

Duyuru Tarihi : 24.02.2010  
Duyuru No : DUYURU/2010-015  
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / MART 2010 / SAYI : 207 / Sayfa : 67-70

**Mehmet MAÇ**  
Yeminli Mali Müşavir

## KDV'DEN MÜSTESNA NAKLİYELERE ARACILIK EDEN FİRMALARIN ALDIKLARI BROKERLİK KOMİSYONLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

### 1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesi uyarınca;

- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de biten ve
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek bir başka yabancı ülkede biten,

her türlü yük ve yolcu taşıma hizmetleri karşılığında alınan bedeller, başkaca bir şart aranmaksızın KDV den müstesnadır. (84/8889 sayılı Kararname)

14 üncü madde kapsamındaki taşımaların bedellerinin yanı sıra bu taşımalara aracılık edenlerin (yani yüke veya yolcuya taşıt bulanların yahut taşıta yük veya yolcu bulanların) bu hizmetleri karşılığında elde ettikleri komisyonlar da yine 14 üncü madde uyarınca KDV den istisna edilmelidir.

Maliye Bakanlığı, söz konusu nakliye komisyonlarının da 14 üncü madde kapsamında KDV'den müstesna olduğu yönünde geçmişte görüş vermiş ve hatta bu yönde, halen yürürlükte bulunan 33 no.lu KDV Tebliği'ni çıkarmış olmasına rağmen, sonradan komisyonların KDV'den müstesna olmadığına dair muktezalar vermeye başlamıştır.

Maliye İdaresi'nin bu çelişkili tutumu nedeniyle, KDV'den müstesna taşıma işlemlerine aracılık edilmesi sonucu elde edilen komisyonların KDV karşısındaki durumunu ele alma gereği hissetmiş ve bu yazımızda, konu hakkındaki görüşlerimizi ortaya koymuş bulunuyoruz.

### 2. DIŞ NAKLİYE ARACILIĞI İLE İLGİLİ TEBLİĞ HÜKÜMLERİ :

#### 2.1. 11 No.lu KDV Genel Tebliği'nin D Bölümündeki Hüküm :

Söz konusu hüküm şöyledir :

***“İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır.”***

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı nakliye aracıları firmaların, NAKLİYEYİ ÜSTLENMİŞ OLMALARI ŞARTIYLA, KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesinden yararlanabileceklerini kabul etmiş olup, bu anlayışını halen sürdürmektedir.

Lebib Yalkın Dergisi'nin Şubat 2007 sayısında yayınlanan "NAKLİYE ARACISI ( FORWARDER ) FİRMALARIN KDV İADESİ İLE İLGİLİ BİR MUKTEZA VE GÖRÜŞLERİMİZ" başlıklı yazımızda, istisna kapsamındaki nakliyeyi üstlenen ancak bu nakliyeyi taşıeron konumundaki nakliyecilere yaptıran firmaların KDV istisna ve iade hakları detaylı olarak açıklanmıştır.

## 2.2. 33 NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİ'NİN A BÖLÜMÜ :

33 no.lu KDV Genel Tebliğinde,

***" Vergiden istisna edilen söz konusu taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları KOMİSYONLARIN DA TAŞIMACILIK İŞİ İÇİNDE MÜTALAA EDİLMESİ GEREKTİĞİNDEN, uluslararası taşımacılığa ait bilet satışı komisyonları, katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır."***

hükmü yer almakta olup, 33 no.lu Tebliğ halen yürürlüktedir.

Buna göre, Maliye Bakanlığı'nın tebliğ bazında ifade ettiği ve halen koruduğu görüş, KDV'den müstesna taşıma işlerine ait biletleri satanların, bilet satışı nedeniyle aldıkları komisyonların da KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğu yönündedir.

Örnek vermek gerekirse uygulamada, havayolu işletmelerinin acenteliğini yapan firmaların, Türkiye çıkışlı veya Türkiye varışlı uluslararası uçuşlar için bilet düzenlemek suretiyle elde ettikleri komisyonlar KDV'siz olarak fatura edilmektedir.

Taşıta yolcu bulma şeklindeki bu hizmetler KDV Kanunu 14 üncü maddesi kapsamında olduğuna göre, taşıta yük bulma veya yolcuya veya yüke taşıt bulma şeklindeki aracılık hizmetlerinin de aynı madde kapsamında KDV'den müstesna olması gerekir.

**Bu istisnanın, bilet düzenlenerek elde edilen komisyonlarla sınırlı tutulması düşünülemez.**

33 no.lu Tebliğ ile yukarıda belirttiğimiz 11 no.lu Tebliğ'in birbiriyle mantıki bağlantısı ve uyumu vardır.

Çünkü, nakliye aracılığının;

- nakliyeyi üstlenerek (navlun faturası alarak ve navlun faturası keserek) yapılması ile,
- nakliyeyi üstlenmeksizin (komisyon faturası kesilerek) yapılması

arasında KDV açısından hiçbir fark yoktur. Yani 11 ve 33 no.lu KDV Tebliğleri birbirine paralel olup, mahiyeti KDV yönünden aynı olan her iki halde de KDV istisnası uygulanacağını hükme bağlamıştır.

Maliye Bakanlığı, önceleri bilet satışıyla ilgili olsun olmasın dış nakliyelerle ilgili komisyonların KDV istisnasına tabi olduğunu ifade ederek, 11 ve 33 no.lu Tebliğ ile tutarlı görüşler vermiştir.

Ancak daha sonra Bakanlık, hiçbir yasa değişikliği olmadığı halde, dış nakliye komisyonlarının KDV'den istisna olamayacağını ileri süren, dolayısıyla 11 ve 33 no.lu Tebliğ ile çelişen muktezalar vermeye başlamış olup, bu muktezalara katılmıyoruz.

