

Uluslararası Taşımacılıkta 1 Puanlık İndirim



Vergi Bülteni

Bu bülten **MuhasebeTR**  'de yayınlanmıştır.
100.000'i aşkın üye sayısıyla 1 NUMARA

Bülent AK,
Yeminli Mali Müřavir
bak@konseydenetim.com.tr

Önsöz

Son zamanlarda adeta bir yasal düzenleme sağanağı altında, sırlıslıkla ıslandık desek yeridir. Gün geçmiyor ki, vergi dünyamıza yepyeni uygulamalar girmesin. Diğer taraftan, yasal düzenlemelerin alelacele yapılıyor olması nedeniyle, uygulamada ister istemez bazı zorluklar çıkıyor. Yeni uygulamaların oturması doğal olarak zaman alıyor.

Hayatımıza bu yıl yeni giren uygulamalardan birisi de ihracatçılara sağlanan, ihracattan elde edilen kazançlar üzerinden 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulaması oldu. Her ne kadar konuya ilişkin olarak yayımlanan tebliğde açıklamalar yapılmış olsa da, tebliğde ele alınmamış bazı konularda mükelleflerimizin ve meslek mensuplarımızın çözümleyemediği hususlar bulunuyor.

Bildiğiniz üzere, önümüzdeki günlerde 2022/2. Dönem geçici vergi beyanlarının verilmesi gerekiyor. Uluslararası taşımacılık faaliyetiyle uğraşan firmaların durumunu ele alarak, bu sektörde yer alan mükelleflerin, geçici vergi beyanlarında söz konusu uygulamadan gereği gibi yararlanması yönünde açıklamalar yapmaya çalışacağız.

Lafı daha fazla uzatmadan aklımıza gelen soruları soralım. Uluslararası taşımacılık faaliyeti hizmet ihracatı sayılır mı? Uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunanlar 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminden yararlanır mı? Yararlanacak olurlarsa hangi şartlar altında yararlanırlar? Ayrıntıları ile aşağıda açıklamaya çalışalım.

1 Puanlık İndirime İlişkin Yapılan Yasal Düzenleme

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, kurumlar vergisinin oranı %20'dir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 13. maddesi uyarınca, 2022 yılı için kurumlar vergisi oranının %23 olarak uygulanması gerekmektedir.

Ancak, 22 Ocak 2022 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 7351 sayılı Kanununun 15. maddesine eklenen 7 numaralı fıkrayla getirilen düzenlemeyle, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına, kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Yukarıda yer alan yasa hükmü 01.01.2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, yayım tarihi olan 22 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1 Puanlık İndirimden Hizmet İhraç Eden Kurumların da Yararlanması Gerekir

Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesine eklenen 7. fıkrada; kurumlar vergisinde 1 puanlık indirimden yararlanmak açısından, mal veya hizmet ihracatı yapan kurumlar arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Bu konuda madde gerekçesinde de herhangi bir ayırım bulunmamaktadır.

Buna göre, mal ihracatında bulunan kurumların yanı sıra hizmet ihracatında bulunan kurumların da 01.01.2022 tarihinden itibaren, münhasıran ihracattan elde edecekleri kazançlarının, 1 puan indirimli olarak yani %22 oranında kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir.

Nitekim, 14 Mayıs 2022 tarihinde yayımlanan 20 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde yapılan açıklamada; hizmet ihraç eden kurumların, hizmet ihracatlarından sağladıkları kazançta kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanacağı, bu madde uygulamasında hizmet ihracının yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsadığı belirtilmiştir.

Hizmet İhracı İstisnasına İlişkin Açıklamalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre, yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu madde hükmüne göre, bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinde aşağıda yer alan açıklamalar yapılmıştır.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir. Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Uluslararası Taşımacılık İstisnasına İlişkin Açıklamalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14/1 maddesine göre, kendisine tanınan yetki çerçevesinde 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Uluslararası taşımacılık istisnası kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

Taşıma işleri girmektedir.

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeti gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar, uluslararası taşımacılık olarak sayılmakta olup, katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir.

