

# GEMİ ACENTELERİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN NİTELİĞİ VE VERGİ MÜKELLEFİYETLERİNİN KAPSAMI

Yard.Doç.Dr. Ali Çelikkaya\*

## GİRİŞ

Deniz taşımacılığı uluslararası deniz ticaretinin en önemli sektörlerinden biridir. Çoğunlukla uluslararası hukuk kurallarının<sup>1</sup> geçerli olduğu bu ticari faaliyet alanında zaman zaman ülkelerin liman kurallarının farklılığından kaynaklanan<sup>2</sup> sorunlar yaşanabilmektedir.

Bu nedenle transit ya da uluslar arası taşımacılık faaliyeti yapan işletmeler ticari faaliyette buldukları ülkenin liman kuralları ve işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak zorundadır. Aksi takdirde işletme maliyetlerinin artması ve kârın da o oranda azalması söz konusudur. Çünkü taşımacılık yaptıkları ülkenin liman ku-

---

\* Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

<sup>1</sup> Deniz ticaret hukuku ilk çağlardan beri kısmen uluslararası bir özellik göstermiştir. Ülkeler arası sürekli ilişkiler neticesinde birçok ülkenin adetleri diğerine yansımış ve genelde ihtiyaçlar benzer olduğu için ülkeler zamanla birbirlerinin kurallarını aynen iktisap etmeye başlamışlardır. Bunun neticesinde de ülkeler arasında karşılıklı anlaşmalar ve deniz hukukuna ait bir kısım değişiklikler olmuş böylece deniz hukuku bir dünya hukuku halini almıştır. Tahir Çağa, *Deniz Ticaret Hukuku Cilt I*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995, s. 6-7.

<sup>2</sup> Deniz ticaretinde çoğunlukla uluslar arası hukuk kuralları geçerli olmakla birlikte, deniz ticareti ile uğraşanların farklı ülkelerin iç hukuk düzenlemelerindeki farklılıklardan kaynaklanan ve o ülkeye özgü olan ithalat, ihracat, gümrük ve kur politikalarına da uymaları zorunludur. Kaldı ki bu politikalar her an değişebilmektedir. Mertol Can, *Navlun Sözleşmesinin Sona Ermesi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1988, s.165. Bu nedenle uluslar arası deniz ticareti ile uğraşanların gittikleri ülkenin söz konusu düzenlemeleri ve bunlarda yapılan değişiklikler hakkında bilgi sahibi olması öncelikli bir öneme sahiptir.



ralları hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan ve bu yüzden ilgili ülke limanında beklemek zorunda kalan işletmeler, fazladan bekledikleri her gün için ilave masraf yapmak durumundadır. Bu da işletme maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. O yüzden liman işlemlerinin kısa sürede tamamlanmasında uluslar arası taşımacılık yapan bütün işletmelerin menfaati vardır. Ancak bu işlemlerin kendileri tarafından yerine getirilmesi teorik olarak mümkün olsa da pratikte rasyonel olmadığı için bir başka ifade ile daha uzun süreceği ve daha maliyetli olacağı için genellikle bütün ticari işletmeler liman işlemlerinin gemi acenteleri aracılığıyla yürütmeyi tercih etmektedirler<sup>3</sup>.

Ancak gemi acentelerinin deniz ticareti açısından taşıdığı önem bununla sınırlı değildir. Zira günümüzde gemi acenteleri transit ya da uluslar arası taşımacılık yapan işletmelere liman (aracılık) hizmetleri sunma yanında bizzat ticari faaliyet de yapmaktadırlar. Dolayısıyla bir taraftan ticari faaliyetlerine aracılık ettikleri yabancı işletmelerin<sup>4</sup> vergilerini eksiksiz ve tam olarak ödemelerinden vergi idaresine karşı sorumlu iken, diğer taraftan da tüccar kişi olarak elde ettiği kazancın vergisi ödemekle mükelleftirler. Bir başka ifadeyle vergi hukuku açısından gemi acentelerinin hem “sorumlulukları” hem de “mükellefiyetleri” bulunmaktadır<sup>5</sup>. Bununla birlikte başta Vergi Usul Kanunu (VUK) olmak

<sup>3</sup> Öyle ki, gemi acenteleri olmadan uluslararası deniz ticaretinin olamayacağını savunanlar bile bulunmaktadır. Bir görüşe göre “Deniz ticareti acentesiz olmaz. Yabancı limana giden geminin o limanda iş yapabilmesi için her şeyden önce o limanın yasa, örf ve o günkü durumunu iyi bilmesi gerekir. Zaman kaybını (masrafları) önlemek için bir gemi limana varmadan acentesine geleceği tarihi bildirerek hazırlık yapmasını ister. Bunları kendi yapmaya kalkarsa önceden yapması mümkün değildir. Adamlarını önceden göndererek tıpkı acentede gibi hareket edebilir. Ancak bu durum büyük limanlarda hemen hemen olanaksızdır”. Refik Akdoğan, *Deniz Ticareti*, Zihni Eğitim Yayınları No:5, İstanbul 1988, s. 368-376.

<sup>4</sup> Ülkemiz ile yabancı ülkeler arasında transit ya da uluslar arası taşımacılık yapan işletmeler KVK'nun 18 ve 19 uncu maddelerinde “yabancı ulaştırma kurumları” (YUK) adı altında özel olarak düzenlenmişlerdir. Söz konusu kurumların vergilendirilmesine (matrahına) ilişkin hükümler KVK'nun 18 ve 19 uncu maddelerinde, Türkiye’de hangi hallerde ticari kazanç elde etmiş sayılacaklarına ilişkin hükümler ise GVK'nun 7 inci maddesine açıklanmıştır. Aynı hüküm KVK'nun 45 inci maddesinin GVK'nun 7 inci maddesine yaptığı atıf nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olanlar için de geçerlidir. Buna göre dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının (DMYUK) Türkiye’de ticari kazanç elde etmiş sayılmaları için Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanması gerekmektedir.

<sup>5</sup> “Vergi Sorumlusu” ve “Vergi mükellefi”nin yasal tanımını için bkz., VUK, (m, 8).



üzere ilgili vergi kanunlarında gemi acentelerinin bu yönüyle ilgili net bir düzenleme yapılmış değildir.

Gemi acentelerinin vergi hukuku açısından niteliği ve mükellefiyetlerinin tespitine yönelik olan bu çalışma üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda acentenin ve gemi acentesinin tanımı yapılmış ve gemi acentelerinin görevlerine yer verilmiştir. İkinci kısımda gemi acentelerinin vergi hukuku açısından niteliği bir başka ifade ile yabancı ulaştırma kurumları (YUK) karşısındaki statüsü, Türk Ticaret Kanununun (TTK) ilgili hükümleri de göz önünde bulundurulmak incelenmiş ve üçüncü kısımda ise Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV) ve Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefiyetlerinin kapsamı belirtilmiştir.

## 1. GEMİ ACENTESİNİN TANIMI VE GÖREVLERİ

Vergi kanunlarında acentenin<sup>6</sup> ve gemi acentesinin tanımı yapılmamıştır. Acentenin tanımına TTK'nun 116 ıncı maddesinde rastlanmaktadır. Ancak buradaki tanım da genel anlamda acenteye ilişkin hükümlere yer vermiş olup ayrı bir gemi acentesi tanımını TTK'nun 116 vd maddelerinde de yapılmış değildir<sup>7</sup>. Bu nedenle aşağıda öncelikle acentenin ve gemi acentesinin tanımları yapılacak ve ardından da bu tanımları pekiştirmek açısından gemi acentelerinin görevleri sıralanacaktır.

### 1.1. Acente

Başta VUK olmak üzere vergi kanunlarında acentenin tanımı yapılmadığı için, acentenin tanımı konusunda TTK'nun ilgili hükümlerinden yararlanılmaktadır<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> TTK'nun 116 ıncı maddesine "acente" ifadesi kullanılırken, GVK'nun 8/1 inci bendinde "acenta" ifadesi tercih edilmiştir. Her iki şekilde de kullanımı mümkün olmakla birlikte ifade ettikleri anlam aynıdır.

