

Duyuru Tarihi : 05.04.2010
Duyuru No : DUYURU/2010-025
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / NİSAN 2010 / SAYI : 344 / Sayfa : 14 - 18

TRANSİT TİCARETİN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

Mehmet YILDIRIM
Eski Hesap Uzmanı

I. TRANSİT TİCARET HAKKINDA GENEL BİLGİ:

Transit ticaret, yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da gümrük antrepосundan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoda satılmasıdır.

Tanımından anlaşılacağı üzere transit ticaret, milli olmayan malın satın alınması ve bu malın millileştirilmeksizin satılması işlemidir. Söz konusu işlem sırasında malların Türkiye’den geçip geçmemesi işlemin vasfını değiştirmemektedir.

Transit ticaret kapsamındaki işlem ve ödemeler Gümrük Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından yayımlanan Tebliğlerle düzenlenmekte olup, konumuz haricinde bulunduğundan yazımızda bu düzenlemelere yer verilmemektedir.

Ancak önemli gördüğümüz için bu kapsamda bir hususu belirtmekte yarar görüyoruz. 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İhracat Yönetmeliği’nde değişiklik yapılmış ve Transit Ticarete İlişkin Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Tebliğin yürürlükten kaldırılması ile bu Tebliğ gereğince doldurulması gereken TRANSİT TİCARET FORMU UYGULAMASI KALDIRILMIŞTIR.

Günümüzde transit ticaret, herhangi bir mercie bildirimde bulunmaksızın yapılmaktadır. Ancak transit ticarete konu malın varsa Türkiye gümrük bölgesi içindeki mevcudiyetinin ve hareketinin transit rejimine tabi olduğu bilinmelidir. (Gümrük Yönetmeliği’nin 232-270 inci maddeleri)

II. TRANSİT TİCARETİN KDV MEVZUATI AÇISINDAN DURUMU :

KDV Kanunu’nun 1’inci maddesi uyarınca, Türkiye’de gerçekleştirilen mal teslimleri KDV’nin konusuna girmektedir. Başka bir anlatımla bir mal tesliminin Türk KDV’sine tabi olabilmesi için malın teslim anında Türkiye gümrük bölgesi içinde olması gerekir.

Ancak yukarıda tanımlandığı üzere, transit ticarete konu mal genelde Türkiye haricindeki bir ülkeden temin edilmekte ve yine Türkiye haricindeki bir ülkeye teslim edilmektedir. Dolayısıyla, transit ticaret kapsamındaki mal, teslim anında Türkiye gümrük bölgesinin dışında ise, bu ticarete konu mallar sevkiyat sırasında transit olarak Türkiye gümrük sahasına girip çıksa dahi, KDV'nin konusuna girmeyecektir.

Transit ticarete konu edilen malların teslim anında Türkiye'de bulunmaması halinde gerek alım işleminin gerekse teslimatın KDV beyannamesine herhangi bir şekilde dahil edilmesi söz konusu olmamaktadır.

Örnek vermek gerekirse bir kuruyemiş tüccarının İran'dan aldığı 40 ton fıstığı Almanya'daki bir firmaya satması halinde, sevkiyat Türkiye üzerinden yapıp yapılmadığına bakılmaksızın bu alım satım KDV beyannamesinde hiçbir şekilde görünmeyecektir.

Transit ticarete konu gayri milli malın alım veya satım esnasında, hatta hem alım hem satım esnasında fiziken Türkiye gümrük bölgesi içinde (serbest bölge veya gümrük antreposunda) bulunması mümkündür. Mal gayri milli olsa bile, teslim edildiği anda fiziken Türkiye gümrük bölgesinde bulunuyorsa prensip olarak bu teslim KDV'ye tabidir. Ancak Türkiye'deki gayri milli malların tesliminde KDV alınmamasını sağlamak amacıyla istisna hükümleri getirilmiştir.

Şayet mal teslim anında serbest bölgede bulunuyorsa bu teslim KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır. İstisnaya konu bu teslim, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren, dolayısıyla tüm işlemleri KDV'den istisna edilmiş olan (bu istisna KDV indirim hakkı vermeyen istisna olduğundan KDV indirim hakkı da bulunmayan) bir firma tarafından yapılmışsa bu firmanın KDV mükellefiyeti olmayacak, firma KDV beyannamesi vermediği için söz konusu teslim herhangi bir KDV beyannamesinde görünmeyecektir. Serbest bölgede mal teslim eden firma münhasıran serbest bölgede işlem yapmakta değilse (Türkiye'de de faaliyetleri varsa) bahsi geçen teslim, bu firmanın vereceği KDV beyannamesinde ilgili madde olarak 17/4-ı belirtilmek ve 212 no.lu kod kullanılmak suretiyle istisnalar arasında gösterilecektir.

