

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.11.2018
Duyuru No : 2018/165
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ
KASIM 2018
SAYI : 311

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

KDV KANUNU'nun 17/4-o ve 17/4-ö MADDELERİNDEKİ İSTİSNALARIN KAPSAMI VE UYGULANMASI

Özet:

7104 sayılı Kanun'un ¹ 5. maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesindeki hizmetlerin bir kısmı buradan alınarak yeni ihdas edilen 17/4-ö maddesine yerleştirilmiştir.

Böylelikle 01.06.2018 tarihinden itibaren;

- 17/4-o maddesi sadece duty-free mağazaları ve benzeri işletmeler tarafından kullanılan mekan ve sahaların kiraya verilmesi işlemleri ile sınırlı hale gelmiştir.
- 17/4-ö maddesi ise, daha önce 17/4-o maddesi kapsamında bulunan, belli yerlerde belli mallar için sunulan ardiye, depolama ve terminal hizmetlerini kapsayacak şekilde yeni ihdas olmuştur.

2018 yılının sonuna kadar her iki bent kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenen KDV'lerin indirilmesi mümkün değildir.

¹ 7104 Sayılı Kanun 06.04.2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

17/4-ö maddesi kapsamındaki hizmetler, 01.01.2019 tarihinden itibaren KDV indirimine açık olacak fakat KDV iade imkanı olmayacaktır.

17/4-o maddesi kapsamındaki kira gelirleri ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lere ilişkin indirim yasağı devam edecektir.

Anahtar Kelimeler:

KDV, 17/4-o, 17/4-ö, ardiye, depolama, terminal hizmetleri, vergisiz satış, gümrüklü saha, gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar, transit rejim kapsamında işlem gören mallar.

1. VERGİSİZ SATIŞ YAPILAN İŞYERLERİNE YÖNELİK KİRALAMALARDA İSTİSNA (17/4-o) :

7104 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile, KDV Kanunu'nun 17/4-o bendinin kapsamı daraltılarak bu bendin metni;

"Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması"

şekline dönüştürülmüştür.

Daha önce bu bentte yer alan diğer istisnalar, yeni ihdas edilen ve aşağıda açıkladığımız (ö) bendine taşınmıştır.

Buna göre 17/4-o maddesinin kapsamı sadece duty- free mağazalarının ve bu mağazalara ait diğer mekan ve sahaların kiralaları ile sınırlı hale gelmiştir.

Söz konusu yerlerin kira faturaları KDV'siz olarak düzenlenecek bu kira gelirleri ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilmesi mümkün olmayacaktır.

2. GÜMRÜK ANTREPOLARI VE GEÇİCİ DEPOLAMA YERLERİ İLE GÜMRÜK HİZMETLERİNİN VERİLDİĞİ GÜMRÜKLÜ SAHALARDA, İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNE KONU MALLAR İLE TRANSİT REJİM KAPSAMINDA İŞLEM GÖREN MALLAR İÇİN VERİLEN ARDİYE, DEPOLAMA VE TERMİNAL HİZMETLERİ (17/4-ö) :

2.1.Genel Açıklama :

Bilindiği üzere eskiden KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesinde yazılı gümrük rejimlerinin uygulandığı sahalarda cereyan eden tüm hizmetler kısmi istisna kapsamında idi. Bu hizmetler 5035 sayılı Kanun'la 02.01.2004 tarihinden itibaren istisna olmaktan çıkarılmıştır.

5228 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 17 nci maddesine eklenen (o) bendi ile söz konusu hizmetlerin önemli bir bölümü, 31.07.2004 tarihinden itibaren yeniden kısmi istisna kapsamına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 17/4 üncü maddesine, 7104 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile (ö) bendi olarak eklenen;

“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 TERMİNAL HİZMETLERİ,”

hükmü daha önce, 17/4-o bendinin içinde bir bölüm olarak yer almaktaydı.

7104 sayılı Kanun'la bu bölüm, yeni ihdas edilen (ö) bendine ayrıştırılmış, aynı Kanun'un 9 uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesine hüküm eklenmek suretiyle, 01.01.2019 dan itibaren (ö) bendi kapsamındaki işlemler hakkında KDV indirim yasağı uygulanmayacağı kuralı getirilmiştir.

Böylelikle söz konusu ardiye, depolama ve terminal hizmetleri eskiden kısmi istisna kapsamında iken 9 uncu maddenin yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren tam istisna kapsamına alınmıştır.

Bu istisnayı uygulayan mükellefler 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren ilgili KDV yüklenimlerini indirim konusu yapabileceklerdir. Fakat bu istisna türünde KDV iade imkanı yoktur.

