Yurt Dışından Alınan Malların İthal Edilmeden Yurt Dışına Satılması

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye ithal edilmeden, Almanya'da yerleşik şirkete satılması işleminde vergilendirme.

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı: 45404237-130[I-19-22]-9300

10.01.2024

Konu: Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye ithal edilmeden, Almanya'da yerleşik şirkete satılması işleminde vergilendirme

İlgi:... tarihli özelge talep formunuz.
İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketiniz tarafından Almanya mukimi bir firmadan satın alınan şampuanların Almanya'da bir müşteriye satışının yapılmak istenildiği ve Almanya'daki üretici şirketin fabrikasından müşteri tarafından teslim alınacağı, mal tesliminin Almanya'da gerçekleşmesi sebebiyle Almanya vergi mevzuatına göre hem alış hem de satış işleminde tarafınıza % 19 oranında katma değer vergisi (KDV) doğduğu belirtilerek,

-Almanya'daki üretici şirketten satın aldığınız ürünlerin bedeli üzerinden %19 oranında KDV hesaplanarak tarafınıza fatura edilmesi halinde yüklenilen KDV'nin kayıtlarınıza nasıl intikal ettirileceği,

-Ürünlerin alımı sırasında yüklenilen KDV'nin Almanya'daki müşteriye yansıtılması halinde düzenlenen e-faturada KDV'nin ne şekilde belirtilmesi gerektiği, bu satışın transit ticaret kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, yurtdışı faturasını KDV'li düzenleyemeyeceğiniz için yüklenilen KDV'nin satış hasılatı şeklinde mi belirtilmesi gerektiği,

-Yapılan ticaret kapsamında Almanya vergi mevzuatı çerçevesinde KDV mükellefiyetinizin doğduğu, bu kapsamda vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi için Şirketinizden, şirket antetli kağıda Almanya'da alacağınız vergi kimlik numarası, mal satış bedeli ve KDV'nin ayrı sütunlarda gösteren bir belgenin talep edildiği, Şirketinizin Almanya'daki mükellefiyeti çerçevesinde bahse

konu belgenin düzenlenmesinin Vergi Usul Kanunu yönünden hatalı bir işlem olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef olacakları ve gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri; aynı Kanunun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" başlıklı 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, bilanço 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 hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, tam mükellef olan Şirketinizin yurt dışından satın aldığı emtiayı gerek yurt içindeki gerekse yurt dışındaki başka bir şirkete satması dolayısıyla elde ettiği kazancın kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN: 3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 maddesinde her türlü mal ve hizmet ithalatının, KDV'ye tabi olduğu,

- 6/a maddesinde, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasının, işlemin Türkiye'de yapılmasını ifade ettiği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Şirketiniz tarafından Almanya'da satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeden Almanya'da yerleşik bir şirkete satılması işlemi, teslimin Türkiye'de gerçekleşmemesi nedeniyle KDV'nin konusuna girmemektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun

- 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, "B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.',

- 215 inci maddesinde, ”...

a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.",

parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.",

- 227 nci maddesinde, "Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır ",

- 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.",

- 230 uncu maddesinde, "Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;

2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;

3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;

4. Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;

5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, ...",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nevi, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

- 232 nci maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;}

2. Serbest meslek erbabına.

3.Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;

4.Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5.Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. ",

-Mükerrer 242 nci maddesinin ikinci fıkrasında, "...

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Hazine ve Maliye Bakanlığına veya Hazine ve Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca

çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları ile elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi ve saklanması hususlarından herhangi biri için hizmet verme konusunda yetkilendirilenlerin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır." -Mükerrer 257 nci maddesinde, "Hazine ve Maliye Bakanlığı;

3.Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması veya ibraz edilmesi hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Hazine ve Maliye Bakanlığında veya Muhafaza etmekle görevlendireceği kuramlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye, yetkilidir."

-258 inci maddesinde, "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasiyle ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir ",

- 262 nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte

veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d)Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 274 üncü maddesinde, "Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. ..."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında

Alınan Bedellerle İlgili İşlemler" başlıklı bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri, yurt dışındaki kişi veya şirketlerden belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde T.C. Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında gösterecekleri, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Dolayısıyla, Kanunun 227 nci maddesi uygulamasında, yurt dışında mukim olan şirketlerin düzenlediği belgelerin, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli belge sayılması durumunda, mezkur belgeler ispat/tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir.

