

Duyuru Tarihi : 02.02.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-025
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / ŞUBAT 2007 / SAYI : 38 Sayfa : 21-26

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

NAKLİYE ARACISI (FORWARDER) FİRMALARIN KDV İADESİ İLE İLGİLİ BİR MUKTEZA VE GÖRÜŞLERİMİZ

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre, varış yeri veya çıkış yeri Türkiye olan yurt dışı taşıma hizmetleri ile yurt dışında başlayıp Türkiye'den geçerek yurt dışında biten taşımalar KDV den müstesnadır.

Türk KDV mükellefleri bu taşımalar için KDV siz fatura kesebilirler, bu hizmetleri ile ilgili olarak yüklendikleri KDV'leri indirebilirler, indirimle giderilememe halinde KDV iadesi alabilirler. (KDV Kanunu Md. 32)

Söz konusu taşımaları yabancı firma fatura etmişse, istisna nedeniyle fatura muhatabının KDV sorumluluğu olmaz.

İstisna kapsamındaki işi üstlenen ve bu işi bir nakliyeciy firmaya yaptıran nakliye aracısı (forwarder) firmaların da, üstlendikleri nakliye işini KDV siz olarak fatura etme, bu iş ile ilgili olarak yüklendikleri KDV leri indirme ve indirimle gideremedikleri KDV lerin iadesini isteme hakları vardır. (11 no.lu KDV Genel Tebliği'nin D/2 bölümü)

Keza istisna kapsamındaki taşımalara ilişkin bilet düzenleme hizmeti yapan acentaların bu biletlerle ilişkin satış komisyonları da 14'üncü madde kapsamında KDV'den müstesnadır.

Aşağıdaki bölümde, üstlendiği nakliye işini, nakil aracı işleten firmalara yaptıran nakliye aracısı (forwarder) bir firma ile ilgili olarak verilmiş olan bir muktezanın metni ve izleyen bölümde ise bu mukteza ile ilgili görüşlerimiz yer almaktadır :

2. NAKLİYE ARACISI (FORWARDER) FİRMANIN KDV İADE TALEBİ İLE İLGİLİ MUKTEZANIN METNİ :

“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

SAYI : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.YMM.25-31343

KONU : Uluslararası nakliye işine aracılık hizmeti

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

İLGİ : 24/03/2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.80.44/13112 sayılı yazınız.

İlgi yazınızda, uluslararası nakliye aracılığı işiyle iştigal eden Daireniz vergi no.lu mükellefiLtd.Şti. hakkında 2005/3,4,5,6,7. dönemlerine ilişkin YMM tarafından düzenlenen 17.03.2006 tarihli ve YMM/..... sayılı KDV İadesi Tasdik Raporu'nun tetkiki neticesinde yüklenilen vergilerden istisna kapsamındaki işlemlere isabet eden kısmın geliştirilen bir oranlama yöntemine göre hesaplandığı ve iade/mahsup talebinin bu hesaplama göre talep edildiği, yüklenim tablosunun ibraz edilmediği görüldüğünden söz konusu rapora istinaden işlem tesis edilip edilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14/1 maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 24.12.1984 gün 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 işlerinin vergiden müstesna olduğu ifade edilmiştir.

Söz konusu istisna kapsamına yabancı ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşımacılık işleri girmektedir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin D/2 kısmında da istisna 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 nakliye gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyetin de vergiye tabi olmayacağı belirtilmiştir. Ancak, yüklenicilerin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu taşıma işi istisnadan faydalanamayacaktır.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde, bu Kanunun 14. maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesaplanması" başlıklı "M" bölümünde;

“Bilindiği üzere, iade hakkı doğuran işlemler, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2. maddesi gereğince temel gıda maddeleri teslimleri ile 32. maddesinde yer alan istisna kapsamına giren mal teslimi ve hizmet ifalarıdır.

Kanunun 29/2 ve 32. maddelerine göre, sözü edilen teslim ve hizmetlerde, bu teslim ve hizmetler için yüklenilen vergiler, öncelikle indirim konusu yapılacaktır. İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde ise, kalan tutarın iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmı, o dönemde iade edilecek vergi olarak dikkate alınacaktır. Diğer bir anlatımla, iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin, diğer işlemlere ait yüklenilen vergilerden mutlak surette ayrılması gerekmektedir. Böyle bir ayırım yapılmadan, iade hakkı doğuran işlemin bedeli ile genel vergi oranının çarpımı suretiyle bulunacak miktarın, iade olarak talep edilmesi mümkün değildir.” denilmektedir.

Diğer taraftan, 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin “D” bölümünde; iade hakkı doğuran işlemlere ve ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin bildirimin ilgili dönem beyannamesinde ne şekilde beyan edileceği açıklanmıştır.

