

TRANSİT TİCARET

Sezai KAYA^(*) - Arif AYLUCİTARHAN^(**)

- GİRİŞ

İhracat rejimi ile ilgili düzenlemeler yapmaya Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanlık yetkilidir. Bu yetki 22/12/1995 tarih ve 95/7623 sayılı İhracat Rejim Kararı'nın 3. maddesinden gelmektedir. Dış ticaret işlemlerinin düzenlenmesi amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca sözü edilen maddenin verdiği yetkiye dayanılarak 06/06/2006 tarih ve 26190 sayılı R.G.' de yayımlanan İhracat Yönetmeliği çıkartılmıştır.

İhracat Yönetmeliği ihracatı, bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri olarak tanımlamaktadır. Ayrıca, Yönetmelikte ihracat türleri, "İhracat Şekilleri ve Esasları" orta başlıklı ikinci bölümde düzenlenmiş ve

- Ön izne bağlı ihracat,
- Kayda bağlı ihracat
- Kredili ihracat
- Konsinye ihracat
- Yurt dışı fuar ve sergilere katılım ve ihracat
- İthal edilmiş malın ihracı
- Serbest bölgelere yapılacak ihracat

— Diğer ihracat şekilleri olarak sayılmıştır.

Diğer ihracat şekilleri; mezkûr Yönetmeliğin 13. maddesinde, kayda bağlı ihracat, ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat, takas ve bağlı muamele kapsamında yapılacak ihracat, bedelsiz ihracat, transit ticaret ile savunma sanayi dışındaki alanlarda offset kapsamında yapılacak ihracat olarak sayılmış ve bu ihracat şekillerinin tebliğlerle düzenleneceği belirtilmiştir.

Açıklamalar çerçevesinde; diğer ihracat şekilleri arasında sayılan transit ticaretle ilgili dış ticaret mevzuatı, kambiyo mevzuatı, mali mevzuat düzenlemeleri ile transit ticareti yapılan malın muhasebe kayıtları bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

II- İHRACAT MEVZUATI

Transit ticaret, İhracat Yönetmeliği'nin "tanımlar" yan başlıklı 4. maddesinin "n" fıkrasına göre; 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 satılmasını ifade etmektedir. Yönetmeliğin 4/n maddesinde tanımı yapılan transit ticaret, 13. maddenin verdiği yetkiye dayanılarak tebliğle de düzenlenmiştir. Bu tebliğin ismi, 2006/6 sayılı Transit Ticarete İlişkin Tebliğ'dir.¹

^(*) Gümrük Kontrolörü

^(**) Vergi Denetmeni

¹ 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı R.G

Tebliğin 1/1 maddesinde transit ticaret tanımlanırken İhracat Yönetmeliğinin 4/n maddesindeki tanımlamaya sadık kalınmıştır. Tebliğdeki ve İhracat Yönetmeliğindeki tanıma göre, transit ticarete satın alınan mal yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınmalı ve yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılmalıdır. Yani mal Türkiye’de gümrüklenmemelidir. Mal, ülkemiz üzerinden transit olarak geçebileceği gibi doğrudan doğruya ülkemize uğramadan da satılabilir. Bilindiği gibi ülkemizden transit olarak geçen mallar gümrüklenmemiş yani millileşmemiş mallardır.

Transit ticareti yapılacak mal ülkemize gelerek bir başka ülkeye gönderilecekse gümrükte aktarma beyannamesi verilmelidir. Bu beyannameye fatura ve aracı banka tarafından onaylanan transit ticaret beyanname formu eklenir.

