarınca KDV’den istisna olduğu görüşünde idi. (İstanbul Defterdarlığı’nın 30.12.1992 tarih ve 12225 sayılı muktezası)

Fakat Maliye İdaresi sonradan görüş değiştirerek yurtdışı taşımacılık ile ilgili olsa bile, biletsiz olarak elde edilen aracılık komisyonlarının KDV’den istisna olamayacağı yönünde mukteza vermeye başlamıştır.⁶

Maliye İdaresinin dış nakliye komisyonlarında ve aracılık hizmetlerinde (navlun faturası değil, komisyon faturası kesilen hallerde) KDV istisnası uygulanmayacağı yönünde olduğuna dair çok sayıda özelgesi bulunmaktadır.⁷

14 üncü madde uyarınca KDV’den müstesna olan bir taşımaya yönelik hizmetin biletli veya biletsiz olmasına göre istisna kapsamına girdiği ve girmediği şeklinde oluşan bu görüş ve uygulama kendi içinde çelişmektedir.

ANCAK,

Halen özelge havuzunda bulunan bir özelgedeki⁸;

“...organizatör firma olarak ifa ettiğiniz uluslararası taşımacılık hizmetleri ile uluslararası taşımacılığı fiilen yapan firmalara bu işle ilgili olarak verilen ORGANİZASYON-ARACILIK HİZMETLERİ KDV Kanununun 14 üncü maddesi kapsamında katma değer vergisinden İSTİSNADIR.”

ifadesi daha önceki olumsuz özelgelerle çelişki oluşturmuştur.

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.04.2014 tarih ve 927 sayılı özelgesinde yurt dışı taşıma işleri ile ilgili aracılık hizmeti bedellerinin KDV’li olması gerektiği belirtilmiştir.

⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 16.07.2013 tarih ve 422 sayılı özelgesiyle şu görüşe yer verilmiştir.

“Buna göre, Kanunun 14/1 inci maddesinde yer alan istisna hükmü firmaların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olup, bedel karşılığı yapılan müşteri bulma/aracılık hizmetleri bu kapsamda yer almamaktadır. Dolayısıyla, firmanızın Türk lojistik ve taşımacılık firmalarına sağladığı müşteri bulma/aracılık hizmeti KDV Kanunu’nun 1/1 inci maddesi kapsamında KDV’ye tabi bulunduğundan, bu hizmet karşılığında alınan komisyon bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

⁸ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16.08.2012 tarih ve 778 sayılı özelgesi.

SON OLARAK VERİLEN BİR ÖZELGEDE⁹ ;

“Buna göre, uluslararası taşımacılığa yönelik olarak gemiye yük bulma ya da yüke gemi bulma şeklinde yapılan brokerlik hizmetinin uluslararası taşımacılık kapsamında değerlendirilmesi ve bu hizmete ilişkin alınan bedellerin KDV Kanununun 14 üncü maddesi kapsamında KDV'DEN İSTİSNA TUTULMASI MÜMKÜN BULUNMAKTADIR.”

ifadesine yer verilmiştir.

Çelişkili özelgelerin değerlendirilmesinde, en yeni tarihli olan özelgedeki görüş idarenin güncel görüşü olarak kabul edilmektedir.

Uluslararası taşımacılıkla ilgili olarak elde edilen komisyonların KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre istisna olduğunu belirten bu özelge en yeni tarihli özelge olduğuna göre, Maliye İdaresi'nin daha önceki olumsuz görüşünden vazgeçtiği sonucunun çıkarılması mümkündür. Bu ve benzeri idari görüş değişiklikleri hukuk sistemimizi zedelemektedir. Nitekim, daha önceki olumsuz görüşe göre, dış nakliye komisyonlarında gereksiz KDV hesaplayanların veya bu gereksiz KDV'lere maruz kalanların hukuku da zedelenmiş bulunmaktadır.

Bizim anlayışımıza göre, aracılık komisyonu, istisna kapsamında bir taşıma ile ilgili ise biletli olsun olmasın KDV'den istisna edilmelidir. Çünkü aracı firma komisyon faturası kesmek yerine nakliyeyi üstlenip kestiği nakliye faturası ile aldığı nakliye faturası arasındaki fark kadar kazanım elde ettiğinde bu KDV'yi ortadan kaldırabilmektedir. Aracılık kazanımının nakliye komisyonu şeklinde elde edilmesi ile nakliye hasılatı ile maliyeti arasındaki fark şeklinde elde edilmesi arasında KDV açısından kayda değer bir farklılık göremiyoruz. (Bu konuda geniş açıklama, 2010/15 sayılı Duyurumuzda ve Sayın Mehmet TOPRAK'ın Yaklaşım Dergisi'nin Aralık 2008 sayısında yayınlanan yazısında yer almaktadır.)

Yasa değişikliği olmadığı halde idarece görüş değişikliğine gidilmesi rahatsız edici olmakla birlikte, yukarıda belirttiğimiz nedenlerle, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği 9 no.lu dipnotumuzdaki özelgenin isabetli olduğunu düşünüyoruz.

