

# DENİZ TAŞIMACILIĞI PRİMAJ VE VERGİ UYGULAMALARI

Fatih DURAL

(YAKLAŞIM/HAZİRAN-1993)

## A. GİRİŞ

Deniz taşımacılığında Primaj; yüke gösterdiği ihtimam karşılığında taşıyan tarafından acentaya yapılan bir ödemedir. Primajın tek tanımı **Gemi acentaları asgari ücret** tarifesi'nde yapılmıştır. Buna göre; "Muntazam hatlı taşımalarda çıkış yüklerine acentanın gösterdiği ihtimama karşılık olarak navlun ödeyicisi tarafından navluna ilaveten yükleme veya boşaltma limanlarında Türkiye'deki acenta lehine ödenen primlerdir."

Uluslararası deniz taşımacılığında acenta lehine ödenen ve acentenin ticari kazancı olarak vergiye tabi tutulan primajların aynı zamanda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde sözü edilen dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatı kavramı içinde olup olmadığı ve primaj ücretlerinin taşıyıcı yabancı ulaştırma kurumu tarafından acentaya ödenmesi sonucu, acentanın elde ettiği, primaj gelirinin katma değer vergisi karşısındaki durumu sürekli tartışma konusu olmuştur.

## B. PRİMAJLARIN, KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN 19. MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASININ 2 NUMARALI BENDİNDE TANIMI YAPILAN YABANCI ULAŞTIRMA KURUMUNUN TÜRKİYE'DE ELDE ETTİĞİ HASILATA DAHİL BULUNUP BULUNMADIĞI KONUSU

Bu husus ilk olarak Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında [\(1\)](#) değerlendirilmiştir. Komisyona göre; acenteler temsil ettikleri yabancı kumpanyaların nam ve hesabına nakil işleri deruhte ettikleri cihetle yaptıkları navlun mukavelelerinde akdin tarafı durumundadırlar.

Bununla birlikte; aldıkları primajları yükleyicilere karşı bu sıfatla sağladıkları hizmet dolayısıyla tanzim ettikleri koniş-mentolarda gösterip, aynı bir faturaya geçirmediğine göre, navlun ve teferruat gibi doğrudan doğruya yabancı kumpanya nam ve hesabına tahsil etmiş sayılırlar. Primajların, olduğu gibi acentelerin gelirleri arasında yer alması bunların mahiyetini değiştirmez. Bu hal, netice itibarıyla, yabancı kurumun primaj namıyla navlun yapılan ilaveyi, gördüğü mümessillik hizmetine karşılık acenteye terk etmiş olduğunu gösterir.

Bu nedenle primajlar, yabancı ulaştırma kurumlarının memleketimizde sağladıkları hasılatı dahildir.

Bu konu, "vergi mükerrerliğine" yol açıp açmadığı hususunun yıllarca tartışılması üzerine yeniden değerlendirilmiştir. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında [\(2\)](#) aşağıdaki gerekçelerle primajın yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde ettikleri hasılatı dahil olduğu ve bu hususun mükerrerlik yaratmadığı yeniden karara bağlanmıştır.

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/2. maddesinde yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş hasılatı tanımlanırken " yolcu, yük ve

bagaj, taşıma ücreti (Bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil) olarak ne isimle olursa olsun aldıkları paraları..." ifadesine yer verilmiştir. Taşıma işiyle ilgili olarak alınıp, bu tanıma girmeyecek bir ücret sözkonusu olamaz.

Acente, taşıyanın Türkiye'deki temsilcisi durumunda olup taşıyan nam ve hesabına hareket etmektedir. Dolayısıyla acentenin taşıyanla olan ilişkisi, taşıyanla taşıtan arasındaki ilişki de taşıyanın temsilcisi olmaktan ileri gitmez. Bu yüzden acentenin bu taşıma ilişkisi çerçevesinde taşıtandan aldığı her nevi

ücret navlun ücreti sayılmasa dahi navluna bağlı olarak alınan bir ücret olarak yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dahil olacaktır.