Yapılan ticaretin, transit ticaret olabilmesi için malın gümrüklenmemesi gerektiğini yani serbest dolaşıma girmemesi koşulu bulunduğunu yukarda bahsetmiştik. Mal gümrüklenmeyeceğinden transit ticaret konusu mallardan, ithalata ve ihracata ilişkin vergi, resim, harç ve fon tahsil edilmeyecektir. İthalat ve ihracat vergileri, eşyanın ithalatı veya ihracatıyla ilgili olarak alınması gereken gümrük vergilerini ve gümrük vergisine eş etkili bütün mali yükleri, tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat veya ihracat vergilerini ifade ettiğinden transit ticaret yapan bir kişi bu neviden vergilerle muhatap olmayacaktır. Zira bu vergiler az yukarda da ifade ettiğimiz gibi mal gümrüklendiğinde yani serbest dolaşıma sokulmak istendiğinde alınan vergilerdir.

Bu açıklamalar çerçevesinde transit ticaret konusu malın²;

— yurtdışındaki bir ülkeden veya serbest bölgeden satın alınması ithalat rejimi,

— bu malın başka bir ülkeye veya serbest bölge-

ye satılması ihracat rejimi hükümlerine tabi değildir.

Bu bağlamda transit ticaret işlemlerinde malın alımı için ithalat, satımı için ihracat ifadelerinin kullanılmaması ve bu ifadelerin yerine malın alım bedeli, malın satım bedeli ifadelerinin kullanılması, ithalat ve ihracat rejimleri hükümlerinin uygulanmamasından kaynaklanmaktadır³.

Tebliğdeki diğer düzenlemelere göre transit ticarete, lehte fark olması esastır. Diğer bir ifadeyle alım ve satış arasında olumlu fark olmalı, ülkemize döviz girdisi sağlanmalıdır.

Alım ve satım bedeli arasında lehte fark olmadığı durumlar,

— aleyhte farkın, kambiyo mevzuatında belirlenen genel terkin limitini (100.000 USD) aşmaması ya da genel terkin limitini aşmakla birlikte kambiyo mevzuatında belirlenen mücbir sebep hallerine dayandığının tevsiki halinde ilgili bankalarca;

- genel terkin limitini aşmakla birlikte, mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumlara dayanması halinde Dış Ticaret Müsteşarlığınca (İhracat Genel Müdürlüğü) sonuçlandırılacaktır.

Bankalar transit ticaret formunu, birinci durumda kendilerine verilen yetki uyarınca, ikinci durumda Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğünden yazılı izin alınması kaydıyla onaylayabilir. Aleyhte fark olan işlemlerde transit ticaret formunun üzerinde kayıtlı olan bedelin yurda getirilerek bankalara satılması ve döviz alım belgesi düzenlenmesi zorunludur⁴.

III- KAMBYO MEVZUATI

2006/6 sayılı Transit Ticarete İlişkin Tebliğ’in 2. maddesi, transit ticaret taleplerinin, Tebliğin ekinde yer alan “Transit Ticaret Formu” düzenlenmek suretiyle bankalara yapılacağını; 5. maddesi, transit ticarete ilişkin bankacılık uygulamalarının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenecek

² Durukanoğlu, Nihayet, (Kasım 2006), *Dış Ticaret Dünyası Örnek Olaylar ve Tablolar*, s:365

³ Durukanoğlu, a.g.e, s:365

⁴ Durukanoğlu, a.g.e, s:364

esaslara göre yapılacağını hüküm altına almıştır. Bu hükmün belirttiği gibi, Merkez Bankası 24.12.2004 tarihli 2004/YB-107 sayılı Genelgeyi yayımlamıştır. Genelge transit ticaret yapacak bir tacirin neler yapması gerektiğini düzenlemiştir. Bu düzenlemelerden öne çıkanları ana hatları ile inceleyecek olursak;