Taşıt aracı işletilmediği halde taşıma işini üstlenip, bu işi taşıeronlara yaptırarak, navlun faturası kesen, taşıeronlardan navlun faturası alan firmaların hasılatlarının da KDV istisnası kapsamında olduğu tartışmasızdır.

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2019 tarih ve E.230462 sayılı özelgesi.
DENET DUYURU
Sayı : 2019/062/9

Sayın YMM Nihat UZUNOĞLU da, uluslararası taşımacılık ile ilgili komisyonların KDV istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. ¹⁰

3.5. Sigorta Aracılık Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu :

Bilindiği üzere, sigorta şirketlerinin yaptığı muameleler banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. Bu muameleler vergi mükerrerliğini önlemek amacıyla KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Kanunu'nun bu istisnayı düzenleyen 17 inci maddesinin 4/e bendinde,

“.....sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri.....”

ifadesine yer verilmek suretiyle söz konusu aracılık komisyonları (acentelik ücretleri) açıkça KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin konuya ilişkin II-F/4.5.2. no.lu bölümünde şu açıklama yer almaktadır.

“4.5.2. Sigorta Aracılık İşlemleri

3065 sayılı Kanununun (17/4-e) maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde, sigorta acenteleri ve brokerleri aracı olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, sözleşme yapma ve prim tahsil etme yetkisi bulunan veya bulunmayan sigorta acenteleri ile sigorta brokerlerinin sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri karşılığı aldığı komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz. “

3.6. Yurtdışı Kredi Kuruluşlarına Ödenen Komisyonlar :

Maliye İdaresi öteden beri yurtdışındaki kredi vermeye yetkili kuruluşlardan Türk firmaları tarafından alınan kredilere ilişkin faizlerin KDV istisnası (Madde 17/4-e) kapsamında bulunduğu, dolayısıyla bu faizler için sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi gerekmediği görüşündedir. Maliye İdaresi bu görüşünü KDV Genel Uygulama Tebliğinde de korumuştur. (II/F-4.5.1. bölümü)

¹⁰ Sayın Nihat UZUNOĞLU'nun, Ocak 2014 de yayınladığı KDV KANUNU YORUM VE AÇIKLAMALARI isimli kitabının 2 nci cildindeki taşımacılık istisnasına ilişkin 3.3.2.4.7. no.lu bölümü

Tebliğdeki ifadelerden anlaşıldığı kadarıyla, KDV sorumluluğunun olmaması için alınan paranın KREDİ olması (kredi sözleşmesi bulunması) ve krediyi veren firmanın banka veya finans kuruluşu olması gerekmektedir. Dolayısıyla, alelade bir yabancı firmadan sağlanan krediler ile kredi sözleşmesi olmaksızın sağlanan borçlar ve cari hesap şeklindeki borçlanmalar nedeniyle yapılan faiz ve faiz benzeri ödemelerde KDV sorumluluğu aranmaktadır.

Buradan hareket ederek yurtdışındaki banka veya finans kuruluşu olan firmalara “komisyon” olarak ödenen paraların da KDV sorumluluğu gerektirmediği buna mukabil yurtdışı kredilerle ilgili olarak banka veya finans kuruluşu olmayan yabancılara yapılan komisyon ödemelerinin KDV sorumluluğu gerektirdiği sonucuna varılabilir.

3.7. Deniz ve Hava Taşıma Araçları ile İlgili Komisyonlar :

KDV Kanunu'nun 13/b maddesinde deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Uygulamada deniz veya hava yoluyla yapılan taşımacılığa ilişkin seyrüsefere yönelik birçok hizmet bu istisna kapsamında işlem görmektedir.¹¹

Söz konusu istisnanın kapsamı içinde yorumlanan hizmet türlerinden biri de gemi veya hava taşıtı işleticilerine acentelik hizmeti sunulması olup bu hizmetler karşılığında elde edilen acentelik ücretleri (komisyonlar) KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesi kapsamında KDV'siz olarak fatura edilmektedir.

Bu konuda verilen bir özalgede¹², Türkiye'ye ithal edilecek olan bir malı getirecek gemi işletmesinin Türkiye'deki acentesine ödenen komisyon faturasında KDV olup olmayacağı şeklindeki soru aşağıdaki cümlelerle cevaplandırılmıştır :

“Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin 3.2.2. “Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler” başlıklı bölümünde,

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçlarına verilen hizmetlerin girdiği, bu kapsamda, hava ve deniz taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen pilotaj, römorkaj, palamar, uçak ve gemilerin parkı gibi hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

¹¹ KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 13 üncü maddeye ilişkin bölümünde bu maddenin uygulamasına ilişkin detaylı bilgi sunulmuştur. (www.denet.com.tr)

¹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.10.2011 tarih ve 1877 sayılı özalgesi.
DENET DUYURU
Sayı : 2019/062/11

Liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçlarının seyrüseferine ilişkin olarak araçların yük ve yolcusuna verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetlerin de istisna kapsamına girdiği,