<sup>7</sup> TTK'nun 116 vd maddelerinde yer alan acenteye ilişkin temel hükümlerin gemi acentelerini tanımlamada yetersiz olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Zira II Ulusal Denizcilik Kongresinde sunulan Gemi Acenteleri Sektörü Raporunda TTK'nda yapılan genel tanımın tam anlamıyla gemi acenteliğinin ihtiyacına cevap vermediği ve TTK'nun 4 üncü kitabında "kaptanı" düzenleyen hükümleri müteakip gemi acentelerini düzenleyen ayrı hükümlerin konması gerektiği ileri sürülmüştür. Bkz., II Ulusal Denizcilik Kongresi *Gemi Acenteleri Sektörü Raporu.*, DTO Yayın No 21, Ekim 1990, s. 191-208.

<sup>8</sup> Nitekim, GVK'nun "Daimi Temsilciyi" düzenleyen 8 inci maddesinde TK'na göre acente durumunda bulunanların vergi hukuku açısından da acente olarak kabul edileceği hüküm altına alınmış olup, dolayısıyla TTK'ndaki acente tanımının vergi hukukunda da kullanılmasına mani bir durum bulunmamaktadır.



TTK'nun 116 inci maddesinde "ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem gibi tabi bir sıfatı olmaksızın bir muaveleyle dayanarak muayyen bir yer veya bölge içinde daimi bir surette ticari bir işletmeyi ilgilendiren akitlerde aracılık etmeyi veya bunları o işletme adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir. Bu fasılda hüküm bulunmayan hallerde aracılık eden acenteler hakkında tellalık hükümleri, akit yapan acenteler hakkında komisyon hükümleri ve burada da hüküm bulunmayan hallerde vekalet hükümleri tatbik olunur" denmektedir<sup>9</sup>.

Buna göre ticari faaliyete aracılık etmeyi<sup>10</sup> ya da bunları temsil ettiği ticari işletme adına devamlı olarak yapmayı meslek edilen kimseye acente denir. Sözleşme yapma yetkisine sahip olan acenteler<sup>11</sup> ise TTK'nun 116/2 inci bent hükmü uyarınca komisyoncuya benzer.

Ayrıca acenteler, TTK'nun 119 uncu maddesi uyarınca aracı oldukları ve akdettikleri sözleşmelerle ilgili her türlü ihtar ve protesto gibi hakkı koruyan beyanları müvekkili namına yapmaya ve bunları kabule yetkili olup, bu gibi sözleşmelerden çıkacak ihtilaflardan dolayı müvekkili adına dava açabilir, bu sıfatla kendi adlarına da dava açılabilir. Ancak bu yetki sözleşmeden

<sup>9</sup> TTK'nun sözkonusu 116/2 inci bent hükmü saklı kalmak koşuluyla acentelik, "tellalık" ve "komisyonculuktan" farklı bir kavramdır. Şöyle ki, tellal (simsar) da bir tür aracı olmakla birlikte sözleşmeye taraf olmaz. Tek bir işe tesadüfen aracılık yapan kişi ya da kurum acente değil tellal olarak kabul edilir. Tellaldan farklı olarak komisyoncu ise müvekkili hesabına ancak kendi adına işlem yaptığı için sözleşmeye taraftır ancak müvekkili ile arasındaki ilişki devamlı olmadığı gibi acentenin aksine temsil yetkisi de yoktur. Acente, komisyoncu ve tellal arasındaki farklar için bkz., Sami Karahan, *Ticari İşletme Hukuku*, 5. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 1996, ss. 273-296.

<sup>10</sup> Acentenin görevi ticari faaliyete aracılık olduğu için acenteler "şube" sayılmazlar. Şube olmanın en önemli göstergelerinden birisi kendi başına işlemde bulunabilmektir ki, bu acente-şube ayırımı için tek başına yeterli bir ölçüt olarak kabul edilir. Sabih Arıkan, *Ticari İşletme Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1993, s.180-182. Acente-şube ayırımı hakkında daha geniş bilgi için bkz., Celal Göle, "Ticari İşletmenin Merkez ve Şubesinin Tayini Sorunu", *Prof.Dr. Ernst E.Hirsch'in Anısına Armağan*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Olgaç Matbaası, Ankara 1986. s.181-206.

<sup>11</sup> Acenteler "aracı acente" ve "akit yapma yetkisi olan acente" diye ikiye ayrılır. Yukarıda bahsedilen acenteler ise ikinci gruba girmektedir. Acente türleri hakkında geniş bilgi için bkz., Oğuz İmregün, *Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1989, s.163, 183.



doğan uyuşmazlıklar için söz konusu olup, "ticari temsilci" gibi<sup>12</sup> müvekkil adına mutlak biçimde husumet ehliyetini sahip bulunmak anlamına gelmemektedir<sup>13</sup>.

## 1.2. Gemi Acentesi

TTK'nda genel anlamda acentenin tanımı yapılmakla birlikte gemi acentesinin tanımına yer verilmemiştir. Gemi acentesi tanımına Gemi Acenteleri Hakkında Yönetmelikte<sup>14</sup> (GAHY) ve Gemi Acentelik Hizmetleri Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğde<sup>15</sup> (GAHÜTİT) rastlanmaktadır.

GAHY'in 4/b bendine göre "yaptıkları anlaşmalar ile<sup>16</sup>, gemi sahibi, donatanı, kaptanı, işleteni ve gemi kiralayanı veya yükün sahibi adına yük toplayan ve gönderen, bilgi veren, bir geminin alım/satımı veya kira akdinin hazırlığını yürüten ve gerçekleştiren, sahasına giren tüm hizmetleri gören ve temsil ettiği gerçek ve tüzel kişilerin üçüncü kişi ve kuruluşlara karşı haklarını koruyan ve bu kişiler ve kuruluşlar nezdindeki yükümlülüklerini yerine getiren ve kazanç amacıyla hareket eden ticari işletmelere gemi acentesi denir".

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan GAHÜTİT'nin 4/d bendine göre ise gemi acentesi, "deniz taşıt veya araçları ile yolcu ve yük taşımalarında, gemi sahibi, kaptanı, işleticisi ve kiracısı nam ve hesabına üçüncü kişi ve kuruluşlara karşı hak ve menfaatlerini tayin edilen bölge içinde koruyan ve bunun karşılığında ücret alan kişi ve kuruluşları ifade eder".

Buna göre gemi acentesi; yük toplayan, gönderen, bilgi veren ve sahasına giren diğer tüm hizmetleri gerçekleştiren<sup>17</sup>, hakları

12 "Ticari Temsilci" hakkında geniş bilgi için bkz., İsmail Kırca, *Ticari Mümesillik*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

13 Acentenin temsil yetkisinin müvekkil adına mutlak biçimde husumet ehliyetini sahip olmak anlamına gelmediği ile ilgili olarak bkz., Fahiman Tekil, *Ticari İşletme Hukuku*, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s.147.

14 GAHY, 20 Mayıs 2001 Tarihli ve 24407 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

15 GAHUTİT, 8 Ocak 2004 Tarih ve 25340 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

16 Acente anlaşmaları, tarifeli sefer yapılan hatlar için, gemi donatanı, işleticisi ve kiralayanı tarafından akdedilmiş sözleşmeleri, tarifesiz sefer yapan gemiler için ise, gemi donatanı, kaptanı, işleticisi ve kiralayanı tarafından yapılmış mukaveleleri, telex, fax, e-mail gibi iletişim araçları ile doğrudan verilmiş vekaletnameleri ifade eder. Bkz., GAHY (m, 4/c).

17 Bu hizmetlerin neler olduğu ile ilgili olarak bkz. çalışmanın gemi acentelerinin görevlerine ilişkin kısım.



koruyan ve yükümlülükleri yerine getiren kişi ya da kuruluştur. Sunmuş olduğu acentelik hizmetlerini<sup>18</sup> temsil ettiği kişi ya da kuruluş ile aralarında imzaladıkları bir “sözleşme” ya da “vekâlete” dayanarak yürütür<sup>19</sup>. Ancak uygulamada (vergi denetimlerinde) taraflar arasında bir sözleşme ya da vekalet olmasa dahi olayın ekonomik varlığı gemi acenteliği için yeterli görülmektedir. Dolayısıyla acente tarafından temsil edilen ticari işletme adına manifesto<sup>20</sup> ya da konşimento<sup>21</sup> düzenlenmesi bile taraflar arasında bir acentelik sözleşmesinin bulunduğu delil teşkil etmektedir<sup>22</sup>.