Gayri milli mal teslim anında Türkiye gümrük bölgesinde bulunmakla beraber serbest bölgede değilse yine KDV'den müstesna olup, bu durumda istisnanın dayanağı KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesidir. Söz konusu teslimat bir Türk KDV mükellefi tarafından yapılmışsa bu teslim, KDV beyannamesinde istisna işlemler arasında ve 250 no.lu kod kullanılmak suretiyle gösterilir.

Görüldüğü gibi transit ticaret kapsamındaki teslimler, gerek yurt dışında olduğu için KDV kapsamına girmemek, gerekse teslim yurt içinde olmakla beraber malın gayri milli olması nedeniyle KDV'den istisna edilmek suretiyle KDV hesaplamasına konu olmamaktadır. Transit ticarete konu malın temini nedeniyle Türk KDV'si yüklenilmesi ihtimal dışı olmakla beraber bu ticaretin yapılması ile ilgili bazı KDV yüklenimlerinin ortaya çıkması mümkündür. KDV Kanunu 30/1 inci maddesi uyarınca bu KDV yüklenimlerinin indirilmesi yasaktır. Söz konusu KDV yüklenimleri maliyet veya gider olarak dikkate alınır. Mesela Türkiye'deki bir serbest bölgeden satın alınan malın yine Türkiye'de başka bir serbest bölgedeki alıcıya satılması da transit ticaret tanımına giren bir işlemdir. Bu alım- satıma konu malın bir serbest bölgeden diğerine taşınması yurt içi taşıma olduğundan KDV'ye tabidir. Alım satımı yapan yüklendiği bu nakliye KDV'sini indiremez, gider kaydedebilir.

III. TRANSİT TİCARETİN (Ba) - (Bs) FORMLARINDA GÖSTERİLMESİ :

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve mükerrer 257'inci maddelerinde kendisine verilen yetkiye istinaden getirdiği düzenlemeler¹ ile, bilanço esasına göre defter tutan mükellefleri, belli hadleri aşan mal ve hizmet alım-satımlarını (Ba) ve (Bs) formları ile bildirmekle yükümlü tutmaktadır.

Söz konusu düzenlemeler uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, yurt dışından gerçekleştirdikleri alımlarını (ithalatlarını) ve yurt dışına yapmış oldukları teslimlerini (ihracatlarını) da söz konusu formlara intikal ettirmeleri gerekmektedir. (396 No.lu VUK Genel Tebliği'nin 3.2.2. bölümü).

Ancak ilk bölümde açıklandığı üzere transit ticaret, ilgili mevzuat hükümleri uyarınca, ihracat veya ithalat işlemi değildir. Transit ticaret, ülke içi mal sirkülasyonuna da dahil olmadığı için, transit ticarete konu edilen malların teminin (Ba), tesliminin ise (Bs) formlarına intikal ettirilmesi gerekmemektedir.

Ayrıca aşağıda yer verilen 06.05.2009 tarih ve 15130 sayılı mukteza metninden görüleceği üzere, Maliye İdaresi bu hususu farklı bir yönden ele alarak, transit ticarete konu malların temin ve teslimlerinin (Ba)-(Bs) formlarına intikal ettirilmemesi gerektiği yönündeki görüşünü beyan etmiştir.

Diğer taraftan, transit ticarete ilişkin her türlü alım-satım faturalarının ve diğer vesikaların, Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine ilişkin hükümleri çerçevesinde muhafaza ve yetkili makamlarca istenilmesi durumunda ibraz edilmesi zorunludur.

IV. TRANSİT TİCARETİN GELİR/KURUMLAR VERGİSİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ :

Tam mükellefiyete tabi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri her türlü kazanç ve iratları, Türkiye'de vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, tam mükelleflerin transit ticaret dolayısıyla elde ettikleri karın tamamı Türkiye'de vergiye tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan dar mükellef kişi ve kurumların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar Türkiye'de vergilendirilmektedir. Buna göre dar mükellef kişi ve kurumlar, transit ticaret işlemini Türkiye'de bulunan daimi temsilci yahut işyerleri vasıtasıyla gerçekleştirirlerse bu işlem dolayısıyla elde ettikleri kazanç Türkiye'de vergiye tabi olacak, aksi takdirde işlemin gerçekleştirildiği ülke mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Gerek tam gerekse transit ticaretten elde ettiği kazancı Türkiye'de vergilendirilecek olan dar mükelleflerin bu işlemlerinin zararlar sonuçlanması halinde, söz konusu zararın matrahı azaltıcı etki yapacağı da tartışmasızdır.

Bu noktada önem arz eden bir husus da, transit ticaret yapanların Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesinde yer alan götürü gider uygulamasından yararlanıp yararlanamayacaklarıdır.