Bu hizmetlerin gemi ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılmasının, liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılmasının istisna uygulamasını etkilemeyeceği,

Kanunun 13/b maddesindeki istisna uygulaması tek safhalı olduğundan, gemiye veya acentesine doğrudan verilen hizmetlerin de istisna kapsamında değerlendirilebileceği, alt yükleniciler tarafından verilen hizmetlerin istisna kapsamında mütalaa edilmeyeceği

ifade edilmiş olup,

Söz konusu Sirkülerin 3.2.2.1 bölümünde istisna kapsamına giren hizmetler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Buna göre, istisna kapsamına, yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere, araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, istisna kapsamına giren teslim ve hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından yapılması istisnanın uygulanmasına engel değildir. Acenteler, sayılan teslim ve hizmetlere muhatap olan alıcı ve faydalananların temsilcisi durumundadır. Bu bakımdan işlem ve ödemeler acenteler tarafından yapılsa bile teslim ve hizmetler asıl muhatap olan araçlara yapılmış olacağından istisna kapsamına girmektedir.

Dolayısıyla, bahsi geçen faaliyetlere ilişkin olarak acentelerin sundukları söz konusu hizmetler karşılığında aldıkları acente ücreti veya acente komisyonu gibi hizmet bedelleri, Kanunun 13/b maddesi uyarınca KDV den müstesna olacaktır.

4. TURİZM ALANINDA ELDE EDİLEN KOMİSYONLAR :

Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından elde edilen komisyonlar KDV'ye tabi olup, bu komisyonlara %8 oranda KDV uygulanmaktadır.

Komisyonlar genel KDV oranına tabidir, komisyonun ilgili olduğu mal veya hizmet indirimli oranda KDV'ye tabi bulursa bile komisyon tutarı genel oranda KDV'lendirilir.

Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından elde edilen komisyonların %8 oranda KDV'ye tabi tutulması, bu komisyonlar için özel olarak %8 KDV oranı tayin edilmiş olmasına dayanmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-2.5.3 bölümünde şu açıklamalar yer almaktadır.

“2.5.3. Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25 inci sırasında parantez içi hüküm olarak, “1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır.” ibaresi yer almaktadır.

Buna göre, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.

Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.

Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.

Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesince müşteriye sunulan ve kendileri tarafından müşteriye aktarılan konaklama hizmet bedeli ile buna ilişkin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle seyahat acentelerinin bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.”

İÇ VEYA DIŞ TURİZM ALANINDAKİ ARACILIK HİZMETLERİ KAPSAMINDA ELDE EDİLEN KOMİSYONLAR hakkındaki görüşlerimiz bir yazımızda ¹³ aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

- Komisyon Türkiye'deki konaklama yerine müşteri bulma veya müşteriye Türkiye'de konaklama yeri bulma konulu ise, bu komisyon faturasının %8 KDV'li olarak düzenlenmesi gerekmektedir. (Yukarıdaki 2 no.lu bölümde bahsi geçen KDV oran kararnamesindeki II/B sayılı listenin 25 no.lu pozisyonu.) Söz konusu komisyon KDV'sinin %8 olabilmesi için faturayı kesenin 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan işletme belgesi almış seyahat acentesi olması gerekmektedir.
- Türkiye'deki turizm imkanlarının sağlanması konulu aracılık hizmetinin yurtdışında mukim kişi veya firmalara hitaben düzenlenmesi halinde, incoming şeklindeki turlarda olduğu gibi hizmet ihracı istisnasının uygulanması gereğini çağrıştırmaktadır. Çünkü bir seyahat acentesinin yurtdışındaki muhatap lehine incoming şeklinde hizmet sunarak para kazanması ile bunun yerine aynı muhatap için Türkiye'de uygun konaklama yeri veya taşıma hizmeti bularak para kazanması benzeşmektedir. Başka bir anlatımla, incomingdeki seyahat acentesi karı ile, aynı acentenin komisyon yoluyla yurtdışı firmasının ihtiyaçlarını gidermesi benzer mahiyet arz etmektedir. Bu konuda Maliye İdaresi'nin olumlu veya olumsuz görüşüne ve yargı kararına rastlanmamıştır.
- Komisyon yurtdışında konaklama yeri bulma, yurtdışında taşıma hizmeti bulma, yeme - içme yeri bulma yahut yurtdışındaki bu gibi tesis veya taşıt araçlarına müşteri yönlendirme gibi konuları kapsıyorsa ve komisyon faturasının muhatabı yurtdışında ise, bu komisyon faturasının KDV'siz olarak düzenlenmesi ve KDV beyannamesine dahil edilmemesi gerektiği görüşündeyiz. Söz konusu komisyon faturasının Türkiye'de mukim bir kişiye hitaben düzenlenmiş olması halinde de bu fatura içeriğinin KDV'nin konusuna girmediği görüşündeyiz. Çünkü burada hizmeti alanın da verenin de Türkiye'de mukim olmasına mukabil hizmetin konusu yurtdışında olup, Türkiye dışındaki mal teslimlerine ve yurtdışındaki diğer işlemlere yönelik ücretler KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak muhatabın Türkiye'de mukim olması bu komisyonun KDV'li olması gerektiği fikrini uyandırabilir ve tartışmalara konu olabilir.