### 3. KONU HAKKINDAKİ ÇELİŞKİLİ MUKTEZALAR :

#### 3.1. Dış Nakliye Komisyonlarının KDV'den Müstesna Olacağı Yönündeki Gelirler Genel Müdürlüğü Yazısı ve Adana Defterdarlığı Muktezası :

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.12.1985 tarih ve KDV-2601014-60/91912 sayılı yazısında ;

Uluslararası taşıma faaliyetlerinde yapılan organizatörlük hizmeti dolayısıyla alınan **brokerlik komisyonları taşımacılık işlemi içinde mütalaa edilmesi gerekeceğinden katma değer vergisinden istisna edileceği**

görüşü yer almaktadır.

Adana Defterdarlığı'nın 31.12.2004 tarih ve 2004-601/2931 sayılı muktezasında da;

**“.....şirketinizin bu işi aracı firma olarak yaptığı ve söz konusu iş karşılığında komisyon aldığı anlaşılmaktadır. Uluslararası taşımacılık işlerinde aracılık edenlerin, araca yolcu ve yük bulma veya yüke ya da yolcuya taşıyıcı bulma hizmeti karşılığında aldıkları komisyon istisna kapsamında bulunmaktadır. (Uluslararası taşıma işleminde alınan brokerlik, nakliye, acentelik, bilet v.s. komisyonları)**

şeklinde görüş belirtilmiştir.

#### 3.2. Dış Nakliye Komisyonlarının KDV'den Müstesna Olmadığı Yönündeki 11 ile 33 No.lu Tebliğ'lere ve Önceki Muktezalara Aykırı Düşen Maliye İdaresi Görüşleri :

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 19.9.2003 tarih ve 0.54/5414-449 sayılı muktezasında ;

***“....uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan ..... A.Ş. firmasının acentesi olarak yapılacak yurt dışı taşımacılık işlemlerine yönelik bu firmaya verilen hizmetlerin uluslararası taşımacılık kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Adı geçen mükellefin bu hizmetler nedeniyle almış olduğu komisyon bedeli katma değer vergisine tabi olacaktır.”***

denilerek, gerek 11 ve 33 no.lu Tebliğlerle gerekse yukarıdaki yazı ve mukteza ile çelişen bir ifadeye yer verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 10.02.2009 tarih ve 1306 sayılı muktezada da;

- dış taşımanın aracı sıfatıyla üstlenilmesi durumunda KDV istisna uygulanacağı,
- ancak nakliye komisyonlarının KDV'den müstesna olmadığı

ileri sürülmüş olup, muktezanın bu görüşlere ilişkin paragrafları şöyledir :

*“Buna göre, şirketinizin uluslararası taşımacılık istisnası kapsamına giren taşıma işlemlerini fiilen yapmayarak taşımacılığın sorumluluğunu üstlenerek organizatör firma olarak faaliyette bulunması halinde, bu faaliyetleriniz KDV Kanununun 14. maddesi kapsamında KDV’den istisna olacaktır. Dolayısıyla bu işlemlerle ilgili olarak yüklendiğiniz ve indirim yoluyla gideremediğiniz vergilerin iadesi mümkün bulunmaktadır.*

*Ancak, uluslararası taşımacılığın sorumluluğunu üstlenmeksizin sadece yüke araç veya araca yük bulma şeklinde aracılık hizmeti vermeniz halinde bu verilen hizmetler uluslararası taşımacılık hizmeti olarak değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (%18) KDV’ye tabi olacaktır.”*

#### 4. SONUÇ VE GÖRÜŞÜMÜZ:

Maliye İdaresi’nin halen devam eden görüşü, KDV istisnası kapsamındaki nakliye işini üstlenen ancak bu nakliyeyi bizzat yapmayıp başka nakliyecilere yaptırarak nakliye faturası kesenlerin bu faturayı KDV siz olarak düzenleyebilecekleri ve bu işleri ile ilgili olarak yükledikleri KDV’leri indirebilecekleri, indirimle giderilememesi halinde geri alabilecekleri yönünde olup bu görüş 11 nolu KDV Tebliğine ve bizim görüşümüze paraleldir.

Ancak Maliye İdaresi gerek önceleri verdiği muktezalarla ve gerekse 33 no.lu KDV Tebliği ile dış nakliye komisyonlarında da KDV istisnası uygulanacağını belirtmiş iken, bir süredir bu komisyonların KDV den istisna edilemeyeceğini ileri süren muktezalar vermekte olup bu muktezalara katılmıyoruz.

Çünkü;

- Nakliye aracılığının, nakliye işini üstlenerek (nakliye faturasını keserek), fakat bu nakliye işini başkasına yaptırarak (nakliye faturası olarak) yapılması ile, nakliye işini üstlenmeksizin komisyon karşılığında (komisyon faturası kesilerek) yapılması arasında hukuki açıdan fark bulunmakla beraber, KDV uygulaması açısından hiçbir fark yoktur.
- KDV Kanunu’nun 14 üncü maddesindeki transit taşımacılık istisnasının amacı, Türk nakliye firmalarının yabancı ülke firmaları ile rekabet edebilmesini sağlamaktır. Transit taşımacılık KDV den istisna edilmiş iken bu taşımacılığa yönelik aracılık komisyonlarının KDV’ye tabi tutulması bu amaca aykırı düşmektedir.

Bu nedenlerle Maliye İdaresi’nin dış nakliye komisyonlarında KDV istisnası uygulatmaması, mevzuata aykırı olduğu gibi, Türk nakliye sektörüne zarar vermektedir.