### 1.3. Gemi Acentelerinin Görevleri

Gemi acentelerinin sunmak zorunda oldukları görevler<sup>23</sup> tem-

- 
- 18 Gemi acenteleri, acentelik hizmetleri yanında “koruyucu” ve “tali acentelik” hizmetleri de sunarlar. GAHY'nin 4/d maddesine göre koruyucu acentelik, “Geminin kiralanması halinde gemi sahibi veya işleticisinin kendi adına yapılacak hizmetler için görevlendirdiği acentenin yapacağı ek iş ve hizmetleri”, GAHUTİT'nin 4/f maddesine göre ise “Taşıma mukavelesi hükümleri gereğince tayin edilen acenteye ilaveten, gemi donatanı, kaptanı veya işleticisinin, gemi adına yaptırmak istediği hizmetler için tayin edilen gemi acentesinin yapacağı iş ve hizmetleri” ifade eder. Tali acentelik ise, “Gemi sahibi, kaptanı, taşıyanı veya kiralanı tarafından geminin acentesi olarak tayin edilen merkez acentesi nam ve hesabına verilen acentelik hizmetlerini ifade eder” . GAHY (m, 4/d-e).
- 19 Nitekim, GAHY'nin 4/b bendinde acente ile temsil ettiği kişi ya da kuruluş arasında bir “sözleşme” ya da “vekâletin” var olması gerektiği düzenlenmiştir.
- 20 “Manifesto”, gemide bulunan bütün yükün cins ve miktarını gösteren bir listedir. Kaptan ya da gemi acentesi tarafından imzalanır ve yerli/yabancı gümrük idarelerine ibraz olunur. Bkz., Çağa, Cilt I, s.69.
- 21 “Konşimento” kelime karşılığı olarak tanımak, kabul etmek, teslim etmek manasında olup, taşıyan, kaptan veya yetkili bir acente tarafından tek taraflı tanzim olunan, yükün teslim alındığını veya aynen teslim edileceğini taahhüt eden kıymetli bir evraktır. Bir ispat vesikası olup, ülkemizde genellikle taşıyanın acentesi tarafından doldurmaktadır. Çağa, Cilt I, s. 13-14, 57, 68-69.
- 22 Musa Örmeci, “Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 83, Temmuz 1988, 1981'den 2003'e Vergi Dünyası CD'si (VDCD) (Hazırlayan Mehmet Öner).
- 23 Gemi acentelerinin görev yapabilmeleri için öncelikle Denizcilik Müsteşarlığı'ndan (DM) “izin” ve “yetki” almaları ve üçüncü şahıslar ile devlete olan borçlarının ödememesinde kullanılmak üzere Müsteşarlık adına bir “teminat” yatırmaları gerekmektedir. Bu teminat kati ve süresiz banka teminat mektubu olarak verilir. Her ne suretle olursa olsun teminat miktarı eksilen gemi acenteleri eksilen miktarı otuz gün içinde tamamlamak zorundadır. 25 Milyar olan tutar her bir şube için yüzde elli (%50) oranında arttırılır. Her yıl yeniden tespit edilen teminat miktarı, VUK'nun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranını geçmemek üzere, Müsteşarlıkça belirlenen oranda arttırılır. Bkz., GAHY, (m, 5,6,12,21,22,23).



sil ettikleri ticari işletme tarafından verilen vekâlet ya da talimat<sup>24</sup> ile belirlenir. Bu görevlerin neler olduğu GAHÜTİT'in 4/e bendinde "Türk limanlarına gelen her türlü deniz taşıt ve araçlarının yolcu, yük, bakım/onarım, sörvey, ikmal, personel değişikliği, yükleme/boşaltma, kılavuz/romorkör alma vb. işlemlerinin ilgili kuruluş ve birimler nezdinde ifası, Türkiye Cumhuriyeti yasalarının ön gördüğü kuralların noksansız uygulanması ve bu işlerle ilgili her türlü bilginin zamanında doğru ve noksansız olarak bildirilmesi" şeklinde sıralanmıştır.

Ancak gemi acentelerinin yaptıkları görevler GAHÜTİT'de ifade edilenlerle sınırlı değildir. Günümüzde gemi acentelerinin sunduğu belli başlı hizmetler şunlardır<sup>25</sup>:

a. Geminin liman ya da ülke karasularına geldiğinde o bölgenin yasa tüzük, yönetmelik vb kuralları uyarınca haberdar edilmesi gereken makamlarca istenen bilgileri vermek,

b. Liman, Gümrük, Emniyet, Sağlık ve Fener idarelerine geminin geleceği zamanı, limana uğrama maksadını, çıkaracağı veya alacağı yük/yolcu miktar ve sayısını muhtemel hareket tarihini bildirmek<sup>26</sup>,

<sup>24</sup> Acentenin yetki sınırları içinde görevini gereği gibi yapmamaktan ve mali su- iistimalden doğan sorumluluğu vardır. Bir görüşe göre, "acentelerin sorumlulukları, taşıyan, donatan veya kaptana karşı kendisine verilen görev ve yetki çerçevesinde ve kanunlarla sınırlı olup söz konusu kişilerin üçüncü kişilere karşı sorumlulukları acenteyi bağlamazken ülkemizde acenteler mahkemedede taraf olarak görülmekte, ağır ve haksız uygulamalara maruz bırakılmakta hata bir çok acenteden bu meblağlar icra yolu ile tahsil edilmektedir". Söz konusu görüşe göre, 1984 yılında Yargıtay Genel Kurulu acentelerin şahıslarına karşı icra takibini önlemiş ve acenteler büyük bir mali riskten kurtulmuş olmasına rağmen mevzuatta acenteyi başkasının fiilinden mesul tutacak hükümler (618 Sayılı Liman Kanununu 3 üncü ve 1918 Sayılı Kanunun 15 inci maddesi gibi) mevcuttur. Bkz., II. Ulusal Denizcilik Kongresi, s.194-195. Konu tartışmalı olmakla birlikte, Yargıtay 1991 yılında verdiği bir kararında özetle, "Donatana izafeten acente aleyhine dava açılması ve zararın gecikme faizi ile birlikte tahsilinin uygun olmadığına, bunun yerine davanın donatan aleyhine açılıp ondan tahsili gerektiğine" karar vermiştir. Y.11.HD. 25.1.1991 Tarih, E.No.1989/8244, K.No. 1991/219 sayılı kararı için bkz., *Yargıtay Kararları Dergisi*, Eylül 1991, s.1349. Vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluklarına gelince, VUK'nun 10 uncu ve AATUHK'un mük. 35 inci maddeleri uyarınca, gemi acenteleri vergi vb kamu alacaklarının ödenmesinden sorumlu olup, ödedikleri vergiler için asıl mükellefe (DMYUK) rücu hakları saklıdır.

<sup>25</sup> II. Ulusal Denizcilik Kongresi, s.191-192.

<sup>26</sup> Acentenin Liman Başkanlığına karşı, limana uğrayan/transit geçen gemi için liman tüzüğü gereği ihbar, limana uğrayan gemi için yanaşma ve demir yeri tahsisi, denize elverişlilik belgesinin yenilenmesi için gerekli sörvey işle-



c. Bu idarelere verilmesi gereken manifesto, beyan mektubu, tayfa listesi vs. tüm belgeleri eksiksiz ve zamanında vermek,

d. Geminin yanaşma, kalkma, kılavuzluk, yükleme, boşaltma hizmetlerini yapmak, liman işletmelerine gerekli belge ve bilgileri zamanında ve eksiksiz vermek ve ödenmesi zorunlu avans ücretlerini ödeyerek geminin gecikmeden limana yanaşıp limandaki işlerini hızla yapmasını sağlamak<sup>27</sup>,

e. Yükleme, boşaltma, yolcu giriş ve çıkış işlemlerini yakından takip etmek, bu işlemleri gözetleyerek hızlandıracak yeterli eleman görevlendirmek,

f. Yükte olabilecek hasar ve zararı tespit etmek, taşıyan ve donatanı haksız bir sorumluluk altına sokabilecek hatalara anında mani olmak,

g. Yük sahibinin mallarının zamanında, noksansız ve hasarsız yükleyip, teslim alabilmeleri için gerekli yükleme ve boşaltma ordinolarını, konşimentolarını dikkatli ve eksiksiz tanzim ve imza etmek, manifestoları liman ve gümrük işletmelerine vermek,

h. Navlunu tahsil etmek ve alacağı talimata göre ödemek<sup>28</sup>,

k. Gemilerin araç, su, kumanya, onarım, sağlık hizmeti taleplerini en çabuk ve iyi şekilde karşılamak,

l. Gemi limanda bulunduğu süre içinde karşılaşılabileceği olağan ve olağandışı olay ve sorunlara karşı gereken önlemleri anında alarak taşıyan, donatan veya kaptanın yanlış veya haksız bir işlemde zarar görmesini önlemek,

---

rinin yapılması, Deniz Emniyetine karşı, gemilerin geliş ve gidişini kontrol, gemi mürettebatı ve yolcuların şehri gezmesi için verilen bir tür izin belgesi olan loading card tanzimi, inen, binen yolcu ve mürettebatın giriş ve çıkış işlemlerini yaptırma, acentede çalışan elemanın gemiye giriş çıkışı için gerekli olan ve tek kişiye verilen yıllık izin belgesinin temini gibi önemli görevleri vardır. Gümrük ve Sağlık idarelerine karşı sorumlulukları ise yukarıda ayrı maddeler halinde ifade edildiği gibidir. Daha geniş bilgi için bkz., II. Ulusal Denizcilik Kongresi, s.203.