¹³ Lebib Yalkın Dergisi'nin Şubat 2018 sayısında yayınlanan "İNCOMİNG, OUTGOİNG VE İÇ TURİZM HİZMETLERİ VEREN SEYAHAT ACENTELERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU" başlıklı yazımız.

Keza bir seyahat acentesi yurtdışındaki bir otelde 1.000 Euro'ya satın aldığı konaklama hizmetini Türkiye'de mukim müşterisine 1.200 Euro'ya satarsa bu satış işlemi bizim anlayışımıza göre yurtdışı işlem nedeniyle KDV'nin konusuna girmez. Maliye İdaresi ise aradaki 200 Euro'luk karı iç yüzde ile ayrıştırıp KDV'ye tabi tutmak isteyebilir. Bu ayrıştırmada KDV oranının %8 mi yoksa %18 mi olması gerektiği ayrı bir tartışma konusudur.

5. YURTDIŞINDA MUKİM HASTALAR İLE TÜRKİYE'DEKİ SAĞLIK KURULUŞLARINI İRTİBATLANDIRMA ŞEKLİNDEKİ ARACILIK FAALİYETLERİNE İLİŞKİN KOMİSYONLAR :

Türkiye'deki sağlık kuruluşları tarafından verilen sağlık hizmetleri için yurtdışından müşteri temin eden veya yurtdışındaki hastalara Türkiye'de sağlık hizmeti verilmesi için çalışan firmalar mevcuttur.

Bu firmalar sağlık hizmetini kendilerine fatura ettirip üzerine kar ekleyerek hastaya fatura etme şeklinde çalıştıklarında satın aldıkları hizmet %8 orana tabi ise, buna ilişkin hizmet satış faturasında da içerik sağlık hizmeti olduğu için %8 KDV uygulayabilmektedirler.

Buna mukabil söz konusu firmalar sağlık hizmetini satın alıp satmak yerine hastadan veya sağlık kuruluşundan komisyon almak şeklinde hareket ettiklerinde düzenleyecekleri komisyon faturalarında %18 KDV aranmaktadır. ¹⁴

Bilindiği üzere, KDV Kanunu 13 üncü maddesine 7104 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesiyle eklenen (I) bendi ile (yürürlük 01.06.2018) Türkiye'de ikamet etmeyenlere verilen sağlık hizmetlerinde KDV istisnası getirilmiştir. Öteden beri savunduğumuz görüş Türkiye'deki sağlık kuruluşları tarafından Türkiye'de ikamet etmeyenlere verilen sağlık hizmetlerinin (SAĞLIK TURİZMİ) ihracat olarak algılanması gerektiği yönünde olup, bu görüşümüzün yasa hükmüne bağlanmış olması nedeniyle memnunuz. Türkiye'den ihraç edilecek mal ve hizmetlerle ilgili komisyonlarda olduğu gibi, Türkiye'de ikamet etmeyenlere sunulacak sağlık hizmetleri konusundaki komisyonculuk faaliyetlerinin de KDV'den istisna olması gerektiğini düşünüyoruz.

¹⁴ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.09.2014 tarih ve 224 sayılı özelgesinde bu uygulama şöyle ifade edilmiştir. “...Buna göre, hastaneler tarafından verilen sağlık hizmetleri %8 oranında KDV'ye tabidir. Aracılık faaliyetinde bulunan firmanız tarafından hastaneye ödenen sağlık hizmeti bedelinin tedavi hizmeti verilen hastaya birebir aktarılması amacıyla düzenlenen faturada söz konusu sağlık hizmetinin %8 oranında, bu aktarma sırasında ödenen sağlık hizmeti bedelini aşan bir tutarın yer alması ya da ayrıca bir komisyon bedelinin gösterilmesi halinde bu bedelin genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.”

6. İTHALAT KOMİSYONLARI :

Türk firmaları yurtdışından ithal edecekleri mal veya hizmetler için satıcı bulunması veya bilinen satıcılar ile kendi aralarındaki ilişkilerde aracılık hizmeti sağlanması mukabilinde komisyon ödemelerinde bulunabilmektedirler.

Maliye İdaresi bu komisyonlara ilişkin mal veya hizmetin Türkiye'ye ithal edilecek olmasından hareket ederek,

- komisyon yurtdışı firmaya ödenmiş ise, ödeyen Türk firmasının bu komisyon hizmetini de ithal ettiği düşüncesiyle KDV sorumluluğu aramakta,
- komisyonu yurtdışı kuruluştan veya Türkiye'deki alıcıdan alan bir Türk KDV mükellefi ise, bu komisyon için KDV'li fatura düzenlenmesini istemektedir.