2.2.Tebliğ Hükmü :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin konuya ilişkin II/F-4.14. no.lu bölümü şöyledir:

“4.14.Gümrüklü Alanlarda Yapılan Bazı Hizmetler

Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması, (17/4-ö) maddesine göre ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri KDV'den müstesnadır.

Ancak, istisna kapsamındaki hizmetlerin ifasını gerçekleştirmek için (etiketleme, paketleme, istifleme, taşıtlara yükleme vb.) ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDEN ALINAN işçilik, iş makinesi kiralanması ve vinç hizmetleri ile iş makineleri ve taşıtlar için alınan akaryakıt vb. teslimleri, istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Limn ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) maddesi hem de (17/4-o) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

Limn ve hava meydanlarında verilmekle beraber 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulur.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: İthalat işlemine konu bir malın gümrük antreposu içerisinde bir yerden bir yere taşınması hizmetleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. (NOT: Bu cümledeki 17/4-o ibaresi 17/4-ö olarak anlaşılmalıdır.)

Örnek 2: Gümrüklü sahada işletme belgesi bulunan antrepo işleticisinden yapılacak olan antrepo kiralama işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Örnek 3: Gümrük antrepolarında ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen YÜKLEME, BOŞALTMA hizmetleri ile ithalat ve ihracat işlemlerine konu olması ya da transit rejim kapsamında işlem görmesi kaydıyla dökme bakliyat ürünlerinin söz konusu yerlerde kepçe ile İSTİFİ, kamyonlara yüklenmesi, MANİPLASYONU hizmetleri KDV'den İSTİSNADIR."

Görüldüğü gibi Tebliğdeki kapsam tanımı yeterli değildir.

Ardiye ve depolamanın farkını anlayabilmiş değiliz. ²

Terminal hizmeti de bu bent açısından tarife muhtaçtır.

60 no.lu KDV Sirkülerinde KDV Kanunu'nun 13/b maddesinin kapsamı açısından yapılmış olan "Terminal Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmeti." şeklindeki tarif hem eksiktir hem de bu tarihin 17/4-ö maddesi açısından da geçerli olup olmadığı belirgin değildir.

² Türk Dil Kurumu'nun web sitesinde ardiye; "ticaret eşyasının saklandığı yer, depo" olarak tanımlanmış depo kelimesinin ise ardiye ile eş anlamlı olduğu açıkça vurgulanmıştır.

KDV Kanunu'nun 17/4-ö maddesinde yer alan “*TERMINAL*” kelimesi ile kast edilen hususu, her nevi yükün veya yolcuların, her nevi taşıt aracına, (gemiye, uçağa, trene vs.) yüklendiği veya bindiği veya taşımanın bitiminde yüklerin indirildiği ve yolcuların taşıttan çıktığı yer olarak anlıyoruz. Keza, taşımanın boru hattı ile yapıldığı durumlarda taşınana sıvı veya gazın boruya pompalandığı yer ile taşımanın bitiminde taşınan malın depolandığı yerler de terminal tanımına dahildir.

Buna göre terminal hizmeti de yukarıda belirttiğimiz taşımanın başlama ve bitiş noktalarındaki taşıma hizmeti ile ilgili, taşınan mal veya insanlara yönelik her türlü işlem şeklinde anlaşılmalıdır.

2.3.İstisnanın Kapsamı Hakkındaki Özelgeler:

- KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesi kapsamında depolama hizmetlerinin istisnaya tabi olup olmamasına dair bir özelgede ;³
 - Konteyner içi bağlama/çözme hizmeti,
 - Konteyner dolum hizmeti,
 - Konteyner boşaltma hizmeti,
 - Konteyner içi aktarma hizmeti,
 - Konteyner tam tespit hizmeti,
 - Konteyner muayene/numune alma hizmeti,
 - Konteyner tamir hizmeti,
 - Konteyner temizleme (yıkama-kurutma) hizmeti,
 - Konteyner nakliye hizmeti,
 - Konteyner tartı hizmeti,
 - Konteynere elektrik verilmesi,

Gümrük antreposu geçici depo veya gümrüklü sahada cereyan etmiş olsa bile, KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesi kapsamında görülmemiştir.

Bu özelgedeki hizmet türlerinin istisna kapsamında görülmemesini doğru bulmuyoruz. Kaldı ki bunlardan bir kısmı Maliye İdaresi'nin tebliğ ile belirlediği görüşüne dahi ters düşmektedir.