Bu bağlamda, yurt dışından yapılan alımlar nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlara intikali için, esas itibariyle, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi icap etmekte olup, aksi durumda gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, ancak yurt dışından alınacak, ilgili ülke vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge ile tevsikini gerektirmektedir 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde e-Belgeler ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş olup, "IV.1.4. e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu" başlıklı bölümünde e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflere ilişkin detaylı açıklamalar yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin "IV.2.4.1. e-Fatura Uygulamasına Dâhil Olan Mükelleflerin e-Arşiv Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu" başlıklı bölümünde;

" 14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:421) ile 20/06/2015 tarihli ve 29392 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:454)nde yer alan açıklamalara göre, e-Fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunan mükellefler ile isteğe bağlı olarak e-Fatura uygulamasına bu Tebliğin yayım tarihi itibarıyla geçmiş olan mükellefler (faaliyetleri gereği fatura yerine geçen diğer belgeler düzenleyenler hariç) 1/1/2020 tarihine kadar, bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren isteğe bağlı olarak ya da bu Tebliğin "IVl.4" numaralı bölümü ile e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu nedeniyle e-Fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin ise, bu Tebliğin "IV 1.5." numaralı bölümünde belirtilen süreler içinde ve/veya e-Fatura uygulamasına isteğe bağlı olarak dahil oldukları süre içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Arşiv Fatura uygulamasına da geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturaları, bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, e-Fatura veya e-Arşiv Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur."

açıklamalarına yer verilerek e-Fatura uygulamasına geçen mükelleflerin eArşiv uygulamasına da geçmek zorunda oldukları vurgulanmıştır.

Mezkur Tebliğin "IV.1.7.1. İhracat İşlemlerinde e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu" başlıklı bölümünde ise ;

"e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesi kapsamındaki mal ihracı (Türkiye'de ikamet

etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar dahil) ve yolcu beraberi eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, bahsi geçen faturalarını 1/7/2017 tarihinden (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar açısından 1/7/2020 tarihinden) itibaren bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur." açıklamaları yapılmıştır.

Konuyla ilgili www.ebelge.gib.gov.tr adresinde yayında olan "e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu" nun " 3- İHRACAT FATURASI" başlıklı bölümünde;

"İhracat faturalarının e-Fatura olarak düzenlenmesi zorunluluğu sadece Gümrük Beyannamesi ekinde yer alan mal ihracı faturaları için geçerlidir. Diğer belgelerin (Serbest Bölge İşlem Formu, transit ticaret formu vb.) ekinde yer alan ihracat faturaları e-Fatura kapsamında değildir. Bu kapsamda düzenlenecek faturalarda 2.2.1 de belirtildiği gibi profil tipi IHRACAT, fatura tipi ISTISNA seçilecek, gümrük beyannamesine konu olmayan diğer durumlarda ise profil tipi TEMELFATURA/ TICARIFATURA, fatura tipi ISTISNA seçilip ilgili istisna kodu ile fatura düzenlenecektir." şeklinde açıklamalar yer almaktadır.

Şirketiniz hakkında sistem üzerinde yapılan incelemede 3/2/2021 tarihinde e-Fatura hesabının, 3/3/2021 tarihinde ise e-Arşiv Fatura hesabının kapatılmış olduğu görülmüş olup, bu tarihlerden önce e-Fatura ve e-Arşiv Fatura kayıtlı kullanıcısı olduğunuz tespit edilmiştir.

Buna göre;

1- Şirketinizin Almanya'daki alıcıya düzenleyeceği faturanın Gümrük Beyannamesi ekinde yer almayacağı ayrıca söz konusu teslim KDV'nin konusuna girmeyeceğinden "SATIŞ Fatura tipi" ile "e-Arşiv Fatura" olarak düzenlemesi gerekmektedir.

2-Yurt dışından mal alımlarınız ile ilgili olarak yurt dışındaki satıcı tarafından adınıza fatura (veya ilgili ülke vergi mevzuatına göre muteber bir belge) düzenlenmesi, şirketinizin mal satışları ile ilgili olarak ise alıcı adına gerçek satış bedeli üzerinden (alıcıya yansıtılacağı belirtilen Almanya'da ödenen KDV tutarı dahil tutar), malın teslim edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde şirketiniz tarafından fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

3-Mezkûr Kanunun 230 uncu maddesinde, faturada bulunması zorunlu olan asgari bilgiler sayılmış olup, başka bilgilerin bulunmayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bahse konu madde uyarınca faturada bulunması zorunlu olan bilgilerin yer alması kaydıyla, faturanın esas niteliğini bozmayacak ve okunmasına engel teşkil etmeyecek şekilde söz konusu bilgilere ilave bilgilere faturada yer verilmesi mümkün bulunmaktadır.

4-Yurt dışında mukim işletmelerden yurt dışında satın alınan emtialar nedeniyle yüklenilen ve söz konusu işletmeler tarafından adınıza düzenlenen faturalarda (veya ilgili ülke vergi mevzuatına göre muteber bir belgede) ilgili ülke mevzuat dahilinde hesaplanarak yer verilen KDV'nin, bahse konu emtianın maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

5- Tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu ticari işlemlerinize ilişkin muhasebe kayıtlarının, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu defter ve kayıtlara anılan Genel Tebliğlerdeki açıklamalara göre yapılması icap etmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İçin Tıklayınız. **Mevzuatlara Dönmek İçin Tıklayınız**