

# GÜMRÜK ANTREPOSUNDA DEVİR İŞLEMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF TAKE-OVER OPERATIONS IN CUSTOMS  
ENTREPOTS IN TERMS OF CORPORATE TAX AND VAT LAWS



Serkan KURT\*

## ÖZ

Gümrük antreposunda; ithal edilen malın/eşyanın hem yurt içine hem de yurt dışına satışı mümkündür. Söz konusu malın/eşyanın yurt dışına satışı transit ticaret olarak değerlendirilmektedir. İthal edilen malın/eşyanın gümrük antreposunda devir faturası düzenlemek suretiyle yurt içine satışının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi beyanlarına yansıtılması açısından farklılıkları vardır. Kurum kazancı hem yurt içi hem de yurt dışı kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceğinden gümrük antreposunda gerçekleştirilen devir işlemi elde edilecek kazanç her durumda kurum kazancına eklenmelidir. Gümrük Kanununa göre: Gümrük antreposu Türkiye Cumhuriyeti toprakları içinde sayıldığından, gümrük antreposunda gerçekleştirilen devir işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak bu işlemler katma değer vergisinin konusuna

## ABSTRACT

In customs entrepots; it is possible to sell the imported goods / goods both at home and abroad. The sale of the mentioned good to abroad is considered as transit trade. There are differences in terms of reflecting the sale of imported goods / commodity gained in the domestic country in customs entrepots to the Corporate Tax and Value Added Tax declarations by drawing up take over invoices. Since the corporate income will be taxed on both the domestic and foreign profits, the profit to be earned in the transfer process carried out in the customs entrepots must be added to the corporate income in each case. According to the Customs Code: Since customs duties are regarded within the territory of the Republic of Turkey, transfer transactions realized in the customs entrepots are evaluated within the scope of Value Added Tax Law. However, these transactions are excluded from the taxation of value added tax in accordance

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 03.07.2017 / M.K.T.: 19.09.2017

girmekle birlikte, anılan Kanun'un ithalat istisnasını düzenleyen 16'ncı maddesinin 1-c fıkrası gereğince vergiden müstesna edilmiştir. Dolayısıyla antrepoda devir işlemleri kurumlar vergisine tabi olurken, katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Antrepoda Devir İşlemleri, Devir Fatura, Gümrükte Eşya Devri.

with paragraph 1-c of Article 16, which regulates the import exemption of the said Law. Therefore, transfer transactions in the entrepots are excluded from value added tax while they are subject to corporation tax.

**Keywords:** Take-over operations in customs entrepots, take over invoice, Commodity take over in customs entrepots

## 1- GİRİŞ

Gümrük Yönetmeliğinin 333'üncü maddesinde gümrük antreposunda bulunan eşyanın gerek yurt içine gerekse yurt dışına satışı/devrinin gerçekleşebileceği hüküm altına alınmıştır. Yurt dışından veya antrepodan satın alınan malın yine yurt dışında yerleşik bir firmaya veya antrepoya satılması transit ticaret olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu mallar serbest dolaşıma girmediğinden (millileşmediğinden) ithalat ve ihracat rejimi hükümlerine tabi değildir. Aynı şekilde malın antrepoda devir alan başka bir firma tarafından da yurt dışına satılması transit ticaret işlemidir.<sup>1</sup>

Bunun yanında ithal edilen eşyanın/malın gümrük bölgesinde veya antrepoda henüz millileşmeden devir yoluyla yurt içine satışı da gerçekleşebilmektedir. Bu durumdaki ithalatı yapan firma ithal ettiği malı/eşyayı; yurt içindeki bir firmaya satmak istediğinde, ilgili devir taahhünameleri, dilekçeleri ve devreden firmanın satış faturası (KDV'siz kesilmiş fatura) ile gümrüğe başvurusu yapıp devir kararı çıkartıldıktan sonra devralan firma ithalat işlemlerine başlayacaktır.<sup>2</sup> Gümrük beyannameleri ikinci veya üçüncü alıcılar adına açılarak, ithalata ilişkin vergilendirme yükümlülüğü beyannameyi açtıran tarafa geçecektir. Yurt dışından veya antrepodan satın alınan malın serbest dolaşıma girmeden (millileşmeden) devir yoluyla yurt içine satışının gerçekleşmesi durumunun Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından değerlendirmesi makalemizin ilerleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

## 2- GÜMRÜK MEVZUATINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Gümrük antreposunun tanımı 4458 Sayılı Gümrük Kanununun<sup>3</sup> Gümrük Antrepo Rejimi başlıklı 93'üncü maddesinde "gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yer" olarak tanımlanmıştır. Anılan kanun hükmünde ayrıca:

Gümrük antrepo rejiminin

- İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın,*
- Gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın,*