¹ 350, 362, 381 ve 396 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Bilindiği üzere GVK'nun 40/1'inci maddesi uyarınca; *"İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler"*.

Ancak yazımızın KDV mevzuatına ilişkin değerlendirme bölümünde belirtildiği üzere, transit ticaretin ihracat olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, anılan işleme ilişkin olarak götürü gider uygulamasından yararlanmak da söz konusu değildir.

V. ÖDEME VE TAHSİLATA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER :

Transit ticaret kapsamındaki ödeme ve tahsilatlara ilişkin belirlemeler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın ilgili genelge ve talimatlarında yer almaktadır. Konumuz dışında kaldığından bu düzenlemelere yazımızda yer verilmemektedir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinde verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Tebliğler² ile, belli bir haddi aşan tutardaki ödeme ve tahsilatların banka/finans kurumu yahut posta idareleri aracılığıyla yapılması zorunluluğu getirilmiş olup, halihazırda bu had 8.000 TL olarak uygulanmaktadır.

Söz konusu Tebliğlerde, transit ticaret kapsamında gerçekleştirilen mal alım satımlarına ilişkin olarak herhangi bir özel düzenleme yer almadığından, bu kapsamdaki işlemlere ilişkin olarak yapılacak olan ve 8.000 TL'yi aşan ödeme ve tahsilatların da banka/finans kurumu yahut posta idareleri aracılığıyla gerçekleştirilmesi zorunludur.

Aksi takdirde, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca işleme konu tutarın %5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

VI. MALİYE İDARESİ'NİN KONUYA İLİŞKİN ÖZELGELERİ:

Yukarıda ele aldığımız konulara ilişkin olarak Maliye İdaresi'nin tespit edebildiğimiz üç mukteza metninin özetlerine aşağıda yer verilmektedir. Bu muktezalardan ilki, transit ticaretin KDV beyannameleri ile (Ba)-(Bs) formlarında gösterilmesine gerek bulunmadığına, ikincisi transit ticaret işlemi dolayısıyla GVK'nun 40/1'inci maddesinde yer alan götürü gider uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığına, sonuncusu ise yine işlemin KDV ve gelir/kurumlar vergisi mevzuatı açısından değerlendirilmesine ilişkin bulunmaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 06.05.2009 tarih ve 15130 sayılı muktezanın ilgili bölümü:

"...İlgi dilekçenizde; transit ticaret kapsamında yapılan alım satım işlemlerinin katma değer vergisi beyannamesine ve Ba-Bs formlarına dahil edilip edilmeyeceği hususunda tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ne tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

² 320, 323, 324 ve 332 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri

Kanunun 2. maddesinin 1. bendinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi, şeklinde tanımlandıktan sonra bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin de teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 6 ncı maddesinde; işlemlerin Türkiye’de yapılması ile malların teslim anında Türkiye’de bulunmasının ifade edildiği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan; 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren İhracat Yönetmeliğinin 4 ncü maddesinin (n) fıkrasında; transit ticaret yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılması, şeklinde tanımlanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 148, 149 ve Mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, 362 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarının “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirilmiştir. Söz konusu düzenleme ile Katma Değer Vergisi mükelleflerinin beyanlarının oto-kontrolüne imkan vermek ve bu formlar sayesinde mükelleflerin mal alım ve satımları ile katma değer vergisi beyanlarının çapraz kontrole tabi tutulabilmesi amaçlanmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; transit ticarete konu mallar şirketin mal varlığına girip çıkmasına ve satışın fatura ile belgelenmesine rağmen, millileştirilmeksizin satışa konu olduğu için katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, katma değer vergisinin konusuna girmeyen işlemler “Katma Değer Vergisi Beyannamesinde”, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ve “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)”de hiçbir şekilde yer almayacaktır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nca verilmiş olan B.07.1 .GİB.4.34.16.01/GVK-40/1-12203 no.lu muktezanın ilgili bölümü :

“... Bu hüküm ve açıklamalara göre, firmanızca İstanbul’da faaliyet gösteren bir şirketin imal ve tedarik ettiği Türk Menşeli malların söz konusu firmanın Çatalca ve İzmir’deki Serbest Bölgelerde bulunan şubelerinden satın alarak kendi işyerinize getirmeden doğrudan çıkış gümrüğüne taşıtırmak suretiyle Cezayir’deki firmaya ihraç edilmesinin transit ticaret olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, firmanız tarafından transit ticaret yöntemiyle yapılan ihracat bedellerinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1. maddesinde belirtilen götürü gider hesaplamasında dikkate alınması mümkün değildir.”

İstanbul Defterdarlığı’nca verilmiş olan 19.09.1988 tarih ve 11-288 no.lu muktezanın özeti.