III.1- Transit Ticaret Formunun Bankalarca

Onaylanması

Genelge hükümleri çerçevesinde; transit ticaret yapmak isteyen transit tacir, transit ticaret formu düzenleyerek bankalara başvurmak zorundadır. Transit ticaret formu (TTF), banka, firma ve gümrük nüshası olmak üzere üç nüsha düzenlenip aracı bankaya onaylatılmak zorundadır. Transit ticaret formunu düzenleyerek bankalara başvuran transit tacir, bir defaya mahsus olmak üzere, Ticaret Sicil Gazetesi aslı veya onaylı fotokopisini, firmanın vergi kimlik numarasını gösterir vergi dairesinden alınan belge veya onaylı fotokopisini; her bir talepte, alım-satım sözleşmesini ve transit ticaret formunu ibraz etmek zorundadır. Transit ticaret formunun düzenlenmesine ilişkin başvuru sırasında satım sözleşmesinin ibraz edilmemiş olması TTF'nin düzenlenmesine engel teşkil etmez. Bu durumda, transit ticaret konusu malın satılacağı ülke, malın miktar ve satış bedeli, transit ticaretin gerçekleştirilmesinden sonra ibraz edilecek satış sözleşmesine göre TTF'ye kaydedilir. Malın alındığı ve/veya satıldığına ilişkin faturanın ibrazı halinde alım ve/veya satım sözleşmesinin bankaya ibrazı zorunluluk olmaktan çıkmaktadır.

Bu aşamadan sonra ibraz edilen belgelerle TTF' de kayıtlı bilgilerin birbiriyle uyumlu olduğunu gören banka TTF'yi onaylar. Onayladığı TTF'nin, firma ve gümrük nüshalarını transit tacirine verir, banka nüshasını kendinde alıkoyar. Bankalar bu şekilde düzenleyip onayladığı TTF'lerini, düzenlenme tarihinden itibaren 365 gün içinde üzerinden herhangi bir işlem yapılmazsa iptal edebilirler.

III.2- Alış Bedelinin Transferi İle Satış

Bedelinin Tahsilinde Uyulması Gereken

Esaslar

Transit ticarete ihracat ve ithalat rejimi yerine malın alış bedeli ve satış bedeli terimlerinin kulla-

nıldığı ifade edilmişti. Transit ticarete alış bedelinin transfer, satış bedelinin tahsil edilebilmesi için TTF' nin düzenlenmiş olması gerekmekte olup transit tacir eşyayı satın aldığı orijin ülkeye alış bedelini transfer ederken ve sattığı ülkeden eşyanın satış bedelini tahsil ederken bir kısım kurallara uyumak zorundadır.

Malın alış bedeli, döviz olarak banka kaynağından ödeniyorsa döviz satım belgesi, malın satış bedelinin tahsilinde döviz alım belgesi düzenlenir. Alış bedeli transit tacirinin döviz tevdiat hesabından veya yurt dışındaki hesaplarından ödenmiş ise döviz satım belgesi düzenlenmez. Transit ticarete satış bedelinin, transit ticaret bedeli olarak alışının yapılabilmesi için yurt dışından geldiğinin tespiti şarttır. Satış bedellerinin efektif olarak tahsil edilmesi halinde, gümrük müdürlükleri tarafından düzenlenen döviz beyan tutanağının ibrazı gerekmektedir.

Transit ticaret yapan transit tacir alış bedelinin ödenmesini ve satış bedelinin tahsilini, uluslararası bankacılık teamüllerinin sınırları içerisinde her türlü ödeme şekliyle yapabilme imkanına sahiptir. Burada bir önemli kural bulunmaktadır. Bu kurala göre, satış bedeli kabul kredili ödeme şekline göre tahsil edilir ve düzenlenen poliçeler yurt dışındaki bankalara iskonto ettirilirse, tahsil edilen iskonto satış bedeli, alış bedelinden az olamaz. Diğer bir anlatımla iskonto tutarı, satış ve alış bedeli farkından çok olamaz. Bu sayede, iskonto işlemi sonucunda lehe fark ilkesi korunmuş olmaktadır.

Transit ticarete, bazen satış bedeli tahsil edilmeden alış bedelinin transfer edildiği, bazen de alış bedeli transfer edilmeden satış bedelinin tahsil edildiği durumlar olabilmektedir. Eğer satış bedeli tahsil edilmeden önce alış bedeli transfer edilirse, satış bedelinin transfer tarihinden itibaren 180 gün içinde tahsil edilmesi zorunludur. Ancak TTF' de malın satıldığı ülke; Arnavutluk, Bulgaristan, İran, Polonya, Romanya ve dağılan SSCB yerine kurulan ülkelerden ise 365 gün, Sırbistan-Karadağ, Hırvatistan, Slovenya, Makedonya ve Bosna Hersek ise 270 gün içinde tahsil edilebilir. Bu gibi durumlarda, satış ve alış bedeli arasındaki lehe fark transit tacirinin serbest kullanımındadır.