27 Gemi acentesi yöresinde müvekkili adına geminin işleyişini izleyen ve liman hakkında (liman masrafları, grev, lokavt, ücret değişikliği, derinlik gibi) bilgi veren ticari aracıdır. Gemiyle sürekli bağlantı kurarak yükleme, boşaltma işleri hakkında gemiyi aydınlatır, yol gösterir, gümrükleme işlerini yürütür. Necmettin Atken, M.Ali Albayrak, *Deniz Taşımacılığı Kılavuzu*, Ekim Matbaası, İstanbul 1988, s.150; Akdoğan, s.368-376.

28 Gemi acenteleri yerine göre gemilere yük bularak navlun komisyonculuğu da yapabilmektedir. Atken- Albayrak, s.150; Akdoğan, s. 368-376.



m. Kendisine verilen yetki sınırları içerisinde kalmak koşuluyla navlun sözleşmesini konşimentoları, taşıyan, kaptan, donatan namına tanzim ve imza etmek,

n. Seferin bütün ilgilileri tatmin edecek şekilde tamamlanması için gereken her türlü yasal önlemleri zamanında almak ve görevlerini yerine getirmektir.

## 2. GEMİ ACENTELERİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN NİTELİĞİ

Uluslar arası deniz taşımacılığı yapan YUK'larının Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmeleri ve yükümlülüklerini yerine getirmeleri kolay olmadığı için GVK'nun 7 inci ve KVK'nun 11 inci maddeleri uyarınca Türkiye'de elde ettikleri kazancın "daimi temsilcileri" vasıtasıyla vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Ancak YUK'larının Türkiye'deki daimi temsilcilerinin kim olduğundan bahsedilmemiştir.

Her ne kadar YUK'larının Türkiye'deki liman işlemleri gemi acenteleri tarafından yürütülse de Türkiye'de ödemeleri gereken vergilerinin de bu acenteler aracılığıyla ödettirilmesi bir başka deyişle ödenmesi gereken vergiden gemi acentelerinin sorumlu tutulabilmesi için GVK'nu ve KVK'nun ifade ettikleri manada YUK'larının daimi temsilcisi olup olmadıklarının tespiti gereklidir. Ancak vergi kanunlarında açık bir hüküm olmadığından bu tespiti yapabilmek için öncelikle TTK'nun acenteyi düzenleyen hükümlerine bakmak gerekecektir.

TTK'nun 117/1 inci bendinde "mukaveleleri yerli ve yabancı bir işletme hesabına ve kendi adına akdetmeye daimi olarak salahiyeti bulunanlar", TTK'nun 117/3 üncü bendinde ise "Türkiye Cumhuriyeti içinde merkez ve şubesi olmayan ecnebi ticari işletmeler nam ve hesabına memleket içinde muamelelerde bulunanlar" hakkında acentelik hükümlerinin tatbik olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Her ne kadar TTK'nun söz konusu 117/1 inci bent hükmü hukuken komisyoncuyla tanımlasa da "devamlılık" unsurunu ön plana çıkardığı için vergi hukuku uygulamasında, durumu TTK'nun 117/1'e uyanlar gemi acentesi olarak kabul edilmekte-



dir<sup>29</sup>. Öte yandan TTK'nun 117/3 üncü bendinde ise YUK'larının nam ve hesabına Türkiye'de işlemlerini takip edenlerin de ayın şekilde acente hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir<sup>30</sup>.

Buradan hareketle GVK 8/1 inci bendine bakıldığında, TTK'na göre acente durumunda bulunanların "daimi temsilci" olarak kabul edildiği görülmektedir<sup>31</sup>. Danıştay'ın da bu yönde verilmiş ve içtihat haline gelmiş birçok kararı bulunmaktadır<sup>32</sup>.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da gemi acentelerinin YUK'larının bağımsız temsilcisi<sup>33</sup> olduğudur<sup>34</sup>.

<sup>29</sup> Vergi denetim elemanları arasında yaygın olan görüşe göre "Acenteler akit yapma yetkisine sahip oldukları hallerde bile sözleşmeyi bağlı oldukları ticari işletme nam ve hesabına yapmaktadırlar. TTK'nun 117 inci maddesindeki tanım hukuken komisyoncuyla tanımlamakla birlikte devamlılık unsurunu ön plana çıkardığı için belirtilen durumlardaki komisyoncular vergi hukuku açısından daimi temsilci sayılır". Bu yönde bir görüş için bkz., A.Naci Arıkan, "Dış Ticaret İşlerinde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 1998, Sayı 83, VDCD'si (Hazırlayan Mehmet Öner).

<sup>30</sup> TTK'nun 117/3 üncü maddesi uyarınca dar mükellefler adına ve hesabına ülke içinde işlem yapanların da acente olarak kabul edilmesindeki amaç, bu gibi umumi temsilcilerin yaptıkları sözleşmelerden doğan alacak ve tazminat hakları yönünden Türk vatandaşlarını korumaktır. Böylece yabancı işletmeler, Türkiye'deki acentesi hasım gösterilerek dava konusu edilebilmektedir. Tekil, s.147, 152, 155-156.

<sup>31</sup> GVK m, 8/1 e göre " Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar başka şart aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar". Aynı hüküm KVK'nun 45 inci maddesinin GVK'nun 8 inci maddesine yaptığı atıf gereği KV mükellefleri için de geçerlidir.

<sup>32</sup> Danıştay'ın içtihat haline gelmiş kararlarından bir kısım için bkz., Naci Arıkan, vdc/2003; Yahya Bülent Oğuz, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi ve Bazı Kurumlarda KDV Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 1985 Sayı 42. VDCD.

<sup>33</sup> Temsil bir diğer kişi adına hukuki işlem yapabilme kabiliyetini ortaya koyan bir tür kanuni kefalettir. "Temsil" ve "temsilcinin sorumluluğu" hakkında geniş bilgi için bkz., Sefa Reisoğlu, *Borçlar Hukukunun Genel Hükümleri*, Beta 9. Baskı, İstanbul 1993, s. 111-115. Feyzi Necmeddin Feyzioğlu, "Ticari Mümessiller ve Diğer Ticari Vekiller", *Halil Arslanlı'nın Anısına Armağan*, İstanbul Ü. Hukuk Fakültesi Matbaası, İstanbul 1978, s.407-408,429.

<sup>34</sup> Genel anlamda gemi acentelerinin "bağımsız tüccar temsilcisi" olup-olmadığı konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bir görüşe göre, "gemi acentesi, donatana hizmet veren ve mevzuat çerçevesinde onun arzu ve isteklerine uymak zorunda olan kişi ya da kurum olduğu için (tabii) durumdadır ve donatanla arasındaki ilişki vekalet akdine daha yakındır". Bkz., II. Ulusal Denizcilik Kongresi, a.g.e., s.148 vd. Ancak aksi görüşe göre "gemi acentesi taşıtanın bağımsız temsilcisi sıfatıyla (mücerret bir müstahdemi



Zira her ne kadar GVK'nun 8 inci maddesinde daimi temsilci, "bir hizmet ya da vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse" olarak tarif edilse de maddenin devamında "ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile TTK hükümlerine göre acenteler durumunda bulunanlar daimi temsilci sayılır" denerek bağımlı (tabi) tüccar temsilcileri ile acente birbirinden ayrılmıştır.