Yine, konuyla ilgili olarak 25 ve 81 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ’lerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre,

1) Taşımacılık hizmetinin tamamının daireniz mükellefi Ltd.Şti. tarafından üstlenilmiş olması halinde istisna kapsamındaki taşıma faaliyetinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması durumunda gerek taşıma işini yaptıran kişiye karşı muhatap olarak işi üstlenen adı geçen firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyeti istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyette vergiye tabi olmayacaktır.

Ancak ödevli tarafından diğer bir firmaya yaptırılan taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp, Türkiye içinde bitmesi halinde (deniz ya da demiryolu ile gelen eşyanın gümrüklü bölgeden alınarak nakliyeyi gerçekleştiren firmanın araçlarıyla alıcının adresine taşınması halinde) bu taşıma işi dolayısıyla istisnadan faydalanılamayacaktır.

2) Ödevli tarafından üstlenilen ve diğer nakliyeciler eliyle gerçekleştirilen uluslararası taşımacılık faaliyetinden doğan KDV iade talebi için taşımacılık faaliyetini fiilen gerçekleştiren firma adına düzenlenen kara manifestosu, TIR karnesi veya CMR örneğinin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM’ce onaylı örneği ile indirilecek KDV listesinin yada konşimento örnekleri veya tüm bu sayılan belgelerle ilgili bilgileri ihtiva eden YMM tarafından onaylı listelerin dairenize ibrazı halinde YMM raporuna istinaden genel esaslara göre işlem yapılması gerekmektedir.”

3. MUKTEZA İLE İLGİLİ GÖRÜŞ VE AÇIKLAMALARIMIZ :

3.1. Nakliye Aracısı Firmanın İadesini İsteyeceği KDV’nin Hesabı :

Nakliye aracılığı yapan firmalar genellikle nakil aracı sahibi olmamakta, faaliyetlerini bir büroda sürdürmektedirler.

Bu firmalar tamamen iç parkurda cereyan eden nakliyelere aracılık ediyorlarsa kestikleri faturalar tümüyle KDV’li olduğundan KDV iadesi almaları söz konusu değildir.

Nakliye aracısı firmanın tüm hasılatı istisna kapsamındaki dış taşımalarından oluşuyorsa, bu taşımaların gerçekleştiği aydaki indirimlerin tümü, aynı zamanda söz konusu mükellefin KDV iade hakkını gösterir.

Şayet, nakliye aracı kısmen dış nakliye, kısmen de iç nakliye işi üstleniyorsa, bu nakliyelerle ilgili olarak yaptırdığı iç nakliyelere ait KDV yüklenimlerini, istisna ile ilgili olan ve olmayan şeklinde ayırma tabi tutmalı, sair giderlerine ilişkin KDV yüklenimlerini ise, istisna kapsamında olan ve olmayan hasılatının birbirine oranına göre ayırtmalıdır.

ÖRNEK :

Nakliye aracılığı yapan (A) Limited Şirketinin Ekim 2006 ayı verileri şöyledir :

- Dış taşımalarla ilgili olarak yüklenilen iç nakliye KDV leri	20.000 YTL
- İç nakliyelerle ilgili yüklenilen KDV ler	16.000 YTL
- Genel Giderlerle ilgili KDV yüklenimleri	15.000 YTL
- İç nakliye hasılatı	100.000 YTL
- Hesaplanan iç nakliye KDV si.....	18.000 YTL
- Dış nakliye hasılatı	200.000 YTL
- Hesaplanan dış nakliye KDV si	0 YTL

Bu mükellef Ekim ayında, dış nakliyelerle ilgili olarak yüklendiği KDV tutarını şöyle hesaplayabilir :

- Dış nakliye hasılatının toplam hasılatı oranı (200.000 : 300.000 =)	2/3
- Genel gider KDV yüklenimlerinden dış nakliye hasılatına düşen pay (15.000 x 2/3=) ...	10.000
- Dış taşımalarla ilgili olarak yaptırılan iç taşımalar nedeniyle yüklenilen KDV	20.000
- DİŞ NAKLİYELERLE İLGİLİ TOPLAM KDV YÜKLENİMİ	30.000

Bu mükellef istisna kapsamındaki taşımalara isabet eden 30.000 YTL nin tamamını KDV iadesi olarak isteyebilir. Çünkü indirimle gideremediği KDV 18.000 – (20.000 + 16.000 + 15.000=) 33.000 YTL. dir. Mükellef bu tutarda iade isterse devrolan KDV si 3.000 YTL. olur.