Alış bedeli transferinden önce satış bedeli tahsil edilirse, satış bedeli sonucu tahsil edilen paralar, alış bedelinin transferine kadar transit tacirinin serbest kullanımına bırakılmıştır. Alış bedellerinin transferi, transit tacir ile malların satın alındığı firma arasındaki sözleşme hükümlerine göre yapıldığından satış bedellerinin tahsil edildiği tarihten itibaren en geç 180 gün veya sözleşmede belirtilen vadede alış bedellerinin transferi gerçekleştirilmesi zorunludur. Aksi halde TTF iptal edilerek bu işlemle ilgili bir istisna uygulanmış ise tahsili için gerekli işlem yapılır.

Alış bedelinin transferi, transit tacirinin serbest kullanımına bırakılan dövizlerle açılan döviz tevdiat hesabından yapılmışsa, bu hesaplardan yapılan transferlerle ilgili olarak bankalarca döviz satım belgesi düzenlenmez, TTF' ye gerekli not konulur. Satış bedelinin tamamı transit tacirinin serbest kullanımındadır.

III.3-Transit Ticarete Uygulanacak İstisnalar

Transit ticarete, yurtdışındaki bir ülkeden veya serbest bölgeden mal satın alınması ithalat rejimi, bu malın başka bir ülkeye veya serbest bölgeye satılması ihracat rejimi hükümlerine tabi olmadığından transit ticarete konu olan mallarla ilgili olarak, ithalata ve ihracata ilişkin vergi, resim, harç ve fon tahsil edilmez.

Buna göre, transit ticaretle ilgili bütün işlemlere ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlara, Transit Ticarete İlişkin 2006/6 Sayılı Tebliğin 3/1 maddesi ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında 1 Seri Numaralı Tebliğin 3.1.4 maddesi uyarınca, düzenlenen belgelerin ve yapılan işlemlerin transit ticaretle ilgili olduğunun ispat edilmesi şartıyla işlem yapan kuruluşlarca resen vergi, resim ve harç istisnası uygulanır. Ancak, alış ve satış bedelleri arasında aleyhte farkın olduğu işlemlerde, aleyhte farka tekabül eden kısma herhangi bir istisna uygulanmaz. Başta istisna uygulanan döviz kazandırıcı faaliyetler, daha sonradan kısmen veya tamamen gerçekleştirilmezse, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi ve harç, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınmaktadır.

III.4- İthalatın Transit Ticarete, Transit

Ticaretin İthalata Dönüştürülmesi

Tacirin amacı kar maksimizasyonu olduğundan, işin başlangıcında var olan düşünceler, işin sonraki aşamalarında daha karlı alternatifler lehine değişebilmektedir. İthalatçılar ve transit tacirlerin de amacı kar elde etmek olduğuna göre yapılan ithalatın transit ticarete, transit ticaretin de ithalata dönüştürülmesi ihtiyacı söz konusu olabilmektedir. Eğer; yapılacak ithalat transit ticarete çevrilmek isteniyor ve yurt dışına bir bedel ödenmiş ise transfer tarihinden itibaren 180 gün içinde ithalata aracılık eden banka şubesine ithalatın transit ticarete dönüştürülmesine ilişkin talepte bulunulması gereklidir. Bu talep başka bir banka şubesine de yapılabilir. İthalatla ilgili herhangi bir transfer yapılmış olması halinde, satış bedelinin TTF' nin düzenlendiği tarihten itibaren 180 gün veya ülkeler itibarıyla farklılaştırılmış süreler içinde yurt dışından getirilmesi gereklidir. Yapılacak ithalat transit ticarete dönüştürüldüğünde ithalatla ilgili olarak ilgililerden tahsil edilmiş bulunan vergiler iade edilmez.