Bizim görüşümüze göre, yurtdışındaki firmaların satmakta olduğu mal veya hizmetler için Türkiye'de alıcı bulma şeklinde olup, faturası yurtdışındaki satıcıya düzenlenen aracılık hizmetlerine ilişkin komisyonlar, hizmet ihracı kapsamında KDV konusuna girmelidir. Bu hizmetlerden faydalanan taraf yurtdışındaki satıcıdır. Türkiye'den sağlanan ve yurtdışında faydalanılan hizmetler hizmet ihracı kapsamında bulunduğu göre bu tanıma uyan söz konusu komisyonlarında hizmet ihracı olarak kabulü gerekir. **Çünkü hizmet ihracı için sadece hizmet faturasının yurtdışına kesilmesi ve faydalanmanın yurtdışında olması yeterli olup, yurtdışı firmalara fatura edilen ithalat komisyonlarında, faydalanmanın yurtdışında olduğu kuşkusuzdur.** Yurtdışındaki satıcıya verilen müşteri bulma hizmetlerinde, bulunan müşteri Türkiye'de de olsa başka yerde de olsa satışın kayda alındığı, kazancın oluştuğu, dolayısıyla hizmetten faydalanılan yer Türkiye dışındadır.

Fakat Maliye İdaresi ister Türkiye’deki alıcıya ister yurtdışındaki satıcıya hitaben düzenlensin Türkiye’ye ithal edilecek mal veya hizmetlerle ilgili komisyon bedellerinin KDV’li faturaya bağlanmasını istemekte olup hem alıcının hem satıcının yurtdışında bulunması durumundaki komisyon hizmetlerini ise, hizmet ihracı olarak değil, KDV’nin kapsamı dışındaki hizmet olarak kabul edebilmektedir. ¹⁵ Halbuki 3 nolu dipnotta belirttiğimiz özeldedeki komisyon aynı nitelikte olmasına rağmen, hizmet ihracı kapsamında olduğu şeklinde yorumlanmıştır. ¹⁶

Yurtdışı firmalara fatura edilen ithalat komisyonlarının hizmet ihracı niteliği taşıdığı ve KDV Kanunu 11 inci maddesi uyarınca KDV’den istisna edilmesi gerektiği aksi yöndeki Maliye İdaresi görüşünün isabetli olmadığı ve komisyon geliri elde edenleri kayıt dışılığa yönlendirdiği şeklindeki görüşlerimizi içeren bir yazımız mevcuttur. ¹⁷

¹⁵ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.08.2013 tarih ve 91 sayılı özeldede ;
“...Buna göre, şirketiniz tarafından yurt içinde yerleşik mal talep eden firmalar ile yurtdışında yerleşik tedarikçi firmaların tanıştırılması şeklinde verilen müşteri bulma yani aracılık hizmetlerinden Türkiye’de yararlanıldığından, söz konusu hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmeyecek olup bu hizmetlerin genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, şirketiniz tarafından yurt dışında yerleşik mal talep eden firmalar ile yurt dışında yerleşik tedarikçi firmaların tanıştırılması şeklinde Türkiye’den verilen müşteri bulmaya yönelik aracılık hizmetleri yurtdışında ifa edildiğinden ve bu hizmetten yurtdışında faydalandığından, söz konusu hizmet KDV’nin konusuna girmemekte olup, verginin konusuna girmeyen hizmetler bakımından KDV istisnası uygulanmayacağı tabiidir.”

¹⁶ Türk firmaları tarafından sunulan, yurtdışına fatura edilen ve yurtdışında yararlanan tüm hizmetler bize göre hizmet ihracı kapsamındadır. Bu konudaki detaylı görüşlerimiz Mükellefin Dergisi’nin Ocak 2001 sayısında yayınlanan “ KDV AÇISINDAN, YURT DIŞI HİZMET NEDİR? HİZMET İHRACI NEDİR?” başlıklı yazımızda yer almaktadır. ([www.denet.com.tr /yayinlarimiz/makaleler/Mehmet MAÇ/2001](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/Mehmet_MAÇ/2001))

¹⁷ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin Mart 2010 sayısında yayınlanan “İTHALAT KOMİSYONLARININ KDV’YE TABİ TUTULMAYA DEVAM EDİLMESİ MEVZUATIMIZA AYKIRIDIR VE MALİ SİSTEMİMİZE ZARAR VERMEKTEDİR” başlıklı yazımız. ([www.denet.com.tr yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet MAÇ/2010](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet_MAÇ/2010))

7. HAL KOMİSYONCULARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :¹⁸

Hal komisyoncularının faaliyetleri ticari mahiyette olup KDV ye tabi bulunmaktadır. Bunlar kendi adlarına mal alım satımı yapmadıklarından, normal olarak sadece aldıkları komisyon için KDV li fatura vermeleri gerekir. Ancak Bakanlık, hal komisyoncularının faaliyetlerindeki bazı özellikleri dikkate alarak, bunlara yönelik özel düzenleme yapmıştır. Söz konusu düzenleme 18.1.1988 tarih ve KDV : 2601079-6 sayılı genel yazıda şu şekilde ifade edilmiştir :