<sup>1</sup> Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 28.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.02-10-1225-VUK-17/-8 sayılı Özelgesi

<sup>2</sup> Gümrük Antreposundaki Malın Başka Bir Şirkete Devrinde Vergi, <http://www.nevzaterdag.com/gumruk-antreposundaki-malin-baska-bir-sirkete-devrinde-vergi/> Erişim Tarihi: 28 Haziran 2017

<sup>3</sup> 4/11/1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*Bir gümrük antrepasına konulmasına ilişkin hükümlerini belirleyeceğini ve belirtilen bu eşyanın gümrük antreposu olmayan, ancak gümrük idaresince antrepo addedilen bir yere konularak antrepo rejimi hükümlerine tabi tutulabileceği haller, yönetmelikle belirleneceği” açıklanmıştır.*

4458 sayılı Gümrük Kanununun yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konuları düzenlemek ve uygulamaya yön verecek hususlara açıklık getirmek amacıyla Gümrük Yönetmeliği<sup>4</sup> yayımlanmıştır. Gümrük Yönetmeliği'nin 330'uncu maddesinde “satıcı veya göndericisi belli, alıcısı emre olan eşya, antrepo işleticilerinin sorumluluğu altında genel antrepolara konulabileceği ve bu şekilde genel antrepoya konulan eşyanın alıcısının belirlenmesinden sonra tamamen veya kısmen gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına izin verilebileceği belirtilmiştir. Gümrük antrepusunda depolanan eşyanın satışına ilişkin düzenlemelerde Gümrük Yönetmeliği'nin 333'üncü maddesinde yer almaktadır. Anılan yönetmelik hükmünün birinci fıkrasına göre: *Gümrük antrepolarında depolanan eşya satış suretiyle başkasına da devredilebileceği* belirtilmiştir. Ancak devir için devreden ve devralanın isteklerinin, ilgili gümrük idaresine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Bu devir isteğinin idarece kabulü, eşyaya ait gümrük vergileri ile para cezalarının devralan tarafından üstlenilmesine bağlı olacağı ayrıca hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme ile birlikte gümrük antrepusunda devir işlemleri yazılı bildirim şartına bağlanmıştır; ancak Müsteşarlıkça belirlenen bazı haller için yazılı bildirim şartı aranmamaktadır.

Gümrük Antrepusunda devir işlemlerine ilişkin Yönetmelikte ayrıca: *“Eşyanın mülkiyeti ile ilgili olarak devri önleyici herhangi bir durumun varlığı halinde bu durum açıklığa kavuşturulmadan devir işlemi yapılamayacağı, devir isteğinin uygun görülmesi halinde, antrepo stok kayıtlarında gerekli değişiklikler yapılarak devir işlemi tamamlanacağı ve bu durumda, eşya ile ilgili hukuki sorumluluklar devralana geçeceği”* belirtilmiştir. Bunun yanında “Özel antrepoda bulunan eşyanın devrine ilişkin talepler, eşyanın devrini müteakip beş iş günü içinde gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulmak suretiyle antrepodan çıkarılması şartıyla kabul edileceği de” yer almaktadır.

Gümrük antrepusunda mal/eşya devriyle birlikte gümrük vergileri, para cezaları da dâhil mal/eşya ile ilgili hukuki sorumluluklar devralana geçecektir. Bu duruma müteakip antrepo, stok kayıtlarında gerekli değişiklikleri yapar. Gümrük antrepusunda yer alan mal/eşya beş iş günü içerisinde gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması ya da yeni antrepo beyannamesi verilmemesi halinde bu sürenin aşıldığı tarihten itibaren devralana, aşılacak her gün için cezai yaptırım uygulanacaktır.

### **3- KURUMLAR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARI'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER ve DEĞERLENDİRME**

Gümrük antrepusunda bulunan malın/eşyanın devri normal satış işlemi gibi değerlendirilerek yasal defterlere kaydedilip beyanlara yansıtılması gerekmektedir. Bu durumda düzenlenecek satış (devir) faturası için de 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan faturaya ilişkin hükümlere uyulması gerekmektedir. Yasal deftere kaydedilen bu satışların Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi beyanlarına nasıl yansıtılması gerektiğine ilerleyen bölümlerde ayrıntı olarak açıklanmıştır.

<sup>4</sup> 07.10.2009 tarih ve 27369 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3.1- Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun tam ve dar mükellef başlıklı 3'üncü maddesine göre: Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan; kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, yani tam mükelleflerin gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların yani dar mükelleflerin, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesinde Türkiye gümrük bölgesinin Türkiye Cumhuriyeti topraklarını, karasularını iç sularını ve hava sahasını kapsadığı ifade edilmiştir. Gümrük antreposunda devir yoluyla satış işlemleri de Türkiye Cumhuriyeti toprakları içinde gerçekleşmiş olacaktır. Bu çerçevede, yurt dışından satın alınan gümrük antreposuna konulan malların yurt içinde bulunan bir şirkete satılması dolayısıyla elde edilen hasılatın yurt içi hasılat olarak değerlendirilmesi ve ilgili dönemde kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.<sup>5</sup> Bu durumda ister tam ister dar mükellef olsun Gümrük antreposunda devir işlemlerine istinaden yapılan satışların ilgili dönem kazancına dahil edilerek Kurumlar Vergisi beyannamesine yansıtılması gerekmektedir.