Eğer; transit ticaret kapsamında satın alınan mallar ithal edilmek istenirse, buna ilişkin taleplerin karşılanması için düzenlenen TTF' nin iptal edilmesi gereklidir. Bu durumda bankalarca istisna edilen BSMV' nin gecikme faizi ve cezası ile birlikte ilgili vergi dairesine yatırılması gerekir. Hiç şüphesiz, mal ithal edilirken ithalat vergileri tahsil edilecek ve malın ithaline öngörülen ticaret politikası önlemleri uygulanacaktır.

III.5- Transit Ticaret Konusu Malın Kredili

Satılması

Mal ithal etmek isteyenle mal ihraç etmek isteyen arasında, ithalat ve ihracat işlemlerine başlamadan önce bir sözleşme imzalanır. Bu sözleşmede malın teslim şekli, uyumsuzluklarda çözüme yetkili merciler, ödeme şekli vs. şartlar yer almaktadır. Sözleşmede ödeme şekli peşin olarak belirlenebileceği gibi vadeli olarak ta belirlenebilir. Yani, ticaret döngüsünün iki unsurundan biri olan mal akımı gerçekleştikten daha sonraki bir tarihte diğer unsur olan para akımı gerçekleşebilir. Bu bağlamda, transit

ticaret konusu malın satış bedelinin tahsili, alış bedelinin transfer tarihinden itibaren 180 gün veya ülkeler itibarıyla farklılaştırılmış süreleri aşacak şekilde sözleşmede belirlenmiş olabilir. Bu gibi durumlarda, transit tacir, TTF' nin düzenlenmesi sırasında veya en geç satış bedelinin yurda getirme süresi içinde TTF' yi düzenleyen bankaya kredili satış sözleşmesini ve sözleşmede bir ödeme planı öngörül-müş ise itfa tablosunu ibraz etmek, itfa tablosunu bankaya onaylattırmak TTF' ye eklemek, TTF üzerine "kredili transit ticaret" notu ile satış sözleşmesi-nin tarih ve sayısı kaydettirmek, ödeme planında yer alan her bir taksit tutarını sözleşmede belirlenen vadeleri izleyen 30 gün içinde yurda getirmek veya döviz alım belgesi düzenlettirmek zorundadır. Ayrıca, taksitlerden herhangi birinin yurda getirileme-mesi halinde 100.000 USD'lik genel terkin limiti tutarı her bir taksit için ayrı ayrı uygulanmayacaktır.

III.6- Transit Ticaret Hesabının Kapatılmasında Sorumluluk

Alış bedeli transfer edilmeden önce satış bedelinin tahsil edilmesi halinde kambiyo mevzuatı uyarınca transit ticaret hesabının kapatılması gibi bir durum söz konusu olamaz. Burada yapılması gereken, satış bedellerinin tahsil edildiği tarihten itibaren en geç 180 gün veya sözleşmede belirtilen vadede alış bedellerinin transferinin gerçekleştirilmesi gerektiğidir. Satış bedelinin tahsil edilmeden önce alış bedelinin transfer edildiği durumlarda, satış bedelinin; süresi içinde tahsilinden ve transit ticaret hesabının kapatılmasından transit tacir sorumludur. Bunun yanı sıra, transit ticarete aracılık eden (TTF'yi düzenleyen) bankanın da satış bedelinin tahsilini izlemekle yükümlülüğü bulunmaktadır.

III.7- Transit Ticaret Hesabının Kapatılacağı Aracı Banka

Transit ticaret hesabı, alış bedelinin transferi ile satış bedelinin tahsili farklı bankada yapılmış olsa dahi TTF' yi düzenleyen bankada kapatılır.