“İlgi dilekçenizde yurt dışında faaliyet gösteren bir firmanın Türkiye mümessili olduğunuz, söz konusu firmanın mamullerini ithal ederek yurt içinde pazarladığınız, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığından gerekli izin aldıktan sonra bu firmanın mamullerini Irak’taki bir firmaya Transit Ticaret suretiyle bedeli döviz olarak peşin gelmek kaydıyla pazarlayacağınız, anılan ticari işlemde Alman firmasınca tarafınıza

kesilen ve firmanızca Irak'taki firmaya kesilen faturaların hesaplarınıza ne şekilde intikal ettireceğinizin ve Katma Değer Vergisi Beyannamesinde nasıl göstereceğinizin açıklanması istendiği anlaşılmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun birinci maddesinde Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisi'ne tabidir.

- 1- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler*
- 2- Her türlü mal ve hizmet ithalatı*
- 3- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler şeklinde hükme bağlanmıştır.*

Kanunun 2'nci maddesinde teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim olduğunu hüküm altına almıştır.

Kanunun 6'ncı maddesinde ise "işlemlerin Türkiye'de yapılması" bu malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını (değerlendirme Gelir V.K. 7'inci maddeye göre tayin olunur.) şeklinde tanımlanmıştır.

10'uncu madde "vergi doğuran olay"ı tanımlarken ithalatta vergiyi doğuran olay "ithalatta gümrük kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalatın yapılması" şeklinde tanımlanmıştır.

... Bu yasal düzenlemelerin değerlendirilmesinde;

- 1- Yapılan faaliyetlerin ihracat yönetmeliğinin ilgili maddesinde tanımlanan mahsup suretiyle transit ticaret kapsamında yapıldığı,*
- 2- Transit ticaret kapsamına giren mal satışının doğrudan doğruya (başka ülkeye) satıldığı,*
- 3- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2/2'nci maddesine göre Irak'taki bir firmaya yapılan teslim işleminin Türkiye'de zuhur etmediği anlaşılmaktadır.*

Bu durumda teslim işlemi Türkiye hudutları dahilinde cereyan etmediğinden söz konusu teslim Katma Değer Vergisi kapsamına girmemektedir. (KDV beyannamesinde gösterilmez.)

Öte yandan Almanya'daki firmanın kestiği faturanın hesaplarınızda gider, Irak'taki firmaya kestiğiniz faturanın ise hasılat olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

VII. SONUÇ :

Transit ticaret, uygulamada çeşitli dış ticaret firmalarınca sıklıkla uygulanan bir ticaret şekli olmakla beraber, bu şekilde gerçekleştirilen ticarete ilişkin vergisel yükümlülüklerin nasıl yerine getirilmesi gerektiğine ilişkin olarak Maliye İdaresi'nin çok az sayıda görüşüne rastlanılmaktadır.

Bu nedenle yazımızda, transit ticaretin vergi mevzuatı karşısındaki durumu, ana hatlarıyla ele alınmış olup, Maliye İdaresi'nin konuya ilişkin görüşlerine yer verilmiştir.

Özetlemek gerekirse;

- Transit ticaret, millileştirilmemiş malın alınıp yine millileştirilmeden satılması işlemidir.
- Bu alım ve satımlar fatura ile belgelendirilir.
- Transit ticarete konu mal teslim anında Türkiye’de değilse bu teslim KDV’ye tabi değildir, teslimde bulunan KDV mükellefi olsa bile bu teslimi KDV beyannamesinde göstermez. Transit ticarete konu gayri milli mal teslim anında Türkiye’de olsa bile, serbest bölgede ise KDV Kanunu’nun 17/4-ı maddesi, değilse KDV Kanunu Kanunu’nun 16/1-c maddesi uyarınca KDV’den müstesnadır. Gerekli hallerde bu istisna KDV beyannamesinde gösterilir. Transit ticaretle ilgili olarak yüklenilen KDV’lerin indirilmesi yasak olup bu KDV’ler gider veya maliyet olarak dikkate alınır.
- Transit ticaret kapsamındaki mal alım satımının, (Ba) - (Bs) formlarına intikal ettirilmesi gerekmemektedir.
- Transit ticaret kapsamındaki mal alımının maliyet, mal satışının ise hasılat olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu işlemde elde edilen kazanç gelir/kurumlar vergisine tabidir. Bu vergilendirmede binde beş götürü gider uygulama hakkı yoktur. Çünkü transit ticaret ihracat sayılmaz.
- 8.000 TL ve üzerindeki ödeme ve tahsilat işlemlerinin banka/finans kurumu vasıtasıyla gerçekleştirilmesi zorunluluğu, transit ticaret ile ilgili tahsilat ve ödemeler açısından da geçerlidir.