Netice olarak, gemi acenteleri YUK'larının Türkiye'deki daimi temsilcisi oldukları için VUK ve Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanununun (AATUHK) "kanuni temsilciliği" düzenleyen hükümlerine<sup>35</sup> tabi olacaklardır. Bu durumda uluslar arası taşımacılıktan elde edilen kazanç nedeniyle ülkemizde ödenmesi gereken vergi aslı ve buna bağlı alacakların asıl vergi mükellefleri (YUK) tarafından ödenmemesi durumundan gemi acenteleri sorumlu tutulacaklardır. Ayrıca VUK'nun kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen 10 uncu maddesinde 3505 sayılı kanu-

değil) onun adına hareket eden kişi/kurumdur". Tahir Çağa, *Deniz Ticaret Hukuku-II Navlun Sözleşmesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995, s. 2-3. "acente ile tacir arasında devamlı bir ilişki olması onun bağımlı temsilci olduğunu göstermez". Tekil, s.147, 152, 155-156.

- 35 Vergi alacağının asıl yükümlüsü mükellef ve bazı hallerde ise vergi sorumlusu olmakla birlikte vergi kanunlarıyla bu görevi yerine getirmek konusunda "kanuni temsilcilere" de büyük sorumluluklar yüklenmiştir. VUK'nun 10 uncu ve AATUHK'un mükerrer 35 inci maddelerine göre "tüzel kişilerle, küçük ve kısıtlıların, vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayanların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Aksi takdirde mükellef veya sorumluların varlığından tamamen ya da kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilirler". Dolayısıyla gemi acenteleri de DMUYUK'larının Türkiye'deki temsilcisi olarak kabul edildikleri için VUK'nun 10 uncu ve AATUHK'un mükerrer 35 inci maddelerinde düzenlenen kanuni temsilcini sorumluluğuna ilişkin hükümlere tabi olmak durumundadırlar. Kanuni temsilcilerin sorumlulukları ile ilgili daha geniş bilgi için bkz., Turgut Candan "Kanuni temsilcinin Kamu Alacağından Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 1996, Sayı 3-4-5, [www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005](http://www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005). Mehmet Tahir Ufuk, "Türk Vergi Hukukunda Ehliyet ve Temsil Kavramlarının İrdelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2001, Vdcd/2003, Şebnem Pınar Gürgür-Eren Yeşilyurt, "Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2003, [www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005](http://www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005), Hakkı Gültekin, "Kanuni Temsilcilerin Ödevleri ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 1984, [www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005](http://www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005).



nun<sup>36</sup> 2 inci maddesi ile yapılan değişiklik nedeniyle olayda “kasıt” ve “ihmallerin” bulunup bulunmadığına da bakılmayacaktır. Bir başka ifade ile hangi nedenle olursa olsun vergi kanunlarının kendilerine yükledikleri ödevlerini<sup>37</sup> yerine getirmemeleri halinde YUK’larının ödemesi gereken vergi vb. kamu alacakları gemi acentelerinden tahsil edilecektir.

### 3. GEMİ ACENTELERİNİN VERGİ MÜKELLEFİYETLERİNİN KAPSAMI

YUK’larının ülkemizde elde ettikleri kazanç üzerinden vergilerinin ödenmesinde üstlendikleri önemli sorumlulukların yanında gemi acentelerinin bizzat kendi vergi mükellefiyetleri de bulunmaktadır. Bir başka ifade ile vergi hukuku açısından gemi acentelerinin vergi sorumluluğu yanında bir de vergi mükellefiyetleri bulunmaktadır. Çünkü gemi acenteleri de diğer ticaret erbabı gibi hizmetlerini kâr amacıyla yürütür ve karşılığında belli bir gelir (komisyon) elde ederler<sup>38</sup>. Dolayısıyla gemi acentelerinin de Gelir/Kurumlar Vergisi<sup>39</sup> ve KDV mükellefiyetleri söz konusudur<sup>40</sup>.

<sup>36</sup> 3505 Sayılı Kanun, 10.12.1988 Tarih 20015 Sayılı R.G’de Yayınlanmıştır.

<sup>37</sup> YUK’ları Türkiye’de devamlı hâsılat elde ediyorsa, gemi acenteleri tarafından VUK’nun 207 inci maddesine göre “hâsılat defteri” tutulması ve ilgili kurum adına tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Ayrıca KVK’nun 21 inci maddesi uyarınca ilgili kurum adına yıllık beyanname düzenlenmesi ve bu beyannamenin bulunulan yer (acentenin bulunduğu yer) vergi idaresine verilerek, verginin ödenmesi de acentenin sorumluluğundadır. Ancak taraflar arasında vergi anlaşması varsa ve vergileme yetkisi DMYUK’nun ülkesine verilmişse bu durumda Türkiye’de vergilendirme olmayacağı için acente tarafından defter tutulmasına ve beyanname verilmesine de gerek olmayacaktır. Ayrıca YUK, GVK’nun 82 inci maddesi uyarınca arızı kazanç elde ediyorsa bu durumda da kazancın doğuşundan itibaren 15 gün içinde acente tarafından ilgili kurum adına özel bir beyanname düzenlenmesi ve GVK’nun 101/4 üncü maddesi uyarınca yolucu ve yükün taşıta alındığı yer vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. YUK’larının vergilendirilmesinde gemi acentelerinin yerine getirmesi gereken yükümlülükler hakkında daha geniş bilgi için Bkz., Muhittin Gündoğdu, “Vergi Sorumlusu Olarak Gemi Acentelerinin Yaptıkları Hizmetlerin KDV Kanununun 13/b Maddesi Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 1997, ss. 88-101, Naci Arıkan, VDCD/2003, Oğuz., VDCD/2003.

<sup>38</sup> Acentenin taşıma işi karşılığı elde ettiği gelir için, başta “komisyon” olmak üzere, “teşvik”, “prim”, “indirim”, “ikramiye” vb. değişik ifadeler kullanılmaktadır. Ancak hangi ifade kullanılırsa kullanılsın anlatılmak istenen acentenin elde ettiği gelirlerin toplamıdır. Acentenin elde ettiği gelire verilen çeşitli isimler hakkında bkz., Bülent Soylan, “Taşımacılıkta Dış Hat Bilet Komisyonları ve Benzeri Adlar Altında Acentelere Bırakılan Payların Tümü KDV’den İstisna Edilmiştir”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz, 2004, Sayı 139, s. 159-162.

<sup>39</sup> Gemi acenteleri, faaliyetin yürütüldüğü işletmenin niteliğine göre gelir ya da



Bu nedenle çalışmanın bu kısmında gemi acentelerinin söz konusu vergi mükellefiyetlerinin kapsamına ve sundukları hizmetlerin KDVK karşısındaki durumuna değinilecektir. Zira gemi acentelerinin hizmet alanı son derece geniş olduğu için değişik adlar altında çok çeşitli gelirler elde etmekte ve sadece araca (gemi) değil, yüke ve yolcuya da hizmet sunmaktadırlar. Bu itibarla söz konusu gelirlerden hangisi/hangilerinin acentenin vergi mükellefiyetinin kapsamına gireceğinin ve sundukları hizmetlerin KDV karşısındaki durumunun tespiti önem arz etmektedir.

### 3.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinin Kapsamı

Gemi acenteleri sunmuş oldukları hizmetler karşılığında değişik adlar altında çeşitli gelirler elde etmektedirler. Bunlardan en önemlisi acentelik ücretidir. Gemi acentelerinin sunmuş oldukları hizmetlere karşılık olarak elde ettikleri bu ücret gemi sahibi, kaptanı, işleteni veya kiracısı tarafından ödenir. Ancak ödenen ücretin gemi acenteleri ücret tarifesinde belirtilen taban ücretlerinden az olmaması gerekir. Aksi takdirde GAHY uyarınca cezai yaptırım söz konusudur<sup>41</sup>.

Bunun yanında acenteler, gemi işlemlerinin takip edilmesi, yerine getirilmesi, hızlandırılması, en kısa süre içinde ve salimen eşyanın tahliyesi ve yüklemenin sağlanması, evrak işlemlerinin yapılması, yükün teslim alınması ve teslim edilmesi, eşyadaki eksiklik veya fazlalıkların takibi hizmetlerine karşılık olarak "gözetim ücreti" adı altında bir başka gelir daha elde ederler ki, bu ücret de acentelik ücreti gibi vergi mükellefiyetinin kapsamına dahildir.

---

kurumlar vergisi mükellefi olabilirler. Ancak neticede elde edilen gelir ister gerçek kişi, isterse de tüzel kişi gemi acenteleri aracılığıyla elde edilsin niteliği itibariyle ticari kazançtır. Bkz. GVK. (m, 37), KVK, (m, 13). Bu çalışmada amaçlanan elde edilen ticari kazancın (hasılatın) kapsamına giren gelirlerin neler olduğunu saptamak olduğu için, bir başka deyişle kazancın vergilendirme şekli kapsam dışı tutulduğu için gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti şeklinde bir ayırım yapılmamıştır.