III.8-Terkin

Alış bedelinin, satış bedelinin tahsilinden önce banka kaynaklarından veya transit tacirinin yurt

içinden temin ettiği dövizlerle açtığı döviz tevdiat hesabından transfer edildiği transit ticaret işlemlerinde, her bir TTF itibarıyla 100.000 ABD dolarına kadar açık bulunan transit ticaret hesapları, bankalarca terkin edilir ve hesap kapatılır. Bu durumda terkin edilen tutara ilişkin istisna edilen vergiler tahsil edilir.

IV- KDV ve ÖTV MEVZUATI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasına göre her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabidir. Aynı kanunun 10. maddesinin "ı" fıkrasına göre Gümrük Kanunu-na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili vergiyi doğuran olay olarak hüküm altına alınmıştır.

Türkiye'de bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmekten yurt dışında satmaları, teslim işlemi Türkiye'de gerçekleşmemiş olduğu için KDV'ye tabi olmayacaktır. Zira 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 1. maddesinin 1. fıkrasına göre Türkiye'de yapılan ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Kanunun 6. maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılması ibaresinin, mallar için, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Dolayısı ile teslim anında Türkiye'de olmayan Türkiye'ye ithal edilmeyen transit ticaret malının teslimi Katma Değer Vergisi kanunumuzun konusuna girmemektedir.(İstanbul defterdarlığınca verilen 19.09.1988 tarih ve 11-288 no' lu mukteza görüşümüze destekler niteliktedir.⁵)

Malın Transit Ticaret sırasında Türkiye'den geçirilmesi halinde de yine malın teslim anında Türkiye'de olmamasından işlem Katma Değer Vergisinin konusuna girmeyecektir.

⁵ <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv6.pdf>

Transit Ticaret Kavramı ile Transit Taşımacılık kavramları biri diğerinin yerine kullanılabilmektedir. Bu şekilde kullanımın doğru olmadığı kanısındayız. (Birinin diğerinin yerine kullanımı örneği için; bkz. ALPTÜRK Ercan E-Yaklaşım / Temmuz 2005/ sayı:24) Transit ticareti, transit taşımacılık faaliyetinden ayırmak gerekmektedir. İki işlem şeklinin ayırt edici noktalarını şöylece ortaya koyabiliriz.

1. Transit ticaret bir mal teslimini içerdiği halde transit taşımacılık bu mal tesliminin gerçekleşmesi için yapılan hizmeti ifade etmektedir.

2. Transit Ticaret İşlemi Katma Değer Vergisinin konusuna girmezken Transit Taşımacılık Hizmetinin Türkiye’de ifa edilen kısmı KDV’nin konusuna girmektedir. Ancak KDVK 14 ve 32. maddeler gereği Bakanlar Kurulunun belirlediği Transit Taşıma işleri tam istisna kabul edilerek bu tür hizmet ifalarından dolayı indirilemeyen KDV’nin iadesi mümkün hale getirilmiştir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi kanununun konusuna kanunun 1. maddesinde sayılan işlemler girmektedir.

Maddeye göre;

- (I) sayılı listedeki malların (Petrol ürünleri ve Doğalgaz / Solvent Ürünler veya Madeni Yağlar) ithalatçı ve rafineriler dahil imal edenler tarafından ilk teslimi,

- (II) sayılı listedeki mallardan (Taşıtlar) kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı

- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) (Kolalı Gazozlar, Alkollü İçkiler / Tütün Mamulleri) ve (IV) sayılı listelerdeki malların (Lüks Tüketim Malları) ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir.

Transit ticarete konu malın Türkiye’ye ithal edilmesi, Türkiye’de teslimi ve müzayede yolu ile satışı

söz konusu olmadığından transit ticaret işlemi Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun konusu dışında kalacaktır.

5- TRANSİT TİCARET İŞLEMİNİN GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYDI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç sayılır. Transit ticaret işi ticari faaliyet sayılacağından gelir vergisinin belirtilen hükmü gereği bu faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak nitelenecektir. Dolayısı ile bu faaliyetten elde edilen kazanç gelir vergisi kanunun 2.maddesinde sayılan bir unsur olarak kanunun 1. maddesine göre gelir vergisinin mevzuunu oluşturmaktadır.

