

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-019.01-959

02/07/2013

Konu : Taşımacılık istisnasında Geçici Vergi ve
KDV beyan dönemi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunduğunuz belirtilerek, düzenlenecek faturanın hangi tarihlerde muhasebe kayıtlarına alınacağı, muhasebe kurunun nasıl dikkate alınacağı ile bu faturaların hangi döneme ilişkin KDV beyannamesi ve kurum geçici vergi beyannamesine dahil edileceği hususlarında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilânço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilânço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4-Götürü gider uygulamasında hasılat" başlıklı bölümünün, "c) Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı" alt başlıklı bölümünde ise, "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerektiği, ayrıca döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin söz konusu taşımacılık faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerin, taşımacılık hizmetinin tamamlandığı, yani malın alıcısına teslim edildiği tarihte tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi ve bu tarih itibarıyla de ilgili geçici vergi dönemi ile takvim yılında kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir.

II -KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

10 uncu maddesinin (a) bendinde; vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) bendinde; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile (c) bendinde; kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması sırasında meydana geleceği,

14 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu,

32 nci maddesinde ise, bu Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV nin iade edileceği, hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak 24/12/1984 gün ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

15 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin "Taşımacılık İstisnası" başlıklı (D) bölümünde de, söz konusu istisna kapsamına yabancı ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşımacılık işlerinin girdiği belirtilmiştir.

Uluslararası taşımacılıkta Türkiye'ye giriş veya çıkış tarihleri, istisnanın beyan edileceği en erken dönemini belirlemek bakımından önem taşımaktadır. İstisnanın, daha önce fatura düzenlense dahi, giriş veya çıkış tarihlerinden daha erken bir dönemde beyan edilmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla, yurtdışından Türkiye'ye, Türkiye'den yurtdışına yapılan taşımalarda, taşımacılık istisnasının malın teslim edildiği tarihi içine alan dönemde beyanı mümkün bulunmaktadır.

Bu şekilde, yurtdışından Türkiye'ye yapılan taşımalarda istisnanın beyan edileceği dönem konusunda hizmetin bittiği, yani malın istenilen adrese teslim edildiği tarih esas alınmak suretiyle Türkiye'ye giriş ile teslim mahalli arasındaki harcamalara ait KDV nin de iade hesabına alınması mümkün olabilecektir.

III - VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinde, muameleler defterlere zamanında kaydedileceği fakat, muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesinin şart olduğu, bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilemeyeceği, kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesinin deftere işlenmesi hükmünde olduğu, ancak bu kayıtların, muamelelerin esas defterlere işlenmesinin 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermeyeceği, günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muamelelerin günü gününe kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun, "Fatura" başlıklı 229 uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

"Faturanın Nizamı" başlıklı 231 inci maddesinin 5 inci fıkrasında; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, (yurtdışına nakledilen malın müşteriye teslimiyle hizmet tamamlanmış olacağından) nakliye hizmetinin tamamlandığı tarihten itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, nakliye hizmetine ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten itibaren 10 gün içerisinde, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve açıklığını bozmayacak bir zaman zarfında yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak, şirketinizin kayıtlarını devamlı olarak yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürütmesi halinde, işlemlerin söz konusu belgelere işlenmesi kaydıyla, esas defterlere en fazla 45 gün içinde işlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.