Uluslararası Taşımacılık Hizmetleri, Hangi Şartlarda Hizmet İhracı Sayılır?

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uyarınca; hem hizmet ihracı hem de uluslararası taşımacılık faaliyetleri, kanunun ayrı maddelerinde, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, hizmet ihracı daha geniş bir kavram olup, uluslararası taşımacılık faaliyeti çerçevesinde yapılan taşımacılık faaliyetlerinin tamamı hizmet ihracı sayılmaz.

Yani uluslararası taşımacılık istisnası çerçevesinde sürdürülen faaliyetlerin bir kısmı aynı zamanda hizmet ihracı kavramı içerisinde yer alırken, bir kısmı ise hizmet ihracı kavramı içerisinde yer almaz.

Yukarıdaki bölümlerde yapılan açıklamalar uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için yapılan ve hizmetten yurtdışında faydalanılan uluslararası taşımacılık hizmetlerinin aynı zamanda hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Konuyu vereceğimiz örneklerle aydınlatmaya çalışalım.

Örnek 1: Yurt içinde mukim ithalatçı (A) firması, ithal edeceği malların Almanya'dan Manisa'daki deposuna taşınması için Türkiye'de mukim (B) firması ile anlaşmıştır. (B) firması malların Almanya – İzmir limanı deniz yolu ile taşınmasını kendisi yapmakta, İzmir-Manisa karayolu taşınmasını ise (C) firmasına yaptırmaktadır.

(B) firmasının, (A) firmasına Almanya-Manisa taşınmasının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacak, (C) firmasının İzmir – Manisa taşınması için (B) firmasına düzenleyeceği faturada ise KDV hesaplanacaktır.

(B) firmasının (A) firmasına verdiği hizmet her ne kadar uluslararası taşımacılık istisnasından yararlanmakla birlikte, müşterisi yurtiçinde olduğu ve hizmetten yurt içinde yararlandığı için, ilgili firmaya verilen bu hizmeti, hizmet ihracı kapsamında değerlendirme olanağı yoktur.

Örnek 2: Yurt içinde mukim ihracatçı (A) firması, ihraç edeceği malları Adapazarı'ndan Fransa'ya taşınması için Türkiye'de mukim (B) firması ile anlaşmıştır. (B) firması malların Adapazarı – Yalova limanı arasında taşınmasını kendisi yapmakta, Yalova Limanı - Fransa Sete limanı arasındaki taşıma için Ro-Ro firmasından hizmet satın almaktadır.

(B) firmasının Adapazarı - Fransa Sete limanı arasında yaptığı taşımacılık faaliyeti uluslararası taşımacılık istisnası kapsamına girdiğinden, (A) firmasına taşımının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacaktır. Diğer taraftan, uluslararası taşımacılık faaliyeti yürüten firmanın müşterisi yurtiçinde olduğu için, ilgili firmaya verilen bu hizmetin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi olanağı yoktur.

Örnek 3: Yurt dışında mukim (A) firması, Türkiye'ye ihraç edeceği malların Belçika'dan Ankara'ya taşınması için Türkiye'de mukim (B) firması ile anlaşmıştır. (B) firması malların Belçika – İzmir limanı arasında taşınması ile İzmir - Ankara kara yolu taşımalarını kendisi yapmıştır.

(B) firmasının Belçika – Ankara arasında yaptığı taşımacılık faaliyeti uluslararası taşımacılık istisnası kapsamına girdiğinden, yurt dışındaki (A) firmasına taşımının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacaktır. Diğer taraftan, uluslararası taşımacılık faaliyeti yürüten firmanın müşterisi yurt dışında olmakla birlikte, hizmetten yurt içinde yararlandığı için, ilgili firmaya verilen bu hizmetin, hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi olanağı yoktur.

Örnek 4: Yurt dışında mukim (A) firması, Türkiye'den ithal edeceği malların Eskişehir'den İtalya'ya taşınması için Türkiye'de mukim (B) firması ile anlaşmıştır. (B) firması malların Eskişehir – Pendik limanı arasında taşınmasını kendisi yapmakta, Pendik Limanı – İtalya Trieste limanı arasındaki taşıma için Ro-Ro firmasından hizmet satın almaktadır.