HALEN GEÇERLİ BULUNAN MALİYE İDARESİ GENEL YAZISI :

"Bakanlığımıza intikal eden olaylardan hal komisyoncuları vasıtasıyla yapılan teslimlerde belge düzeni, katma değer vergisi uygulamalarında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

1. Fatura Düzenine İlişkin Açıklamalar :

80 Sayılı, Belediyelerce Kurulan Toptancı Hallerinin Sureti İdaresi Hakkında Kanunun incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, "sebze ve meyve komisyoncusu" , belediyelerin gösterdiği kapalı mahallerde, müstahsilden gelen malların tüketiciye veya tüccara satılmasına aracılık ederek komisyon geliri elde eden ticaret erbabıdır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır" şeklinde tanımlanmış ve müteakip maddelerde de fatura düzeni ve kullanma zorunluluğuna ilişkin hükümler yer almıştır.

Vergi Usul Kanununa göre faturanın malı satan tüccar tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, sebze ve meyve komisyoncularına müstahsil veya tüccar tarafından satışı yapılmak üzere gönderilen sebze ve meyvelerin fiyatının, ağırlığının ve fire durumunun önceden bilinmemesi ve fiyatların toptancı hallerinde arz ve talebe göre günlük olarak tespit edilmesi nedeniyle, satılan mala ait faturanın komisyoncular tarafından düzenlenmesi Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetki uyarınca uygun görülmüştür.

Bu durumda, bilahare komisyoncunun malın satış tarihinden itibaren azami on gün içinde satılan malla ilgili olarak malı gönderen müstahsile veya tüccara satış bedeli üzerinden ve satışa konu mala ait nakliye, navlun, hammaliye, rüsum, komisyon bedeli gibi giderlerin de yer aldığı faturayı düzenlemesi gerekmektedir.(Buradaki 10 günlük fatura düzenleme süresi 7 güne indirilmiştir.)

¹⁸ Bu bölüm, KDV-6 isimli e-kitabımızın 1 inci maddeye ilişkin 6.26 no.lu bölümünün metnidir.
DENET DUYURU
Sayı : 2019/062/18

Bu uygulama sadece 80 sayılı Belediyelerce kurulan Toptancı Hallerinin Sureti İdaresi Hakkında Kanun uyarınca kurulan sebze ve meyve komisyoncuları için geçerlidir.

2. Teslimleri Katma Değer Vergisine Tabi Olan Mükellef Adına Komisyoncular Tarafından Yapılan Satışlar :

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 3316 Sayılı Kanunla değişik 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetki uyarınca çıkartılan 30.12.1987 tarih ve 87/12469 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "taze sebze ve meyveler, patates, kuru soğan ve sarımsak (mamulleri hariç)" teslimlerinde uygulanacak katma değer vergisi oranı % 3 olarak tesbit edilmiştir. (Not: Bu mallardaki yeni KDV oranları için 28 inci maddeye bakınız)

Buna göre, teslimleri katma değer vergisine tabi bulunan mükellefler (tacir veya gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler) tarafından gönderilen malların, sebze ve meyve komisyoncuları tarafından satışında % 3 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Bu vergi komisyoncu tarafından malı gönderen mükellefe intikal ettirilecek ve mükellefler tarafından genel hükümlere göre beyan edilerek, ödenecektir.

Teslimleri katma değer vergisine tabi mükellefler adına komisyoncular sıfatıyla satılan mallara ait katma değer vergisi, komisyoncunun düzenlediği satış ve komisyoncu faturasında, mal bedelinden ayrı olarak gösterilecektir. Bu vergi, yukarıda da belirtildiği üzere komisyoncu tarafından beyan edilmeyecektir.

3. Teslimleri Katma Değer Vergisine Tabi Olmayanlar Adına Komisyoncular Tarafından Yapılan Satışlar :

Teslim vergiden müstesna olan küçük çiftçiler ile kazançları götürü gider usulüne göre tesbit edilen çiftçiler tarafından gönderilen malların, komisyoncular tarafından satışında katma değer vergisi uygulanması halinde, tahsil edilen bu vergi, komisyoncular tarafından verilen beyannamede, "fazla ve yersiz hesaplanan katma değer vergisi" olarak beyan edilecektir. Komisyoncular tarafından, beyan edilen vergiden, komisyoncuların faaliyetleri ile ilgili yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Komisyoncuların faaliyetleri ile ilgili yükledikleri katma değer vergisini, ancak komisyon bedelleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden indirmeleri mümkün bulunmamaktadır.