<sup>40</sup> Bkz., GVK, (m, 37 vd), KVK, (m, 13), KDVK, (m, 1).

<sup>41</sup> Gemi acenteleri taban ücretlerden aşağı hizmet satamazlar. Bu uygulama dışına çıkanlar VUK'nun 8 inci ve 19 uncu maddelerine aykırı hareket etmiş sayılarak VUK'nu vergi cezalarını düzenleyen hükümleri, 5590 Sayılı Kanununun 74 ve 77 nci maddeleri ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanununun 1 inci maddesine istinaden yayımlanan 32 sayılı Kararın 21 inci maddesi uyarınca cezalandırılacaktır. GAHÜTİT, (m, 6,7,10).



Acentelerin bir diğer önemli gelir kaynakları da çıkış limanında yüklemede gösterdikleri ihtimama karşılık yükü taşıyan kişi ya da kurum tarafından (navlun ödeyeni tarafından) ödenen "primaj" dır. Gemi acenteleri ücret tarifesinde acentenin gelirleri arasında sayılan primaj başlangıçta acenteden ziyade YUK'nun (taşıma şirketi) geliri gibi gözüküyorken söz konusu şirket tarafından acenteye bırakıldığı için aslında acentenin gelirlerine dahildir. Bir başka deyişle YUK için gider acente için ise gelire dönüşmektedir<sup>42</sup>. Ancak YUK'larının vergilendirilmesindeki bir takım özellikler gereği<sup>43</sup> primajın YUK'nun hasılatından düşülmesi mümkün olmadığı gibi her ikisi de (acente ve YUK) ayrı vergi mükellefi oldukları için mükerrer vergileme<sup>44</sup> de söz konusu olmamaktadır<sup>45</sup>.

Acentelik ücretleri, gözetim ücretleri ve hızlandırma primi (primaj) dışında acentelerin vergi mükellefiyetleri kapsamına giren bir diğer gelir grubu da "diğer ücret" grubu altında toplanmaktadır. Ancak bu ücretler sadece İstanbul ve/veya Çanakkale Boğazından geçen gemilere uygulanır ve yapılan masraflar düşüldükten sonra kalan net tutar hasılatı dahil edilir. Örneğin, araçların personel değişikliği, hastalığı veya izine çıkmasında, vize harcı, karşılama, otel, vasıta, doktor, hastane, ilaç vb. masraflara ek olarak alınan "personel gözetimi ücreti", araçların ihtiyacı için gönderilen gemi aksam ve malzemenin araçlara verilmesi, bu hizmetlerin yerine getirilmesi için yine yapılan masraflara ilave olarak ödenen "transit gemi aksam ve malzeme aktarma ücreti" ve gemi kasasına gönderilen paranın gemiye verilmesi karşılığında ödenen "gemi kaptanına verilen nakit avans ücreti" gibi ödemelerin hepsi acentenin vergi mükellefiyetinin kapsamına girmektedir.

42 Uluslar arası taşımacılık işleri genellikle acenteler tarafından organize edildiği için primaj ödemeleri de acentelere yapılmakta ve dolayısıyla acentenin ticari kazancı olarak kabul edilmektedir. Ali Çelikkaya Türk Vergi Hukuku Açısında Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, Sayı 1, s. 86-87.

43 DMYUK'larının vergilendirilmesinde KVK'nun 18 ve 19 uncu maddeleri gereği "ortalama emsal nispetler" uygulanmakta olup, Türkiye'de elde ettikleri hasılatın %85'ini vergiye tabi kazançlarından indirmelerine imkan tanınmaktadır. Daha geniş bilgi için bkz., Çelikkaya, s.87-88.

44 Primajın mükerrer verilemeye yol açıp açmadığı ile ilgili bir kısım görüşler için bkz., Gündoğdu, VDCD/2003, Fatih Dural, "Deniz Taşımacılığı Primajı ve Vergi Uygulamaları", *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 1993. [www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005](http://www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005).

45 Çelikkaya, s.87.



Söz konusu ücretlerin toplamından, işle ilgili ödenmesi gereken vergi, resim, harç, pul ve zorunlu giderler, makine, teçhizat, malzeme ve personele mevzuata uygun olmayan durum ve hallerde ödenmesi gereken giderler ve navlun tahsili ile havale giderleri<sup>46</sup> düşüldükten sonra, kalan tutar ise acentenin net geliridir<sup>47</sup>.

### 3.2. KDV Mükellefiyetinin Kapsamı

Gemi acenteleri de diğer ticari kazanç sahipleri gibi KDV mükellefi olmakla birlikte<sup>48</sup> deniz ticaretine tanınan vergisel teşvikler nedeniyle sundukları hizmetlerden bir kısmı KDV'den muaftır.

Gemi acentelerine KDV muafiyeti tanıyan en önemli düzenlemelerden birisi ise KDVK'nun 13/b bendidir. Ancak deniz ticaretini teşvik amacı ile getirilen söz konusu maddenin<sup>49</sup> zaman içinde çok sık değişikliklere uğraması ve vergi idaresinin uygulamaya yön vermek amacıyla yayınladığı konuya ilişkin KDV Genel Tebliği nedeniyle, gemi acentelerinin sunmuş oldukları liman hizmetlerinin KDVK'nun 13/b bendi karşısındaki durumu tartışmalı hale getirmiştir.

Nitekim, KDVK'nun 13/b bendinin zaman içerisindeki gelişim seyrine bakıldığında; ilk hali, "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından yapılan hizmetler" şeklinde iken, 3174 Sayılı Kanun'la<sup>50</sup> "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler" haline dönüştürülmüş, daha sonra 5035 sayılı kanun ile<sup>51</sup> yürürlükten kal-

46 Söz konusu giderler GAHÜTİT, m, 8'de sayılan giderler olup bunların yanında vergiye tabi kazanç üzerinden ödenecek verginin hesaplanması aşamasında GVK'nun 40 ve 41 inci ve KVK'nun 14 üncü maddelerinde yer alan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerin de dikkate alınması gerekecektir.

47 Bu tutar üzerinden ödenecek verginin hesaplanmasında ise GVK, (m, 37-41) ile KVK, (m, 13-15), hükümleri uygulanır.

48 Bkz., KDVK, (m, 1).

49 KDVK'nun 13/b maddesi denizcilik sektörüne ilişkin en önemli teşvik düzenlemelerinden birisidir. Zira söz konusu maddenin amacı "deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerden vergi alınmaması suretiyle bu hizmetleri ifa eden kişi ve kuruluşların teşviki ile, diğer ülkelerle rekabetin sağlanmasıdır". D.9.D. E.No.1998/2276, K.No, 1999/191, *Lebib Yalkın Yayınları KDV Mevzuatı, Cilt B, 124 Sıra No.lu Danıştay Kararı.*

50 3174 sayılı Kanun 29.3.1985 günlü R.G'de yayınlanmıştır.

51 5035 Sayılı Kanun 2.1.2004 Tarih ve 25334 Mük. Sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.



dırılarak KDVK'nun 17/4-ı bendi "serbest bölgelerde verilen hizmetler, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler" şeklini almıştır.

Ancak 1.8.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 5228 Sayılı Kanun<sup>52</sup> ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin uluslararası rekabete etkisi dikkate alınarak<sup>53</sup> söz konusu hizmetlere tanınan KDV istisnası KDVK'nun 17/4-ı bendinden çıkarılarak KDVK'nun 13/b bendinde yeniden düzenlenmiştir.

KDVK'nun 13/b bendinin son haline göre "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler" KDV'nden istisnadır. Ancak söz konusu maddenin önceki uygulamalarına bakıldığında KDV istisnasının gemi acenteleri tarafından sunulan liman hizmetlerini kapsamadığı görülmektedir.

