

Organizatör firmaların uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında KDV iadesi

Gökan Cebeci

1. Giriş

Globalleşen dünyada uluslararası alım-satım faaliyetleri, uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde önemli bir artış ortaya çıkarmıştır.

Ülkemizin ithalat ve ihracat potansiyelinin yüksek olması ve coğrafi konum olarak Avrupa-Türkiye ile Avrupa-Ortadoğu Ticareti ve boğaz yolu açısından yakın konumdaki ülkelerin, ülkemizin ulaştırma kanallarını sıklıkla kullanması, uluslararası taşımacılık faaliyetlerinin önemini artırmaktadır.

Global piyasalarda rekabet edebilmek için uluslararası taşımacılık faaliyetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Söz konusu istisna düzenlemesi ile 3065 sayılı Kanun'un 14/1'inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna hükmü hem organizatör firmaları hem de taşımacılık işini fiilen yapan firmaları kapsamaktadır. Bu husus KDV Uygulama Genel Tebliği'nde; *"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 nakliyyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir."* şeklinde ifade edilmiştir. ¹

Bu yazımızda uluslararası taşımacılık işinin başka taşımacılara yaptırılması halinde hem organizatör firmaya hem de fiili nakliyyeyi gerçekleştiren firmaya yapılacak KDV iadelerinde mükerrer iadeye sebep olmamak için dikkat edilmesi gerek hususlar irdelenmiştir.

2. İstisnanın kapsamı ve şartları

2.1. İstisnanın kapsamı

3065 sayılı Kanun'un 14/1'inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma (transit taşıma) işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur.

İstisna kapsamına giren haller;

- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren, taşıma işleridir.

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 için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir.

Ayrıca, taşıma işinde kullanılan aracın taşıma hizmetini gerçekleştiren mükellefe ait olması veya kiralanmış olması, istisna uygulamasına engel olmaz.

Uluslararası taşımacılık işinin Ro-Ro gemileri vasıtasıyla ve dorse (römork) kullanılarak yurtiçi ve yurtdışında farklı çekicilerle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi gereğince KDV'den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.

2.2. İstisnanın beyanı

Bu istisna kapsamındaki taşımacılık işleri, hizmetin tamamlandığı döneme (yurt dışına yapılan veya transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıkıldığı döneme) ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 311 kod numaralı "Uluslararası taşımacılık" satırı aracılığıyla beyan edilir."

Burada beyan edilecek tutar mükellef firmanın kendi taşıtları ve alt yüklenici firmalara yaptırmış olduğu taşımacılık bedellerinin toplamının beyan edilmesi hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

2.3 Taşımacılık KDV iadesinde yetki belgesi sorunu

Transit taşımacılık hizmeti; ülkemizin hizmet ihracatı içerisinde ilk sıralarda bulunmaktadır. Taşımacılık sektörüne yönelik olarak belirli kurallar altında kara, hava, deniz ve demiryolu ile yapılan taşımacılık hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur.

KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca bu kapsamda iade talebinde bulunacak mükelleflerden yetki belgesi (C2) aranılmaktadır.

14.01.2023 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan Karayolu Taşıma Yönetmeliğindeki değişikliğe göre C2 Yetki Belgesi kaldırılmıştır. Uluslararası taşımacılık yapacak firmaların L2 Belgesi alması gerekmektedir.

C2 Yetki belgelerine sahip firmaların tüm yetki belgeleri otomatik olarak L2 belgesine dönüşürülmüştür.

Taşımacılık organizatörlüğü yapmak isteyen gerçek kişi veya firmaların ise 01.01.2019 tarihi itibarıyla karayolu, havayolu, demiryolu ve denizyolu gibi lojistik alanlarda faaliyet

göstermesi için Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'na başvurarak TİO belgesi almaları gerekmektedir.

Taşımacılık istisnasından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgelerin hazır olması gerekmektedir.

- İade talep dilekçesi,
- İndirilecek KDV listesi,
- Yüklenilen KDV listesi,
- KDV hesaplama tablosu,
- Satış fatura listesi,
- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge
- Taşımacılık işinin mahiyetine göre Tebliğ'de sayılan diğer belgeler.

Uluslararası taşımacılık yetki belgesi, uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde; söz konusu belge, T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından verilmektedir. İlgili Bakanlık tarafından verilen yetki belgeleri ile ilgili düzenleme Karayolu Taşıma Yönetmeliği'nde yer almaktadır.

Taşımacılık organizatörlüğü yapmak isteyen gerçek kişi veya firmaların TİO yetki belgesi alabilmeleri için istenen bilgi ve belgeler aşağıdaki gibi olmalıdır.