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri sıralanmış olup bu kurumların gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançlarının kurumlar vergisinin konusunu oluşturduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı kanunun 6.maddesine göre kurumlar vergisi gelir vergisinin ticari kazanç hakkındaki hükümleri doğrultusunda tespit edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacaktır.

Transit ticaret faaliyetinden elde edilen kazanç, yapılan açıklamaların hülasası olarak, elde edenin şahıs veya kurum olması bakımından gelir veya kurumlar vergisine konu edilecek ve ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler uygulanacaktır. Ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek unsurlar sayılırken G.V. K. 40/1 madde parantez içi hükmünde bu giderlere ilaveten götürü giderden bahsedilmiştir. Öz olarak belirtmek gerekirse bazı faaliyetler ile ilgili olarak tevsik edilemeyen giderler karşılığında götürü gider indirimine izin verilmiştir. Gelir idaresi İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu GVK-40/1-12203 sayılı özelgesinde de belirtildiği üzere transit ticaret için bu götürü giderin indirimini kabul etmemektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler bakımından transit ticaret faaliyetini değerlendirdikten sonra bu faaliyetle ilgili muhasebe kayıtlarına değinelim. Muhasebe uygulama genel tebliğlerinde tek düzen hesap planı çerçevesi içinde transit ticaret işlemi ile ilgili olarak özel bir açıklama yer almamaktadır. Bununla birlikte transit ticaret işleminin yapısı dikkate alınarak muhasebe kaydı hakkında açıklama yapılabilir. Transit ticaret işleminde satın alınan emtianın fiilen işletme aktifine girmeden satılması söz konusudur. Dolayısı ile stoklar başlığı altında diğer hesaplara kaydedilmeyen bir mal olarak transit ticarete konu mal alışı "157 Diğer Stoklar" hesabına borç olarak kaydedilecektir.⁶

İthalat işlemlerinde pratikte ve yazında, bu şekilde yoldaki mallar olarak izlenen satın alınan mal, yazında farklı hesaplar altında da izlenebilmektedir. (154 Yoldaki Mallar hesabı örnek olarak gösterilebilir.⁷)

İthalatta ve ele aldığımız konu olarak transit ticarete satın alınan malın "157 Diğer Stoklar" da izlenmemesine gerekçe olarak 1 no'lu muhasebe uygulama genel tebliğinde diğer stoklar kalemi için yapılan açıklama gösterilebilir. Nitekim açıklamada diğer stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürünün, artık ve hurda gibi kalemlerin bu hesap grubunda yer alacağı belirtilmiştir. Bu açıklama çerçevesinde, ürün bir üretim sonucu ortaya çıkan emtia olarak tanımlanacak olursa, bu gibi kalemlerin sadece üretimle ilgili kalemleri kapsadığı, dolayısı ile ithalatta ve transit ticarete satın alınan malı kapsamadıkları yorumu yapılabilir.

Bu açıklama paralelinde kayıt için iki öneri getirilebilir.

— Ticari mallar hesabının ayrı bir alt hesabına (Örneğin Alt hesap olarak 153.02 Yoldaki Mallar hesabına) kayıt yapılabilir.

— Ticari Mallar hesabının dışında bir hesaba (Örneğin 154 Yoldaki Mallar hesabı olarak) kayıt yapılabilir.

İşleme konu mallar fiilen işletmeye girmeseler dahi bu malların işletmenin varlığı olarak mali tablolar hazırlandığında bilânço aktifine girmeleri gerekir.

İşletme stokuna dâhil edilen transit ticarete konu malın satılması işlemi "601 Yurt Dışı Satışlar" hesabı yardımı ile izlenecektir. Bu izleme şekli ihracat yönetmeliğinde transit ticaret işleminin diğer ihracat şekilleri içinde sayılması durumuna paralellik sağlayacaktır.