Zira KDVK'nun 13/b bendinde ilk değişikliğin yapıldığı 3174 Sayılı Kanun'un gerekçesinde söz konusu istisnanın amacı "araçların seyrüseferine dair bazı hizmetleri vergi dışında tutmak" olarak açıklanmıştır<sup>54</sup>. Buna paralel olarak vergi idaresi yayınladığı 1 ve 15 Seri No.lu nolu KDV Genel Tebliğlerinde<sup>55</sup> KDVK'nun 13/b bendindeki istisnanın, araçların seyrüseferine ilişkin liman ve hava meydanlarında ifa edilen her türlü hizmeti kapsadığını belirtmiştir. Böylece KDVK'nun 13/b maddesinde yer almadığı halde, 3174 Sayılı Kanunun gerekçesinde ve bu Kanuna dayanarak yayınlanan 1 ve 15 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerinde bir hizmetin KDV'den istisna edilebilmesi için araçların seyrüseferine ilişkin olması gerektiği<sup>56</sup> ve seyrüsefere ilişkin hizmetlerin ise aracın kendisine yapılan hizmetleri kapsadığı ifade edilmiştir. Bir başka deyişle yayınlanan söz konusu KDV Genel Tebliğleriyle hizmetler seyrüsefere yönelik olan ve olmayan şeklinde bir ayrıma

52 5228 Sayılı Kanun 31.7.2004 Tarih ve 25539 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

53 Bkz., 5228 Sayılı Kanununun 14 üncü maddesinin gerekçesi, [www.tbmm.gov.tr/kanunlar/search](http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/search).

54 3174 Sayılı kanununun KDVK'nun 13/b bendinde yapılan değişikliğe ilişkin gerekçesi için bkz., Mehmet Maç, "Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler (m 13/b)", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 2000, Sayı 8, [www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005](http://www.yaklasim.com.tr/erişim/18.7.2005).

55 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 30.11.1984 Tarih ve 8591 Sayılı R.G'de, 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği de 21.07.1985 Tarih ve 18818 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

56 Bkz., Maç, [www.yaklasim.com.tr/search](http://www.yaklasim.com.tr/search).



tabi tutulmuş ve KDV istisnasının deniz taşıtının bizzat kendisine ve işleyişine ilişkin hizmetleri kapsadığını, yük ve yolcuya ait hizmetlerin ise bu istisnadan yararlanamayacağı belirtmiştir.

Oysaki Danıştay verdiği bir kısım kararlarında ilgili KDV Genel Tebliğlerinde yer alan “her türlü hizmet” ifadesini deniz taşıma aracının kendisine, yüküne ve yolcusuna yapılan hizmetler şeklinde geniş olarak yorumlamıştır<sup>57</sup>.

Vergi idaresi ve Danıştay arasındaki yorum farklılığının yanı sıra lehte ve aleyhte olan başka görüşler de bulunmaktadır.

Bir görüşe göre “hizmetleri seyrüsefere ilişkin olma/olmama şeklinde ayırmak doğru değildir. Gemi yük ve yolcusu ile bir bütün olup bunların ayrılması KDVK'nun 13/b maddesinin teşvik amacına aykırıdır. Gemi acenteleri gemi sahibinin ihtiyacı olan her işi yapar ve aracılık ederler, fatura vb. belgeleri gemi sahibi adına alırlar hatta bazen de zorunlu hallerde acentelerin adına bile fatura düzenlendiği görülmektedir. Söz konusu hizmetler KDVK'nun 13 üncü maddesi kapsamında ise acenteye fatura edilse bile KDV'den istisna edilmesi gereklidir. Kaldı ki, acentelerin kendi hizmetlerinin bedeli olan ücret ve komisyonların KDVK'nun 13/b bendi uyarınca istisna olduğuna dair özgelgeler de mevcuttur. Dolayısıyla tüm acentelik hizmetlerinin KDV'nden istisna olması KDVK'nun amacına daha uygundur”<sup>58</sup>.

Aleyhteki bir başka görüşe göre de “acentelik, koruyucu acentelik ücretleri gibi ödemelerin seyrüsefere yönelik olmadıkları için, gözetim hizmeti ücreti ile primler (primaj) ödemelerinin ise yüke yönelik oldukları için KDVK, m13/b uyarınca istisna kapsamında değerlendirilemez”<sup>59</sup>.

57 “Yükleme, boşaltma ve ardiyeye aracılıktan alınan acentelik komisyonu KDV'den muaftır”. D.9.D E.No.1994/2636, K.No.1994/5149 için bkz., Maç, [www.yaklasim.com.tr/search](http://www.yaklasim.com.tr/search). Danıştay benzer bir başka kararında da “su ikmali faaliyetini” gemilerin seyir ve seferine ilişkin liman hizmetlerinin bir parçası olarak kabul ederek, vergi idaresinin aksine KDVK'nun 13/b bendindeki istisnadan yararlanacağını hüküm altına almıştır. Bkz., D.9.D. E.No.1998/2276, K.No.1999/191, *Lebib Yalkın Yayınları KDV Mevzuatı, Cilt B*, 124 Sıra No.lu Danıştay Kararı.

58 Maç, [www.yaklasim.com.tr/search](http://www.yaklasim.com.tr/search); Benzer görüş için bkz., Gündoğdu, VDCD/2003, Yazara göre, primaj da acentelik komisyonu gibi kabul edilip KDV den istisna edilmelidir.

59 Volkan Harmandar, “Donatana Karşı Esas ve Tali Gemi Acentelerinin Hizmetleri Dolayısıyla Aldıkları Komisyon KDV den Müstesnamıdır”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 1990, Sayı 112, VDCD/2003. Ancak söz konusu görüşün gerekçesini yayınlanan KDV Genel Tebliğlerine dayandırdığı görülmektedir.



Bütün bu tartışmaların neticesi olarak vergi idaresi yayınladığı 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile<sup>60</sup> 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde değişiklik yapmış ve istisna kapsamına, yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere, araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmetin girmediğini ifade etmiştir. Hemen ardından yayınlanan 88 Seri No.lu KDV Genel Tebliği<sup>61</sup> ile de daha önce yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler için istisna uygulanmayacağı gerekçesiyle yapılan her türlü tarhiyatın geçersiz olduğu belirtilmiş ve en son yayınlanan 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile<sup>62</sup> bu durum bir kez daha teyit edilmiştir.

Netice olarak KDVK'nun 13/b maddesinin 5228 Sayılı Kanun ile değişen son şeklinde de açıkça ifade edildiği gibi yüke ve yolcuya sunulan hizmetler dahil araçlara sunulan her türlü hizmet yasal olarak KDV'nden istisna edilmiştir. Vergi idaresi de yayınladığı 87, 88 ve 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile duruma açıklık getirmiş yük ve yolcuya ilişkin hizmetlerin de KDV istisnasından yararlanacağını aksi yöndeki uygulamalardan vazgeçildiğini açıklamıştır. Her ne kadar anılan üç KDV Genel Tebliğinde de "araçların seyrüseferine ilişkin" ifadesi korunmuşsa da<sup>63</sup>, gelineen noktada gemi acenteleri tarafından sunulan yüke, yolcuya ve gemiye yönelik her türlü hizmet KDVK'nun 13/b bendinde yer alan istisnanın kapsamına dahil edilmiştir. Nitekim, 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde söz konusu hizmetlerin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmadığı açıkça hüküm altına alınmıştır<sup>64</sup>. Böylece birçok tartışma ve ihtilaf da yasal olarak sonuçlandırılmıştır.

<sup>60</sup> 87 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 18.06.2003 Tarih ve 25142 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

<sup>61</sup> 88 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 01.09.2003 Tarih ve 25216 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

<sup>62</sup> 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 19.01.2005 Tarih ve 25705 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

<sup>63</sup> Nitekim sadece ilgili KDV Genel Tebliği değil, bunların yanında 19.02.2004 Tarih ve KDV-9 /2004-9 Sayılı KDVK 9 Nolu Sirküleri ile de liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler sınıflandırılmış ve KDV'den istisna edilecek olanlar ve olmayanlar şeklinde bir ayırım yapılmıştır. İlgili sirküler için bkz., [www.gelirler.gov.tr/sirkulerler](http://www.gelirler.gov.tr/sirkulerler).

<sup>64</sup> Benzer şekilde daha önce yayınlanan 15 Seri Nolu KDVK Genel Tebliğinde de "Armatörlere yapılan akaryakıt, su, kumanya, teknik ve diğer malzeme teslimlerinin KDV'den istisna olacağı, bunlara ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından yapılmasının istisnaya engel olmayacağı" ifade edilmiş-



#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gemi acenteliği vergi hukuku açısından da önemli bir mües-  
sese olmasına rağmen bu güne kadar çok fazla incelenmemiş ve  
dolayısıyla hakkında fazla bilgi sahibi olunamamıştır.