- Gerçek kişilerin Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmaları
- Tüzel kişilerin Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş ve ticaret siciline tescil edilmiş olmaları
- Gerçek kişilerde sahip ve/veya varsa temsil ve ilzama yetkili kişi/kişilerin, anonim şirket statüsündeki tüzel kişiliklerde, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdür ile temsil ve ilzama yetkili yöneticilerin, diğer şirket statüsündeki tüzel kişilerde, tüm ortakların ve bu tüzel kişiliği temsil ve ilzama yetkili yöneticilerin mesleki saygınlığa sahip olmaları
- En az 150.000 Türk lirası sermayeye sahip olmaları
- Merkez adresine sahip olmaları
- Faal vergi mükellefi olmaları
- Yönetmelikte belirtilen mesleki yeterlilik şartlarına sahip olmaları
- Merkezi adreslerinin bulunduğu yerdeki ticaret odası veya ticaret ve sanayi odası veya esnaf ve sanatkârlar odası veya ziraat odasından birine kayıtlı olmaları
- Elektronik tebligat sistemine kayıtlı olmaları

2.4. İade

KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde; Kanun'un 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddelerine göre vergiden istisna edilen işlemler ile ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin öncelikle mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği; vergiye tabi işlemlerin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirim yoluyla giderilemeyen verginin iade konusu yapılabileceği, iadeye ilişkin esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanun'un 14/1'inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri istisnası teslimleri nedeni talep edilen belgelere ilave olarak organizatör mükelleflerden aşağıdaki bilgiler talep edilmektedir:

- Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste
- Taşımacılığı tevsik eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren liste.

2.4.1 Bünyeye giren KDV tutarının hesaplanması

Bünyeye giren KDV tutarı, ifa edilen taşımacılık hizmetinin meydana gelmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan giderler nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur. Yüklenilen KDV, taşımacılık hizmeti ile ilişkilendirilen alış ve giderler, genel yönetim giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur.

2.4.1.1 Doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler

KDV iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren alış ve giderler nedeniyle yüklenilen KDV tutarı dikkate alınır. Katlanılan bu alış ve giderler, araç bakım, yedek parça vb. giderlerden oluşmaktadır. Doğrudan yüklenilen KDV tutarının doğru ve hızlı bir biçimde tespiti için bu kapsamdaki giderlerin ayrı bir muhasebe hesabında takip edilmesi önem arz etmektedir. KDV hesaplanarak gerçekleştirilen teslimlerle ilişkili olan alımlara ait KDV tutarlarının da iade hesabına dahil edilmemesi gerekmektedir.

2.4.1.2 Genel giderler

Firmaların ofis kırtasiye malzemeleri, iletişim ve haberleşme giderleri, kargo giderleri, konaklama giderleri, elektrik, su, doğalgaz giderleri, müşavirlik giderleri, kira bedelleri vb. tek bir faaliyet için olmayan firmanın faaliyetlerini devam ettirebilmesi için gerekli olan giderleri, genel yönetim giderleridir.

Genel giderler nedeniyle yüklenilen KDV'ye konu edilecek olan faturalara isabet eden KDV tutarı hesaplanırken ilgili istisnanın aylık teslim tutarı/ aylık toplam teslimler oranı ile iade hesabına pay verilebilir.

2.4.1.3 ATİK alımları

KDV, ilgili dönemdeki taşımacılık hasılatının %18'i olarak hesaplanan tutardan fazla olamaz. Yukarıdaki şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki fark kadar tutar ATİK olarak yüklenilen KDV'lerden iade hesabına pay verilebilir. Dikkat edilmesi gereken husus ATİK nedeniyle yüklenilen KDV tutarından iade hesabına pay verilebilmesi için söz konusu iktisadi kıymetin uluslararası taşımacılık hizmetinde kullanılması gerektiğidir.

İktisadi kıymetin mükellef tarafından imal/inşa edilmesi durumunda yüklenilen KDV tutarı, bu kıymetin aktive alındığı ve uluslararası taşımacılık hizmetlerinde fiilen kullanılmaya başlamasından itibaren iadeye konu edilebilir.

2.4.2 Azami iade tutarı hesaplama

26.04.2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "II/C.Taşımacılık İstisnası" bölümünün "1.1. Kapsam" başlıklı kısmında, istisna kapsamına giren taşımacılık işlerinin tamamının veya bir bölümünün başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı mensup olarak işi yüklenen organizatör firmanın gerekse alt yüklenici olarak fiili taşımacılık işini gerçekleştiren firmanın bu işleri istisna kapsamına girdiğinden, iki iş içinde ayrı ayrı KDV hesaplanmaması gerektiği belirtilmektedir. Organizatör firma ve alt yüklenici firmanın gerçekleştirmiş olduğu uluslararası taşımacılık faaliyeti istisna kapsamında olup, organizatör firma ve alt yüklenici firma KDV iade hakkına sahip olacaktır.

