

Sayı: 2021/0924-BU

26 Şubat 2021

T.C.
TİCARET BAKANLIĞI
GÜMRÜKLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
ANKARA

Konu: Ardiye Ücretlerinin KDV Kanunu Açısından Durumu Hk.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDV Kanunu Altıncı Bölüm ‘de “Diğer İstisnalar” başlığı altında (06.04.2018 tarihli ve 30383 sayılı R.G. 7104 s.k. ile eklenen ve yürürlük 01.06.2018 olan) 17/4-ö maddesinde “*Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri*” Katma Değer Vergisi’nden istisna edilmiştir.

Söz konusu düzenlemenin 21/C Maddesine göre; “beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta KDV matrahına eklenmesinin” hükmedildiği belirtilmektedir. Ayrıca, 4458 sayılı Gümrük Kanununun eşyanın gümrük kıymeti konulu bölümü 24 üncü maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti eşyanın satış bedeli olup, Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta kanunun 27 ve 28 inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerinde yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu, 24 üncü maddeye göre belirlenemeyen gümrük kıymetinin ise 25 ve 26 ıncı maddeye göre tespit edileceği belirtilmektedir.

Üyelerimizden gelen vaki taleplerden anlaşıldığı üzere, yapılan denetim ve sonradan kontrol işlemlerinde ardiye faturalarının istenilerek ve örnek gösterilerek ardiye ücretlerinin eksik beyan edildiğinden hareketle KDV farkı ve ceza uygulandığı, bu nedenle yüzlerce ihtilaf dosyası oluştuğu bilinmektedir. Konu hakkında hatalı uygulamaların önüne geçebilmek uzun süredir problem olan bu uygulamaların çözüme kavuşturulması adına Havayolları ile gelen eşyaların konulduğu geçici depolama yerleri tarafından düzenlenen ardiye faturaları başta olmak üzere pek çok geçici depolama alanı veya antrepo işletmesine ait faturalarda tescil tarihine kadar olan bedel ya hatalı yazılmakta ya da tescil tarihine kadar olan tutar hiç yazmamaktadır. İtiraz edilip Bölge Müdürlüklerince, gümrük idelerinden detaylı bilgi talep edilirken Gümrük İdareleri konuyu ilgili işletmeye yazdığında beyannamenin tescil tarihine kadar olan giderlerin ne kadar olduğunun açıkça belirtilecek şekilde ARDİYE, DEPOLAMA, TERMİNAL HİZMET FATURA ÖRNEKLERİNİ talep etmektedir. Oysa bu faturaların e-fatura olarak tanzim edilmesi sebebiyle bu faturalarda bir değişiklik yapılamadığından faturalarda “tescil tarihine kadar olan bedel ya hatalı yazılmakta” ya da “tescil tarihine kadar olan tutar hiç yazmamaktadır.” Dolayısıyla fatura talep edildiği için aynı fatura tekrar gümrük idarelerine iletilmektedir. Böylece Gümrük idarelerince veya Bölge Müdürlüğü kontrol birimlerince doğru bir değerlendirme yapılması ve tescil tarihine kadar olan

İGMD 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Hükümlerine göre kurulmuş bir meslek teşekkülüdür.

ardıye ücretine dayanan bir hesaplama tablosu dikkate alınmamakta ilgili işletici firma tarafından gönderilen fatura nazara dikkate alınarak itiraz reddedilmektedir. Devamında idari itiraz süreci sona erdiğinden, konu mahkemeye taşınmakta ve bu durum gereksiz yere mahkemelerdeki iş yükünün artmasına neden olmaktadır. Faturalar üzerinde tescil tarihine kadar ardıye bedelinin belirtilmesi hakkında KDV tebliği oldukça açıktır. 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği III/A-2 Son paragrafı; **“Bu kapsamda, örneğin, ithal edilen eşyanın gümrük antreposuna konulduğu tarihten gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar geçen süre için ödenen ardıye ücreti üzerinden KDV Kanununun (17/4-ö) maddesine göre KDV hesaplanmadığından vergilendirilmeyen bu tutar, ithalat KDV matrahına dahil edilir. Malın, ithalat işlemi gerçekleştikten sonra da gümrük antreposunda kalmaya devam etmesi durumunda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet için ayrı bir fatura düzenlenebileceği gibi antrepodan çekiş sırasında işlem için tek bir fatura da düzenlenebilir. Bu durumda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen ardıye hizmet bedeline isabet eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da işlem bedelinin ... tutarı gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir şeklinde bir açıklama yapılır”** hükmüne yer verilmektedir. Kısaca ithalatta mükellefiyetin tescil tarihine kadar olan kısmı gümrük beyannamesi matrahına dahil olacaktır. Devamındaki KDV tahsil edilmeyen tutar için KDV Kanununun 17/4-ö maddesinde yer alan istisna hükmü geçerliğini koruyacaktır. Kısaca tescil tarihine kadar olan tutar mutlak suretle ya ayrı faturayla ya da aynı fatura üzerinde ayrıca belirtilerek gösterileceği KDV tebliği ile açıkça ifade edilmişken pek çok işletici kuruluş bu duruma uygun fatura düzenlemediği için tutarların da gerçeği yansıtmadığı ortadadır.