4. Komisyon Bedelleri Üzerinden Hesaplanacak Katma Değer Vergisi :

Hal komisyoncularının, kendilerine mal gönderen üreticilerin veya tüccarların mallarını satmaları karşılığında komisyon bedelleri, normal oranda katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Komisyoncular bu hizmetlerine ait katma değer vergisini, genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

5. Komisyoncular Tarafından Düzenlenen Komisyon Faturasında Gösterilen Masraflara Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi :

Komisyoncular tarafından, kendilerine satmak üzere mal gönderen üreticiler veya tüccarların mallarını sattıktan sonra, bu kimseler adına düzenledikleri komisyon faturalarında gösterilen giderlere ait katma değer vergisi (örneğin, nakliye ve komisyon bedeline ait katma değer vergisi), komisyoncular tarafından indirim konusu yapılmayacaktır.

Komisyon faturasında gösterilen masraflara ait katma değer vergisi genel hükümler çerçevesinde, satılmak üzere malı gönderen gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılabileceği tabiidir."

Dikkat edilirse, yukarıdaki yazının 3 no.lu bölümünde, KDV mükellefi olmayan çiftçiler tarafından, satılmak üzere komisyoncuya gönderilen tarım ürünlerinin satışında, komisyoncunun KDV li fatura kesmesi halinde ne yapacağı anlatılmıştır. Bu ifadeleri, söz konusu faturaların KDV li olarak kesilmesinin zorunlu olduğu şeklinde yorumlamak yanlış olur. Çünkü KDV mükellefi olmayan bir çiftçi, ürettiği tarım ürününü kime satarsa satsın KDV doğmaz. Satış işleminin komisyoncu yardımı ile yapılması da bu durumu değiştirmez. Yukarıdaki yazıda söylenmek istenen husus, KDV mükellefi olmayan çiftçiden gelen ürünlerin satışına ilişkin komisyoncu faturasında, yanlışlıkla veya bilinçli olarak KDV gösterilirse, bu KDV nin komisyoncunun cebine gidemeyeceği, indirimle azalmaksızın Hazineye intikal etmesi gerektiğidir.

Nitekim İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 28.05.2013 tarih ve 326 no.lu özeltede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

ÖNEMLİ BİR ÖZELGE :

"Diğer taraftan, sebze ve meyve komisyoncularına, müstahsil veya tüccar tarafından satışı yapılmak üzere gönderilen sebze ve meyvenin fiyatı, ağırlığı, fire durumu, alıcılarının kimler olacağı önceden bilinmemesi ve fiyatların toptancı hallerinde arz ve talebe göre günlük olarak tespit edilmesi gibi hal komisyoncularının faaliyetlerindeki bu özellikler nedeniyle, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 18.01.1988 tarih ve KDV: 2601079-6/3340 sayılı yazıda; satılan mala ait faturanın komisyoncular tarafından düzenlenmesi uygun görülmüştür.

Buna göre;

- Teslimleri katma değer vergisine tabi bulunan mükellefler (tacir veya gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler) tarafından gönderilen malların, tarafınızdan satışında %1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Söz konusu katma değer vergisi, düzenleyeceğiniz faturada (satış/komisyoncu faturası), mal bedelinden ayrı olarak gösterilecektir.

Öte yandan, bu vergi tarafınızdan beyan edilmeyecek olup, verginin, tarafınızdan malı gönderen mükellefe intikal ettirilmesi ve bu mükellef tarafından genel hükümlere göre beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

- Teslimleri vergiden istisna olan gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından gönderilen malların tarafınızdan satışı veya söz konusu çiftçilerden müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle yapacağınız taze sebze ve meyve alımlarınız ise vergiden istisna bulunmaktadır.

Diğer taraftan, üreticiden veya tüccardan aldığınız ürünleri satmanız karşılığında aldığınız komisyon bedelleri genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi bulunmakta olup, bu hizmetlere ait katma değer vergisinin genel esaslara göre beyan edilmesi gerekmektedir.

Satmak üzere üreticiden veya tüccardan aldığınız malları sattıktan sonra, bu kimseler adına düzenleyeceğiniz komisyon faturasında gösterilen giderlere ait katma değer vergisi ise (örneğin, nakliye ve komisyon bedeline ait katma değer vergisi), tarafınızdan indirim konusu yapılmayacaktır.

Ancak, komisyon faturalarında gösterilen masraflara ait katma değer vergisinin genel hükümler çerçevesinde, satılmak üzere malı gönderen gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılabileceği tabiidir.”

MERSİN SMMMM ODASININ RAPORU :

Mersin SMMMM Odasındaki “TTK ve Diğer Mevzuatlar Komitesi” tarafından hazırlanan 08.08.2012 tarihli raporda, sebze, meyve komisyonculuğu uygulamasına ilişkin geniş bilgi yer almaktadır. ¹⁹

¹⁹ www.mersinsmmmo.org.tr adresli sitedeki “YENİ HAL YASASI KAPSAMINDA SEBZE, MEYVE KOMİSYONCULUĞU” konulu rapor.