(B) firmasının Eskişehir – İtalya Trieste limanı arasında yaptığı taşımacılık faaliyeti uluslararası taşımacılık istisnası kapsamına girdiğinden, yurt dışındaki (A) firmasına taşımının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacaktır. Diğer taraftan, uluslararası taşımacılık faaliyeti yürüten firmanın müşterisi yurt dışında olduğu ve hizmetten yurt dışında yararlandığı için, ilgili firmaya verilen bu hizmetin, aynı zamanda hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Uluslararası Taşımacılık Firmalarının 1 Puan İndirimli Kurumlar Vergisinden Ne Şekilde Faydalanacağına İlişkin Kapsamlı Örnek

Uluslararası taşımacılık firmalarının 1 puanlık indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmeleri için bir yol haritası hazırlayalım mı? Ne dersiniz?

Uluslararası taşımacılık faaliyetiyle uğraşan firmaların, öncelikle 2022 yılının ilk altı ayı içerisinde yaptıkları taşımacılık faaliyetlerinden hangilerinin aynı zamanda yukarıdaki bölümde açıkladığımız esaslar çerçevesinde hizmet ihracı kapsamında olduğunu ve hizmet ihracı kapsamında kalan bu faaliyetlerden elde edilen kazancı ayrıca tespit etmeleri gerekmektedir.

Firmamızın muhasebe kayıtlarını çok ayrıntılı olarak tuttuğunu, elde edilen hasılatlara ilişkin maliyetleri yakından takip ettiğini, dolayısıyla her bir uluslararası taşımacılık faaliyetine ilişkin karı da ayrıca tespit edebildiğini varsayalım.

Konuya ilişkin tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca, müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecek olup, söz konusu dağılımın hasılatlara göre oranlama yoluyla yapıldığını kabul edelim.

Yukarıdaki bölümde yer alan örnekler üzerinden devam edelim, uluslararası taşımacılık faaliyetiyle uğraşan Türkiye’de mukim (B) firmasının, 2022/2. Döneminde 100.000. TL ticari bilanço karı olup, geçici vergiye esas verilerinin 30.06.2022 tarihi itibarıyla aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim.

- *Yurt içinde mukim ithalatçı (A) firmasının, ithal edeceği malların Almanya’dan Manisa’daki deposuna taşınmasından elde edilen kazanç 20.000.- Türk Lirasıdır.*
- *Yurt içinde mukim ihracatçı (A) firmasının, ihraç edeceği malları Adapazarı’ndan Fransa’ya taşınmasından elde edilen kazanç 30.000.- Türk Lirasıdır.*
- *Yurt dışında mukim (A) firmasının, Türkiye’ye ihraç edeceği malların Belçika’dan Ankara’ya taşınmasından elde edilen kazanç 15.000.- Türk Lirasıdır.*
- *Yurt dışında mukim (A) firmasının, Türkiye’den ithal edeceği malların Eskişehir’den İtalya’ya taşınmasından elde edilen kazanç 35.000.- Türk Lirasıdır.*

Önceki bölümde ayrıntılı olarak yapılan açıklamalar uyarınca, son satırda yer alan, yurt dışında mukim (A) firmasının, Türkiye’den ithal edeceği malların, (B) firması tarafından Eskişehir’den İtalya’ya taşınmasından elde ettiği kazanç, müşteri yurt dışında olduğu ve hizmetten yurt dışında yararlandığı için, bu hizmet aynı zamanda hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi gerekir.

Dolayısıyla, yukarıda sıralanan uluslararası taşımacılık faaliyetleri çerçevesinde, mükellefin sadece 35.000.- Türk Lirası tutarındaki kazancı, hizmet ihracından elde edilen kazanç olarak değerlendirilecek olup, bu kazanç tutarının 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlandırılması gerektiği düşüncesindeyiz.

Bu verilere göre, (B) firmasının 2022/2. Dönem geçici vergi beyannamesinin aşağıdaki gibi olması gerekir.