Oysa ki, ülkemizin deniz ticaretinde yüzde olarak önemli bir  
paya sahip olan ve dolayısıyla her yıl ülkemizden önemli miktar-  
larda navlun geliri (ticari kazanç) sağlayan YUK'larının elde ettik-  
leri kazancın vergilendirilmesinde gemi acentelerine önemli görev-  
ler düşmektedir. Zira YUK'larının Türkiye'de deniz yoluyla yük ve  
yolcu taşımacılığında elde ettikleri ticari kazanç için vergi mü-  
kellefiyeti tesis ettirmeleri çok kolay olmadığından yerine getirme-  
leri gereken bütün vergisel yükümlülükler çoğunlukla gemi acen-  
teleri tarafından yerine getirilmektedir. Kaldı ki, deniz ticaretinde  
son derece önemli olan ve navlun hâsılatını doğrudan etkileyen  
tüm liman işlemleri de yine söz konusu acenteler tarafından takip  
edilmektedir. Bu nedenle YUK'larının Türkiye'de sağladıkları tica-  
ri kazanç üzerinden ödemeleri gereken tüm vergilerin eksiksiz ve  
zamanında tahsil edilmesinde ve de deniz ticaretinin aksamadan  
yürütülmesinde gemi acentelerine önemi sorumluluklar düşmek-  
tedir.

Gemi acentelerinin bu sorumluluklarını yerine getirirken tabi  
oldukları mevzuatın geniş kapsamlı ve dağınık olduğu gerçeği göz  
önünde bulundurulduğunda, yaptıklarının uzmanlaşmayı gerek-  
tiren son derece önemli bir iş olduğu ve dolayısıyla denizcilik sek-  
törü açısından ne derece önemli oldukları kendiliğinden ortaya  
çıkmaktadır.

Çalışma sonucunda vergi hukuku açısından da önemli bir  
müessese olan gemi acentelerinin hukuki nitelikleri ve çeşitli ver-  
gi kanunları karşısındaki durumuna ilişkin bir takım tespitlerde  
bulunulmuştur.

Gemi acenteleri hukuki nitelikleri itibariyle YUK'larının Türkiye-  
ye'deki "daimi temsilcisi" durumundadırlar. Bu konuda Danış-

---

tir. Zira acenteler, söz konusu teslim ve hizmetlere muhatap olanların tem-  
silcisi durumunda oldukları için işlem ve ödemeler acenteler tarafından ya-  
pılsa bile teslim ve hizmetler asıl muhatap olan araçlara yapılmış olacağından  
istisna kapsamına girmesine engel bir durum bulunmamaktadır. 15 Se-  
ri Nolu KDV Genel Tebliğinin uygulaması ile ilgili daha geniş bilgi için bkz.,  
Yasef Pehlivan, Ali Erdoğan, "Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmet-  
lere İlişkin KDV İstisnası Uygulaması", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ekim  
2004, s.72-76.



tay'ın da içtihat haline gelmiş birçok kararı mevcuttur. Dolayısıyla YUK'larının vergilerini ödemeleri bakımından ağır sorumlulukları bulunmaktadır. Söz konusu sorumluluklarını yerine getirmemeleri halinde olayda kasıt ve ihmallerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın vergi kendilerinden tahsil edilecektir. Ancak kanuni temsilci sıfatıyla ödedikleri vergiler ve diğer amme alacakları için VUK'nun 10 uncu ve AATUHK'un mükerrer 35 inci maddeleri uyarınca asıl mükellefe (YUK) rücu hakları saklıdır.

Gemi acenteleri hizmetlerinin karşılığı olarak çok çeşitli gelirler elde etmektedir. Dolayısıyla vergi mükellefiyetlerinin kapsamına bu gelirlerin (acentelik, komisyon, primaj, gözetim, liman ücretleri ve diğer bir kısım gelirler) tamamı girmekte olup söz konusu gelirlerin toplamından ilgili masrafların düşülmesi neticesinde kalan net tutar acentenin gelirini oluşturmaktadır. Ancak bu gelirler içerisinde "primaj ücretleri" ile ilgili olarak özellikli bazı durumlar söz konusudur. Şöyle ki, primaj geliri başlangıçta acenteden ziyade YUK'na (taşıma şirketi) ait gibi gözükse de ilgili kurum tarafından acenteye bırakıldığı için aslında acentenin geliridir. Bir başka deyişle primaj YUK'ları için gider acente için ise gelire dönüşmektedir. Ancak YUK'larının hâsılatından ayrıca düşülmesi mümkün olmadığı gibi her ikisi de (acente ve DMYUK) ayrı vergi mükellefi oldukları için vergileme aşamasında bir mükerrerlik (mükerrer vergileme) söz konusu değildir.

KDVK'nun 13/b bendinin 5228 sayılı kanun ile düzenlenen son haline göre gemi acenteleri tarafından deniz taşıma araçlarına sunulan liman hizmetlerinin tümü KDV istisna edilmiştir. Vergi idaresi de yayınladığı KDV Genel Tebliği ile olaya açıklık getirerek sadece araçların seyrüseferine ilişkin olan hizmetlerin değil yüke ve yolcuya verilen hizmetlerin de KDV'nden istisna olduğunu ve geçmişteki hatalı uygulamalardan vazgeçildiğini açıklamıştır. Böylece yaşanan tartışmalar ve yorum farklılıkları da yasal olarak son bulmuştur.



## KAYNAKÇA

- Akdoğan Refik, **Deniz Ticareti**, Zihni Eğitim Yayınları No:5, İstanbul 1988.
- Arıkan A.Naci, "Dış Ticaret İşlerinde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 1998, Sayı 83.
- Arıkan Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1993.
- Atken Necmettin, M.Ali Albayrak, Deniz Taşımacılığı Kılavuzu, Ekim Matbaası, İstanbul 1988.
- Can Mertol, **Navlun Sözleşmesinin Sona Ermesi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü , Ankara, 1988.
- Candan Turgut "Kanuni temsilcinin Kamu Alacağından Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 1996, Sayı 3-4-5.
- Çağa Tahir, **Deniz Ticaret Hukuku Cilt I-II**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995.
- Çelikkaya Ali, Türk Vergi Hukuku Açısında Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 1.
- Dural Fatih, "Deniz Taşımacılığı Pirimajı ve Vergi Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 1993.
- Feyzioğlu Feyzi Necmeddin, "Ticari Mümessiller ve Diğer Ticari Vekiller", **Halil Arslanlı'nın Anısına Armağan**, İstanbul Ü. Hukuk Fakültesi Matbaası, İstanbul 1978.
- Gemi Acenteleri Sektörü Raporu, **II Ulusal Denizcilik Kongresi**, DTO Yayın No 21, Ekim 1990.
- Göle Celal, "Ticari İşletmenin Merkez ve Şubesinin Tayini Sorunu", **Prof.Dr. Ernst E.Hirsch'in Anısına Armağan**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Olgaç Matbaası, Ankara 1986.



- Gündoğdu Muhittin, "Vergi Sorumlusu Olarak Gemi Acentelerinin Yaptıkları Hizmetlerin KDV Kanununun 13/b Maddesi Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1997.
- Gültekin Hakkı, "Kanuni Temsilcilerin Ödevleri ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 1984.
- Gürgür Şebnem Pınar, Eren Yeşilyurt, "Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2003.
- Harmandar Volkan, "Donatana Karşı Esas ve Tali Gemi Acentelerinin Hizmetleri Dolayısıyla Aldıkları Komisyon KDV den Müstesnamıdır", **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 1990, Sayı 112.
- İmregün Oğuz, **Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1989.
- Karahan Sami, **Ticari İşletme Hukuku**, 5. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 1996.
- Kırca İsmail, **Ticari Mümessillik**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- Maç Mehmet "Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler (m 13/b)", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 2000, Sayı 8.
- Oğuz Yahya Bülent, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi ve Bazı Kurumlarda KDV Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 1985 Sayı 42.
- Örmeci Musa, "Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 83, Temmuz 1988.
- Pehlivan Yasef, Ali Erdoğan, "Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin KDV İstisnası Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2004.
- Reisoğlu Sefa, **Borçlar Hukukunun Genel Hükümleri**, Beta 9. Baskı, İstanbul 1993.
- Soylan Bülent, "Taşımacılıkta Dış Hat Bilet Komisyonları ve Benzeri Adlar Altında Acentelere Bırakılan Payların Tümü KDV'den İstisna Edilmiştir", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2004.
- Tekil Fahiman, **Ticari İşletme Hukuku**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.
- Ufuk Mehmet Tahir, "Türk Vergi Hukukunda Ehliyet ve Temsil Kavramlarının İrdelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2001.