362 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi (5.000 TL) aşan mal ve hizmet alışlarını/satışlarını Form BA-BS ile bildirimde bulunmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Yukarıda yer alan açıklamalarda da belirtildiği üzere Gümrük antreposunda devir suretiyle yapılan satışların Kurumlar Vergisi beyannamesine dahil edileceğinden, bu satışların kanunda belirtilen haddi aşması halinde Form BA-BS ile bildirimde bulunması gerekmektedir. Gümrük antrepolarında mal devri işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde gümrük giriş beyannamesinin kapanış tarihi dikkate alınması gerekmektedir.<sup>6</sup>

### 3.2- Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde "Türkiye 'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisi'ne tabi" olacağı, müteakip maddelerinde ise verginin konusuna giren işlemler sayılmaktadır.

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. **Her türlü mal ve hizmet ithalatı,**
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

İşlemlerin Türkiye'de yapılması ifadesi KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yapılmıştır. Buna göre; İşlemlerin Türkiye'de yapılması

- a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını;
- b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder.

Gümrük Yönetmeliği'ne göre Türkiye gümrük bölgesinin Türkiye Cumhuriyeti topraklarını, karasularını iç sularını ve hava sahasını kapsadığından Gümrük antreposunda devir yoluyla satış işlemlerinin de Türkiye Cumhuriyeti toprakları içinde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla bu işlemler Katma

<sup>5</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.16-1964 sayılı Özelgesi.

<sup>6</sup> Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 25.10.2016 tarih ve 72788441-105-46444 sayılı Özelgesi.

Değer Vergisi Kanunu'nun konusuna girmektedir ve söz konusu işlemlerin tam/dar mükellefler, özel, resmi kurum ayrımı yapılmaksızın herkes için vergilendirilmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun kısmi istisnaları düzenleyen ve "İthalat İstisnası" başlıklı 16'ncı maddesinde ithalata ilişkin bir kısım işlemler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Anılan kanun hükmünün 1/c fıkrasında "**Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi**" katma değer vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla antrepoda devir suretiyle gerçekleştirilen satışlar katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Özetle gümrük antreposunda devir suretiyle yapılan satışlar Türkiye'de gerçekleştirilen bir işlem olarak değerlendirildiğinden katma değer vergisinin konusuna girmekle birlikte, anılan kanunun 16/1-c maddesi gereğince vergiden müstesna edilmiştir.

#### 4- SONUÇ

Gümrük antreposunda ithal edilen malın/eşyanın yurt içine veya yurt dışına satışı sıklıkla karşılıklı ticari bir işlemdir. Söz konusu malın/eşyanın yurt dışına satışı transit ticaret işlemi olarak değerlendirilmektedir. Aynı malın/eşyanın yurt içine satışı ise olağan satış gibi işlem görmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre: kurum kazancı hem yurt içi hem de yurt dışı kazançların tamamı üzerinden hesaplandığından gümrük antreposunda devir suretiyle gerçekleştirilen satışlardan elde edilen kazancın da Kurumlar Vergisi beyanlarına yansıtılması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi açısından ise: gümrük antreposu Türkiye Cumhuriyeti toprakları içinde yer aldığından işlem Türkiye'de gerçekleşmektedir. Ayrıca mal ve hizmet ithalatının da Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemler arasında sayılmaktadır. Ancak Gümrük antreposunda devir yoluyla satış işlemi katma değer vergisinin konusuna girmekle birlikte; KDV Kanunu'nun İthalat İstisnasını düzenleyen 16'ncı maddesi gereğince KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla gümrük antreposunda devir suretiyle yapılan satışlar Kurumlar Vergisi beyannamesine dahil edilirken, katma değer vergisi açısından istisna olduğundan KDV beyannamelerine yansıtılmayacaktır.

#### KAYNAKÇA

- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.02-10-1225-VUK-17/-8 sayılı Özelgesi
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.10.2016 tarih ve 72788441-105-46444 sayılı Özelgesi.
- Gümrük Antreposundaki Malın Başka Bir Şirkete Devrinde Vergi, <http://www.nevzaterdag.com/gumruk-antreposundaki-malin-baska-bir-sirkete-devrinde-vergi/> Erişim tarihi: 28 Haziran 2017
- Gümrük Yönetmeliği
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.16-1964 sayılı Özelgesi.