Özellikle tescil tarihinden sonraki tutarların vergi yükümlülerince 2 no.lu KDV beyanı ile beyan edilip edilmediği hususu gümrük idarelerince irdelenmekte ve cevap alınamadığında ise toplam ardıye faturası üzerinden işlem yapılmasının doğru olabileceği sonucuna varılabilmektedir. Konuyla ilgili 11/05/2016 tarih ve 39044742-KDV.17-55031 sayılı özelge de: “...gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen söz konusu hizmetlerin gümrük beyannamesi tescil edildikten sonra da verilmeye devam edilmesi halinde KDV Kanununun 17/4-ö maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.” denilmektedir. Dolayısıyla tescil tarihinden sonraki kısmın KDV kanununa göre istisna hükümlerinden yararlanmaya devam edeceği tasavvur edilmekte, matrah açısından vergi yükümlülüğünün gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan tutarla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu özelge farklı bir bakış açısıyla yorumlandığında 2 no.lu KDV beyanı verilmesini engelleyici bir durum olmadığı kanaati de paylaşılmaktadır.

Bazı idarelerinin yaptığı uygulamalarda KDV’li kesilen ardıye depolama faturalarında ardıye bedelleri KDV’li olarak kesilmesine rağmen 3065 sayılı KDV kanununun 51.maddesi cihetiyle ek tahakkuk çıkarılmış olup, ayrıca buna bağlı olarak ceza kararı tanzim edildiği de bildirilmektedir. Oysa KDV kanununun 21-c maddesi “gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalat KDV matrahına eklenmesini emretmektedir. Hali hazırda depolama bedeli faturasında KDV tahsil edilen tutarın gümrük beyannamesinde ayrıca matraha dahil edilmesi çifte KDV tahsili durumunu doğurmaktadır ki buda vergilendirmede adalet ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir.

İGMD 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Hükümlerine göre kurulmuş bir meslek teşekkülüdür.

Kamu gücünü elinde bulunduran veya kamu otoritesini temsil eden kişilerin, ellerinde bulundurdıkları bu gücü vatandaşın lehine olan hükümleri önceleyerek kullanmaları gerektiği anayasal bir zorunluluktur. Ancak üyelerimizden gelen bazı örnekler kanun hükümlerinin bazı gümrük idareleri tarafından ne kadar zorlama bir şekilde yükümlü aleyhine yorumlandığını göstermektedir. Örneğin; ardiye farkından kaynaklanan böyle iki ithalat beyannamesi için sonradan yapılan kontrolde idare tarafından toplam 1.095TL KDV farkı ortaya çıktığından bahisle bu vergi ve buna bağlı 3 kat ceza tahakkuk ettirilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Ancak söz konusu beyannamelerin birisi 54 diğeri 46 kalem olduğu için beher kaleme KDV tahakkukları ayrı ayrı dağıtılma cihetine gidilmiş ve beher kalem bazında kalemlerde 0,80 Kuruş ile 85TL arasında oluşan vergi farkları her kaleme ayrı ayrı tahakkuk ettirilmiştir. (20340300ET001690 Kararı) Ardından her kalemin 3 kat ceza tutarının usulsüzlük cezası olarak belirlenen tutardan az olmasından bahisle her kaleme usulsüzlük tutarı kadar ceza tahakkuk ettirilmesi yoluna gidilerek Toplam 22.416,82TL ceza uygulanmıştır. (20340300CK006193 Ceza Kararı)

Oysa Anayasa Mahkemesi kararlarında özellikle, Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği konusunda görüş birliği mevcuttur. Sadece bu nedenle bile yapılan uygulama kanunla konulan amaca hizmet etmekten uzaktır. Adaletli bir vergi sistemi, sadece biçimsel hukuki eşitliği değil, maddi hukuki eşitliği de sağlamalıdır. Vergilendirmede biçimsel hukuki eşitlikten ziyade ya da yükümlüden verginin tahsili esnasında bu yükümlülüğün yerine getirilmesinin istenmesinde beklenen maddi yükümlülüklerde, sadece yükümlünün dikkatli olmasından ziyade hukuki eşitlik sırasında bizzat vergi yasasını uygulayanların bu eşitliği sağlaması ve hakkaniyete uygun şekilde kararlar alması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen örneklerde yaşanan haksızlıkların çözülmesi için antrepolarda ya da geçici depolama yerlerinde beyanname tescil tarihine kadar KDV'siz tescil tarihinden sonraki günler için KDV'li ardiye faturası kesilmesi yönünde bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı mütalaa edilmektedir.

Konunun değerlendirilmesini arz ederim.

Serdar KESKİN
İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği
Yönetim Kurulu Başkanı

İGMD 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Hükümlerine göre kurulmuş bir meslek teşekkülüdür.