İzahatlarımız doğrultusunda fiilen işletme stokuna girmeyen transit ticarete konu malın stok hesabına dâhil edilerek "601 Yurt Dışı Satışlar" hesabı ile gelir tablosuna aksetmesi dış ticaret mevzuatı bölümünde açıklanan lehte fark esasının açıkça muhasebe kayıtlarında görülmesini sağlayacaktır.⁸ Bunun aksine olağan veya olağan dışı kar olarak gelir tablosuna yansıyan lehte fark işlemin maliyet-hâsılat yönüyle izlenememesine neden olacaktır.

-----/-----

157 DİĞER STOKLAR⁹

102 BANKALAR

(Transit Ticarete konu ticari malın satın alınması)

-----/-----

-----/-----

102 BANKALAR

601 YURT DIŞI SATIŞLAR

(Transit ticarete konu ticari malın satılması)

-----/-----

⁶ Diğer stoklar kaydı muhasebe kaydına işlemin ithalata dönüştürülmesi yahut ithal niteliğindeki bir işlemin transit ticaret işlemine dönüştürülmesi esnekliğini sağlayacaktır.

⁷ ŞİMŞEK Alper - Servet ÖZKÖK(2005) Tablolar, Grafikler, Monografi ve Örneklerle Vergi Muhasebesi.Oluş Yayıncılık s: 331

⁸ Bu kayıt şekli 1 nolu muhasebe uygulama genel tebliğinde yer alan "Tam Açıklama Kavramı" 'na da uygunluk göstermektedir.

⁹ Uygulamada ve yazında en geniş şekilde bu kayıt şekli yer aldığından diğer stoklar kaydı kullanılmıştır.

623 Diğer Satışların Maliyeti**157 Diğer Stoklar**

(Satılan malın maliyet kaydı)

"623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ" ve "601 YURT DIŞI SATIŞLAR" dönem sonunda "690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI" hesabı ile ilişkilendirileceklerdir.

Transit ticaretin ithalata dönüştürülmesi durumunda "157 Diğer Stoklar" hesabı "623 Diğer Satışların Maliyeti" hesabı ile çalıştırılmayacak kayıta gösterildiği üzere 153 Ticari Mallar Hesabına transferden sonra "621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti" ile ilişkilendirilecektir.

153 Ticari Mallar**157 Diğer Stoklar****6- SONUÇ YERİNE**

Çalışmamızda Transit Ticaret İşlemi ihracat mevzuatı, kambiyo mevzuatı, mali mevzuat ve muhasebe işlemleri yönleri ile ele alınmıştır.

Gümrük mevzuatı ve kambiyo mevzuatı açısından transit ticaret işlemi iki kontrol aracı kullanılarak (Lehte fark ve transfer-tahsil süreleri) banka

aracılığı ile izlenmekte, düzenleyici işlemlere aykırı uygulamalar istisnadan yararlandırmama ve müeyyide işlemleri ile karşılaşmaktadırlar.

Uygulamanın esasına dair olarak bizim bir önerimiz ithalat işlemi olarak başlamış bir dış ticaret uygulamasının, sonradan transit ticaret biçimini alması durumunda da transit ticarete uygulanan istisnalardan yararlandırılması, tahsil edilmiş vergilerin iade edilmesidir. Bir diğer önerimiz ise, götürü gider uygulamasından transit ticaret yapan tacirin de yararlandırılmasıdır. Zira transit ticarete de tevsik edilemeyen giderler bahis konusu olabilmektedir.

Özellikle dış ticaret faaliyetleri ile iştigal eden işletmeler açısından transit ticaret gibi özellik arz eden konuların geniş açıda ele alınmasının uygulama ve yazın için önemli olduğunu düşünüyoruz.

KAYNAKÇA

- 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı R.G

- Durukanoğlu, Nihayet, (Kasım 2006), *Dış Ticaret Dünyası Örnek Olaylar ve Tablolar*,

- ŞİMŞEK Alper - Servet ÖZKÖK(2005) *Tablolar, Grafikler, Monografi ve Örneklerle Vergi Muhasebesi*. Oluş Yayıncılık

- <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv6.pdf> [Erişim Tarihi 27.06.2007]