Bu nedenle primaj navluna ek olarak alınıyor, faturada ayrıca gösteriliyor ve gemi acenteleri Asgari Ücret Tarifesi Yönetmeliğinde navluna dahil olmadığı belirtiliyor olmasına rağmen, KVK'nun 19/ 2. maddesi hükmü gereği dar mükellef yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dahildir.

Yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dahil olan primaj acenteye devredildiği için aynı zamanda yabancı ulaştırma kurumunun gideri ve acentenin geliri olmaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumu ve onun Türkiye'deki acentesi aynı mükellefler olduğu için burada bir mükerrerlikten söz etmek mümkün değildir. Kaldı ki, yabancı ulaştırma kurumunun vergi matrahı ortalama emsal nispetleri uygulanmak suretiyle tespit edildiğinden, primaj ücretinin ortalama emsal nispetiyle çarpılması sonucu bulunan tutar yabancı ulaştırma kurumunun matrahına dahil olurken, acente aldığı primaj ücretinin tamamını acentelik gelirlerine dahil etmektedir.

Danışma Komisyonu Kararına göre, bu durumda aynı matrah üzerinden iki defa vergi alındığı da ileri sürülemez.

Oysa yukarıda primaj tanımlanırken belirtildiği üzere mevzuatla primajı tanımlayan tek düzenleme, Gemi Acenteleri Asgari Ücret Tarifesidir. Bu tarifede de açıkça primaj, acente lehine ödenen bir ücret olarak tanımlanmaktadır.

Vergi mevzuatında tanımlaması yapılmamış bir gelirin sahibi bir başka mevzuatla belirlenmişse vergileme gerekleriyle buna karşı çıkılamaz. Dolayısıyla, yükleme anında doğrudan acenteye verilip, onun uhdesinde kalan primaj ücretinin yabancı ulaştırma kurumu ile ilişkilendirilmeden doğrudan acentenin taşıtandan elde ettiği bir gelir olarak da düşünülmesi de mümkündür. Bu konuda komisyon çok uzun bir uygulama süresinden sonra eski kararını teyit etmiş olup, uygulamanın buna göre yapılması gerekmektedir.

### ***C. PRİMAJ ÜCRETLERİNİN ACENTEYE ÖDENMESİ SONUCU, ACENTENİN ELDE ETTİĞİ PRİMAJ GELİRLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ'NE TABİ OLUP OLMADIĞI KONUSU***

Primaj, navlunun bir parçası olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında bir taşıma işine ilişkin olduğundan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesindeki transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşıma işleri cümlesinden mütalaa edilerek katma değer vergisinden istisna bulunmaktadır.

Acentenin yapmış olduğu yüklemeye gösterilen ihtimam işi yüklemeye ve dolayısıyla uluslararası taşımaya bağlı bir iştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı (3) ile "transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşıma işleri katma değer vergisinden müstesna" tutulmuştur, istisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olan işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeciyi gerçekleştiren firmanın faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır.

Bu gerekçelerle yukarıda sözü edilen Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında, primaja müstehak olan acentenin yükleme sırasında uluslararası bir taşımacılık işinin bir çözümünü yapmakta olduğundan, bunun karşılığında elde ettiği primaj geliri KDV Kanunu'nun 14. maddesi gereği KDV'den istisna olduğu kurula bağlanmıştır.

#### **D. SONUÇ**

1. Yüklemede gösterilen ihtimama karşılık ödenen primaj ücretleri navlunun bir parçası olması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 1. fıkrasının 2 numaralı bendinde tanımlanan yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'de elde ettiği hasıllata dahildir.

2. Primaj ücretlerinin taşıyıcı yabancı ulaştırma kurumu tarafından acenteye ödenmesi sonucu, acentenin elde ettiği primaj gelirleri, KDV Kanunu'nun 14. maddesi kapsamına girmekte olup, bu nedenle KDV'den istisnadır.

---

**\* Y.M.M. Marmara Üniversitesi Vergi Hukuku Öğretim Görevlisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Eski Baş Hesap Uzmanı**

[\(1\)](#)30.03.1951 Tarih ve 49 Genel Sıra No'lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı.

[\(2\)](#)20.12.1990 Tarih, 271 Seri No ve 280/2 Genel Sıra No'lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı.

[\(3\)](#) 14.12.1984 gün ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