Transit taşımacılık faaliyetlerinin bir kısmını alt yüklenici firmalar ile gerçekleştiren firmaların KDV iade taleplerinde, istisna hasılat tutarının tamamının %18'ine kadar iade alınabilmesi için vergi dairesi tarafından alt yüklenici firmalardan bu işleme dair herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına yönelik muvafakatnamenin tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Uluslararası taşımacılık hasılatı, öz mal ve kiralık araçlarla taşınan malların taşıma tutarından oluşan bir mükellefin, uluslararası taşımacılık işlerinden doğan azami iade tutarının hesabında öz mal ve kiralık araçlara ait hasılat toplamının mı, yoksa sadece öz mal araçlara ait hasılatın mı dikkate alınacağı konusunda yaşadığı tereddüt üzerine verilen 22/09/2014 tarih ve 35672403-010.01[130-14-32-01-2013]-139 sayılı özelgede;

Uluslararası taşımacılık istisnası uygulanması için taşıma işleminin, bu işi üstlenenin kendi araçları ile yapmasının şart olmadığı, taşıma işleminin taşıyanın kendi araçları ile yapılabileceği gibi kiralanan araçlarla da yapılabileceğini, KDV Kanunu'nun 14 ve 32'nci maddeleri gereğince uluslararası taşımacılık faaliyetinden doğan azami iade tutarının hesabında, kiraya veren firmadan kendisinin bu işleme ilişkin olarak herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına yönelik bir muvafakatname alınması kaydıyla ilgili dönemdeki toplam (öz mal ve kiralık araçlara ait) uluslararası taşımacılık hasılatının dikkate alınmasının mümkün olacağı, şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yukarıda belirtilen özelgeden yola çıkarak, istisna kapsamında giren taşımacılık işlerinin bir kısmını alt yüklenicilere yaptıran organizatör firmalar, uluslararası taşımacılık işlerinden doğan azami iade tutarının hesabında muvafakatname almaları koşuluyla, tüm uluslararası taşımacılık hasılatını dikkate alabilirler. Aksi durumda alt yüklenici firmalarının hasılatlarının azami iade tutar hesabına eklenmemesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz husus bir örnek yardımıyla aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: ABC Uluslararası Taşımacılık A.Ş. 2023 Ocak döneminde kendi araçlarıyla 1.000.000,00 TL, alt yüklenicilere yaptırdığı taşımacılık işleriyle ilgili 300.000,00 TL hasılat elde etmiştir. ABC A.Ş alt yüklenicisi ile gerçekleştirmiş olduğu işler için 200.000 TL ödeme yapmıştır. Başka bir deyişle ABC A.Ş. alt yükleniciler ile elde ettiği hasılatın maliyeti 200.000 TL'dir. Bu durumda ABC A.Ş. alt yüklenicilerden bu işleme ilişkin olarak herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına yönelik bir muvafakatname almadığı durumda ABC Uluslararası Taşımacılık A.Ş.'nin azami iade tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

		2023/Ocak
1	Özmal araç navlun geliri (kendi araçları)	1.000.000,00
2	Alt yüklenici navlun geliri	300.000,00
3	Toplam uluslararası taşımacılık navlun geliri	1.300.000,00
4	Alt taşımacılar vasıtasıyla edilen hasılatın maliyeti	200.000,00
5=3-4	Azami iade alınabilecek KDV üst sınırı matrahı	1.100.000,00
6=5 x %18	Azami iade alınabilecek KDV tutarı	198.000,00

2.5. Mahsuben iade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.6. Nakden iade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. Sonuç

Uluslararası taşımacılık faaliyeti ile iştigal eden mükelleflerin globalleşen dünya pazarlarında her gün artan ithalat ve ihracat yüklerinin taşınmasını kendi araçlarıyla yapma imkanlarının kısıtlı olması nedeni ile organizatör bir firma olarak alt yükleniciler aracılığı yaptırımları olağan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uluslararası taşımacılık istisnası kapsamındaki işlemlerin, taşımacılık faaliyeti yapan firmanın kendi araçları ile yapılması zorunlu değildir. Taşımacılık faaliyetinin kiralanmış araçlarla da yapılabileceği ilgili Tebliğ'de açıkça belirtilmiş olup, KDV Kanunu'nun 14 ve 32'nci maddeleri gereğince uluslararası taşımacılık faaliyetinden doğan azami iade miktarının hesaplanmasında, aracını kiraya veren firmadan herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına yönelik bir taahhütname alınması koşulu ile ilgili dönemdeki toplam (kendi araçları ve kiralık araçlara ait) uluslararası taşımacılık gelirinin dikkate alınması söz konusu olabilecektir.

Kaynakça

¹ 15.02.2017 tarih ve 29980 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ve KDV Uygulama Genel Tebliği

² 3065 sayılı Katma Değer vergisi Kanunu

³ 14.01.2023 tarihli Resmî Gazete

⁴ Mustafa Gül Taşımacılık KDV İadesinde Yetki belgesi 03.08.2022

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.