8. SPOR TOTO, MİLLİ PİYANGO VE ÖZEL MATRAH ŞEKLİNE TABİ DİĞER OYUN VE PİYANGO FAALİYETLERİNE İLİŞKİN BAYİLİK HİZMETİ SUNAN FİRMALARIN BU HİZMETLERİ İLE İLGİLİ OLARAK ALDIKLARI KOMİSYONLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

KDV Kanunu'nun 23/a maddesi kapsamında özel matrah şekli uygulanmakta olan Spor Toto, Milli Piyango gibi oyun ve piyangolara ilişkin bayilik hizmeti sunanların KDV karşısındaki durumunu anlatan özeldede²⁰ yeterli açıklama mevcut olup, bu açıklamalar aşağıda sunulmuştur :

“Buna göre, iddia ve spor toto oyunlarında verginin mükellefi bu oyunları tertipleyen Spor Toto Teşkilat Başkanlığıdır. Oyunlara katılma bedelinin KDV matrahını oluşturduğu söz konusu oyunlarda, Spor Toto Teşkilatı Başkanlığı, bayi karını da ihtiva edecek şekilde nihai katılma bedeli üzerinden KDV yi hesaplayarak beyan etmektedir.

Firmanız faaliyetinin sadece özel matrah şekline tabi işlemlerden (spor toto, müşterek bahis oyunları) ibaret olması halinde KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Bu durumda, faaliyetinize ilişkin piyasadan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacak, Kanununun 58 ve 29/4 üncü maddeleri kapsamında kurum kazancının tespitinde işin mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilecektir.

Firmanız tarafından özel matrah şekline tabi işlemlerin, KDV ye tabi diğer işlemlerle birlikte yapılması halinde söz konusu faaliyetinizi 1 no.lu KDV beyannamesinin 42 nci satırında beyan etmeniz gerekmektedir. Bu durumda mal ve hizmetler nedeniyle yüklendiğiniz KDV, vergiye tabi işlemlerinizi nedeniyle hesaplanan KDV den indirilebilecektir.

Öte yandan, özel matrah şekline tabi işlemlerinize ait komisyon bedeli için Spor Toto Teşkilat Başkanlığına düzenleyeceğiniz faturada KDV hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan, bu faaliyetle ilgili kullanılan firmanız aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetlerin satılması işlemi KDV ye tabi olacaktır.”

²⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.06.2012 tarih ve 1779 sayılı özeldge.

9. KOMİSYON YANSITILMASI AMACIYLA DÜZENLENEN FATURALAR AÇISINDAN DURUM :

Bizim anlayışımıza göre, yansıtmaya konu komisyon KDV'nin kapsamına girmediği veya KDV'den istisna edildiği için KDV hesaplamasına konu edilmemişse, yansıtma işleminde de KDV hesaplanmaması gerekir. Maliye İdaresi'nin anlayışı da bu yöndedir.^{21 22 23}

Yansıtma işlemlerinin KDV karşısındaki durumu ile ilgili genel bilgiler bir yazımızda ele alınmıştır.²⁴

²¹ Bu görüşümüz Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 31.03.2014 tarih ve 79 sayılı özelge ile teyid edilmiş bulunmaktadır.

²² Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 26.08.2013 tarih ve 164 no.lu özelgede, yurtdışındaki bir firmaya ihraç mallarına müşteri bulduğu için komisyon ödeyen imalatçının bu komisyonun bir kısmını Türkiye'deki üretici firmaya nasıl yansıtacağı konusunda şu açıklamalara yer verilmiştir.

"...Buna göre, Türkiye'den ihraç edeceğimiz mallar için, yurt dışında yerleşik firmanın, yurtdışında müşteri bulmanıza ilişkin olarak ifa ettiği aracılık hizmeti, söz konusu hizmet yurtdışında yapıldığından ve hizmetten yurtdışında faydalanıldığından KDV'nin konusuna girmemekte olup, yurtdışındaki firmaya söz konusu aracılık hizmetine ilişkin yapacağınız ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu aracılık hizmeti için yurt dışında yerleşik firmaya ödediğiniz komisyon bedelinin tamamının veya bir kısmının yurtdışından ihraç kaydıyla mermer aldığınız firmaya aktarılması sırasında yurtiçi firma adına düzenlenen faturada, ödenen komisyon bedelini aşan bir tutarın yer alması halinde, aşan kısım genel oranda (%18) KDV'ye olacaktır."

²³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2012 tarih ve 778 sayılı özelgesinde,

"..... Hizmet bedellerinin aynen aktarılması halinde ise, KDV'ye tabi bulunan hizmetler KDV hesaplanarak, KDV'den istisna olan hizmetler ise KDV hesaplanmaksızın ilgili firmalara fatura edilebilecektir."

denilmiştir.

²⁴ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Kasım 2017 sayısında yayınlanan "MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV" başlıklı yazımız.

10. SONUÇ:

Komisyon olarak alınan bedellerin hangi hallerde KDV'nin konusuna girmediği, hangi hallerde KDV'den istisna konumda bulunduğu konusundaki mevzuat karmaşık haldedir ve çelişkiler mevcuttur.

Komisyonların KDV karşısındaki durumunu açık ve detaylı olarak ortaya koyan idari açıklamaya ihtiyaç vardır.