Ticari Bilanço Karı	100.000.-
Hizmet İhracından Elde Edilen Kazanç	35.000.-
Diğer Kazançlar (İndirim Kapsamında Olmayan)	65.000.-
Matrah	100.000.-
İndirimli Oran Uygulanacak Matrah (Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç/ Ticari Bilanço Karı)	35.000.-
İndirimli Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Vergi (%22)	7.700.-
Genel Orana Tabi Matrah	65.000.-
Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Vergi (%23)	14.950.-
Toplam Hesaplanan Vergi	22.650.-

Organizatörlerin (Forwarder) Durumu Ne Şekilde Değerlendirilecek?

Türkiye’de taşıma işleri organizatörleri olarak tanımlanan forwarder firmalar, tüm ithalat ve ihracat süreçlerinde ana taşıyıcılar ve yük sahipleri arasında bir köprü görevi görmektedir. Yük sahiplerinin taşıyıcıya ulaşmak için kaybedeceği vakti ve eforu, forwarder firmalar üstlenerek, müşterilerine zaman ve maliyet avantajı yaratmaktadır. Forwarder firmalar anlaşma gereği belirlenen çerçevede taşımanın sorumluluğunu üstlenmektedir. İthalat ya da ihracat yapan müşteri ise sözleşmede ya da teklifte belirtilen maliyetleri ödemekle yükümlüdür.

Hizmet ihracatçı birliklerinin uygulamalarında, organizatör firmaların taşıma işinden elde ettikleri hasıllardan, taşımayı yapan firmaya ödenen tutar düşüldükten sonra kendilerine kalan kısım (komisyona isabet eden kısım) hizmet ihracı olarak değerlendirilmektedir.

Organizatör (forwarder) firmaların, yurt dışında bulunan müşterilerine verdikleri ihracata aracılık hizmetlerinden elde ettikleri, kendilerine kalan komisyon tutarlarının hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Bununla birlikte, Gelir İdaresinin konuya ilişkin olarak daha genişletici veya daraltıcı yorum yapabileceği göz önünde bulundurularak, risk alınmaması ve idareden görüş alınması yerinde olacaktır.

Transit İhracat Uygulama Kapsamında mı?

İhracat Yönetmeliği'nin 4/n maddesine göre 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 satılmasını ifade etmektedir.

Yurt dışından alınarak yurt dışına satılan ve ülkemize gelmeyen mallar için gümrük beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren bir eşya söz konusu değildir. Öte yandan, transit ticarete konu mallar ülkemizden geçecekse veya antrepolar, serbest bölgeler arası taşıma işlemi söz konusu olacaksa transit rejimi çerçevesinde gümrük beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

14 Mayıs 2022 tarihinde yayımlanan 20 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde yapılan açıklamada; “... yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 1 puan indirimden yararlanılabilecektir.” denilmiştir.

Açıklamanın bu şekilde yapılmış olması nedeniyle tereddüde düşmüş bulunuyoruz. Dikkat edilecek olursa, transit ihracatın da ihracat sayılacağı, transit ihracattan elde edilen kazançların da 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacağı ifade edilmekten özellikle kaçınılmıştır. Yapılan açıklamaya göre, transit ticarete konu olarak Türkiye'ye girerek ihraç edilen mallardan elde edilen kazançlar kapsam dışında bırakılmış görünmektedir.

Örnek vermek gerekirse, bakanlığın uygulamaya ilişkin olarak tebliğde yaptığı açıklamalara göre; ülkemiz mukimi bir şirket, Hollanda'dan satın aldığı malları ülkemize sokmaksızın Azerbaycan'a uçakla ihraç ederse, buradan elde edeceği ihracat kazancı 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacakken, aynı malları transit ticaret çerçevesinde Türkiye üzerinden kara yoluyla Azerbaycan'a ihraç ederse, bu defa 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak görünmektedir.

Mükelleflerin bu konuda dikkatli olmalarını tavsiye ediyor, Gelir İdaresinin ise konuya ilişkin tereddütleri giderecek ve mükellefleri aydınlatacak ek açıklama yapmasının yerinde olacağını düşünüyoruz.

Konuya ilişkin soru ve sorunlarınızla ilgili olarak iletişim kurabilirsiniz.