

T.C.
TİCARET BAKANLIĞI
GÜMRÜKLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
Çankaya/ANKARA

Konu: Katma Değer Vergisi Ödenmiş Ardiye Giderlerinin İthalatta ÖTV Matrahına Dahil Edilmesi Hk.
İlgi: 04.03.2022 tarih 72486352 sayılı yazı

Bilindiği üzere; **KDV Kanununun 21/C maddesinde;** ‘ ‘Gümrük Beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler’’ ithalatta verginin matrah unsurlarındandır’’ hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanununun;

- (1/2) maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,
- (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 hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu,
- (21/b) maddesinde, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve payların,
- (21/c) maddesinde ise, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta KDV'nin matrahını oluşturduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan; **KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.14.) bölümünde** gümrüklü alanlarda yapılan hizmetlerde istisna uygulamasına ilişkin açıklamalar yer almakta olup, Tebliğin "**III/A-2 İthalatta Matrah**" başlıklı bölümünde ise; "*Bu kapsamda, örneğin, ithal edilen eşyanın gümrük antreposuna konulduğu tarihten gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar geçen süre için ödenen ardiye ücreti üzerinden KDV Kanununun (17/4-o) maddesine göre KDV hesaplanmadığından vergilendirilmeyen bu tutar, ithalatta KDV matrahına dahil edilir. Malın, ithalat işlemi gerçekleştirildikten 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 ardiye hizmet bedeline isabet eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da "İşlem bedelinin ... TL'si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir."* şeklinde bir açıklama yapılır" açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, 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 3065 sayılı Kanunun (17/4-ö) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

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

Ancak; üyelerimizden gelen vaki taleplerden anlaşıldığı üzere; Her ne kadar yukarıda ayrıntısına yer verilen KDV Genel Uygulama Tebliğinde “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 ardiye hizmet bedeline isabet eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da “İşlem bedelinin ... TL’si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir.” şeklinde bir açıklama yapılır” hükmü yer alsa da uygulamada çoğu gümrük antrepo ve geçici depolama yerleri işletmecilerinin ardiye faturalarını halen (tescil öncesi ve sonrası ayrımı yapmaksızın) KDV’li olarak düzenlediği, böylelikle KDV Kanununun 21/c maddesi gereği söz konusu ardiye gideri “**vergilendirilmiş**” olduğundan bahse konu ardiye giderinin ithalat beyannamesinde KDV matrahına dahil edilmesi gereken bir unsur olmadığı, diğer taraftan ÖTV matrahına dahil edilebilmesi adına beyan edilmesi halinde de KDV açısından **mükerrer vergilendirmeye** sebebiyet vereceği aşikardır.

İlgi’de kayıtlı yazılarında belirtilen “4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki (IV) sayılı listede bulunan malın ithalinden önceki ardiye hizmet bedelinin, KDV’den istisna olsun ya da olmasın, ithalat sırasındaki ÖTV matrahına dahil edilmesi gerektiği, ”talimatları uygulanması halinde söz konusu istisnadan faydalanmayarak ardiye ücretlerini KDV’li olarak ödeyen mükellefler nezdinde telafisi güç mağduriyetler oluşacaktır.

Konuya ilişkin ÖTV Kanunun “Vergileme Ölçüleri ve Matrah” başlıklı 11’inci maddesinde (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği ifade edilmiştir.

Keza konuya ilişkin Makamlarınca da yayımlanan, 2015/1 ve 2015/3 sayılı Genelgelerde; “Bandrole tabi eşyanın beyan edildiği serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil anındaki, bandrol bedelinin dahil olmadığı, **ÖTV hariç KDV matrahı üzerinden bandrol ücreti hesaplanacak**, bulunan bandrol ücreti önce ÖTV matrahına dahil edilecek sonra ÖTV tutarı ile birlikte KDV matrahına eklenecektir” denilmektedir.

İlaveten, BİLGE sisteminde de halen ÖTV matrahı, ÖTV hariç KDV matrahı üzerinden hesaplanmaktadır.

Dolayısıyla, ÖTV Kanununun yayım tarihinden bugüne kadar ÖTV’nin matrahı ÖTV hariç KDV matrahı olarak uygulanmaktayken ve Genel Müdürlüğünüzün de muhtelif tarih ve sayılı yazılarında da bu husus defaatle belirtilmişken ve BİLGE sisteminin hesaplama yöntemi dahi ÖTV matrahını ÖTV hariç KDV matrahı olarak hesaplarken ilgi kayıtlı yazınızın bugüne kadarki Genel Müdürlüğünüz tasarrufları ile çeliştiği düşünülmektedir.

Malumları olduğu üzere, “**vergilerin belirliliği**” ilkesi çerçevesinde hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Bu kapsamda, verginin matrahının önceden belirlenmiş ve kesin olması gerekmektedir.

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

Bu itibarla; gelineen noktada bahse konu mağduriyetlerin önlenebilmesi ve uygulamada yeknesaklığın sağlanması adına;

- i) ÖTV ve TRT Bandrol Ücreti özelinde herhangi bir hazine kaybına sebebiyet verilmemesi adına, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılacak bir yasal düzenleme ile; (KDV Genel Uygulama Tebliğinin bir gereği olarak) düzenlenecek ardiye faturalarının ithalat beyannamesi tescil tarihine kadar olan tutarının KDV'den istisna olacak şekilde düzenlenmesi noktasında gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri işletmelerine yasal zorunluluk getirilmesinin,
 - ii) Söz konusu gider üzerinden tekrar KDV hesaplanması nedeniyle mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verilecek olması ve BİLGE sisteminde söz konusu vergi ve matrahların sistem tarafından otomatik olarak hesaplanması nedeniyle bahse konu mükerrerliği önüne geçilmesinin imkânsız olması nedeniyle -BİLGE sisteminde gerekli düzenleme yapılabileceği kadar anılan vergi kaybından ithalatçı firmaların sorumlu tutulmamasının,
 - iii) "Vergilerin Belirliliği" ilkesi çerçevesinde; ÖTV matrahının Kanun değişikliği yapılmak suretiyle belirlenmesinin ve Genel Müdürlüğünüzün bugüne kadar ki tasarrufları göz önünde bulundurularak bu uygulamanın geçmişe yürütülmemesinin,
- yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

Konunun Makamlarınızca değerlendirilmesi hususunu arz ederim.

Serdar KESKİN
İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği
Yönetim Kurulu Başkanı

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

Kemeraltı Caddesi Kalaycıoğlu İşhanı No: 35 Kat: 1 - 2 -3 34425 Tophane / İSTANBUL Tel: (0 212) 249 45 00 (Pbx) Fax: (0212) 252 09 62
e-mail: info@igmd.org.tr www.igmd.org.tr