Yukarıdaki muktezada böyle bir orantı yönteminin geçerli olup olmadığı sorulmuş ve bu soruya olumsuz cevap verilmemiş olup soruya konu iade talebi bu şekildeki hesaplama göre sonuçlanmıştır. (Zaten Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, fazla veya yersiz iade işlemine neden olmamak yani gerçeğe yakın ve uygun sonuç vermek şartıyla oranlama yönteminin, iadesi istenecek KDV'nin hesabında kullanılabileceği yönünde 23.10.2000 tarih ve 48082 sayılı muktezası mevcuttur.)

Örneğimizde, KDV yüklenim tablosu aranmamıştır. Çünkü Ekim Ayı KDV indirimleri KDV yüklenim tablosunu zaten oluşturmakta ve yukarıdaki yöntemle yapılan ayırttırma, pratik şekilde istisna kapsamındaki işlemlere isabet eden yüklenim kısmını vermektedir.

Nakliye aracılığı yapan firmaların taşıeronu olarak dış nakliyeyi gerçekleştiren KDV mükelleflerinin de bu taşıma için KDV'siz fatura düzenleme, KDV indirimi yapma ve indirimle gideremedikleri dış nakliye için yüklendikleri KDV'lerin iadesini isteme hakları vardır.

Örneğimizdeki nakliye aracı (A) Limited Şirketinin, Gaziantep'te bulunan bir yükün Marsilya'ya taşınması işini 30.000 YTL. bedelle üstlendiğini varsayarsak bu taşıma için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacaktır. Söz konusu taşımanın Kayseri-Haydarpaşa parkurundaki kısmı, tır işletmecisi (C) A.Ş. tarafından 15.000 YTL mukabilinde yapılmışsa, bu faturada (15.000 x 0.18=) 2.700 YTL'le KDV hesaplanması gerekir. Bu taşımanın Haydarpaşa-Marsilya parkurundaki kısmını gerçekleştiren (E) Gemicilik A.Ş. bu dış taşıma için (A) Limited Şirketine keseceği 12.000 YTL'lik faturada KDV göstermeyecektir. (E) Gemicilik A.Ş. bu taşıma ile ilgili olarak yüklendiği KDV'leri

indirebilir ve indirimle giderilememe halinde KDV iadesi isteyebilir. Haydarpaşa-Marsilya hattında yapılan taşıma için düzenlenecek konşimento, hem nakliye aracı (A) Limited Şirketinin, hem de (E) gemicilik A.Ş.'nin KDV'siz fatura kesmelerinin ve KDV iade taleplerinin dayanağını teşkil edecek, başka bir anlatımla, bu faturaya konu taşımanın KDV Kanunu'nun 14'üncü maddesi kapsamında dış taşıma olduğunu (taşınan malın Türkiye Gümrük Bölgesi'nden geçirildiğini) belgeleyecektir. Muktezada belirtildiği gibi, iade talebi halinde konşimento örneği yerine, konşimento bilgilerini içeren YMM onaylı listenin ibrazı mümkündür.

3.2. KDV İadesi için İbrazi Gereken Belgeler :

KDV iade talepli beyanname veren nakliye aracı firma, mahsup yoluyla KDV iadesi alabilmek için ;

- O dönemdeki KDV indirimlerinin açılımını gösteren bir KDV indirim listesi hazırlamak zorundadır.
- Yine o dönemde KDV siz olarak düzenlediği dış nakliye hasılatı faturalarındaki bilgileri içeren bir liste oluşturmalıdır.
- Bu nakliyelerin dış nakliye ile ilgili olduğunun ispatı için gerekli belgelerin örneklerinin VEYA BU BELGELERLE İLGİLİ BİLGİLERİ İHTİVA EDEN YMM ONAYLI LİSTENİN de ibrazı gerekmektedir.

Şayet nakit iade isteniyorsa, ve iade tutarı 1.000 YTL'yi geçiyorsa, 1.000 YTL'yi aşan kısım için teminat verilmesi, YMM tasdik raporu ibrazı veya yapılacak incelemeye sevk işleminin sonucunun beklenmesi gerekir.

www.bdodenet.com.tr adresli sitemizde ücretsiz olarak kullanıma sunulan elektronik kitabımızda, KDV Kanunu'nun maddeleri ve bu maddelere ilişkin detaylı yorum ve açıklamalarımız bulunmakta olup, transit taşımacılıkla ilgili izahatımız ve bu kapsamdaki iadeler için aranan belgeler bu kitabın 14'üncü maddeye ilişkin bölümünde yer almaktadır. Yukarıda bahsi geçen KDV indirim listesinin ve hasılat faturaları listesinin formatı ise 29'uncu maddenin sonundadır.