- Bir başka özelgede;⁴

“...ardiye ve terminal hizmetleri (Kamyonların depoya boşalttığı ürünlerin depo içerisine kepçe ile istiflenmesi/yüklenmesi, geçici depolama ve antreponun kiralama/depolama bedeli, antrepo veya geçici depolama alanlarında elleçleme (dökme ürünün çuvallanması gibi) denilen işçilik bedeli hizmetleri Kanununun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisna olup, bu

³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.08.2012 tarih ve 180 sayılı özelgesi.

⁴ Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2013 tarih ve 41 sayılı özelgesi.

istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili yüklenilen KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.”

denilmiştir. (NOT: Yukarıdaki Tebliğ bölümünde “*paketleme*” hizmetleri istisna kapsamında sayılmadığı için söz konusu Tebliğden önce verilmiş olan bu özelgenin hükmünün kalmadığı anlaşılmaktadır. Ancak böyle bir özelgenin varlığı ve Tebliğ ile çelişiyor olması, Maliye İdaresi görüşünün net olmadığını ortaya koymaktadır.

- Bir bina veya sahanın istisna kapsamında işletilmek üzere gümrük antreposu veya geçici depolama yeri işleticisine kiraya verilmesi istisna kapsamında değildir. Bu yönde özelge⁵ verilmiştir.
- İthal mallarına yönelik olarak verilen depolama hizmeti, malın ithalinin tescilinden sonra devam etse dahi bu durum istisna uygulamasının devamına engel değildir.

Nitekim bir özelgede⁶;

“ardıye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin istisnanın uygulanması açısından gümrük beyannamesinin tescil tarihi kısıtlayıcı bir unsur teşkil etmemektedir. söz konusu hizmetlerin gümrük beyannamesi tescil edildikten sonra da verilmeye devam edilmesi halinde istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.”

denilmiştir.

Buna paralel şekilde, ihraç mallarına yönelik olarak ihraç öncesinde ve gümrük beyannamesi tescil edildikten sonra verilen kapsama dahil hizmetler de KDV'den istisna olmalıdır.

- İstisnanın kapsamı ile ilgili başka bir özelgede⁷;
 - kepçe ile istifinin,
 - kamyonlara yüklenmesinin ve
 - bu mallara yönelik manipulasyon hizmetlerininistisna kapsamında olduğu kabul edilmiştir.

⁵ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2014 tarih ve 60 sayılı özelgesi.

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2015 tarih ve 142 sayılı özelgesi.

⁷ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.09.2011 tarih ve 701-98-63 sayılı özelgesi.

- Önemli olan hizmetin istisna kapsamında olup olmadığıdır. Nitekim bir özelge⁸ , bu hizmetin asıl ilgilisi yerine onun lojistik firmasına fatura edilmesinin istisnaya engel teşkil etmediği yönündedir.
- İstisna kapsamında sunulacak olan hizmetin, hizmeti sunan tarafından üçüncü kişilerden temininin KDV'ye tabi olduğu yönündeki Tebliğ hükmü ve aynı yöndeki özelge⁹ tartışılmaya açıktır. Çünkü istisna uygulamasında önemli olan işin niteliği yani istisna kapsamında olup olmadığıdır. Bize göre işin kim adına fatura edildiğinin önemi bulunmadığı gibi işi yapanın antrepo veya depo işleticisi konumunda olup olmadığının da önemi yoktur.
- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 34 üncü maddesinde;

“Serbest Bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, Bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda Bölge ile olan bağlantısı, Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğüne tescilli ve Bölge Müdürlüğüne tanzim ve tescili "Serbest Bölge İşlem Formu" na istinaden ve "Transit Beyannamesi" düzenlenmesine gerek kalmadan, Gümrük İdaresince görevlendirilecek memurun refakatinde gemiden doğrudan Bölgeye alınmasıyla veya Bölgeden gemiye götürülmesiyle sağlanır. Geminin bulunduğu yer ile Bölge arasındaki KORİDOR, SERBEST BÖLGE OLARAK ADDEDİLİR.”
ifadesine yer verilmiştir.

Maliye İdaresi bu mevzuatı tanımamakta, söz konusu koridorda cereyan eden hizmetleri serbest bölgede sunulan hizmet olarak kabul etmediği yönünde özelgeler vermektedir. Bu özelgelerden birinde¹⁰ şöyle denilmiştir:

“ bir serbest bölge ile liman sahası arasında koridor serbest bölge olarak değerlendirilmemektedir.

Bu çerçevede, Şirketinizce serbest bölge koridoru uygulaması çerçevesinde, serbest bölge ve liman arasında verilen terminal hizmetlerinin 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-ı ve 17/4-o maddeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu hizmetlerin genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.”

⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.01.2012 tarih ve 148-18 sayılı özelgesi.

⁹ Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2012 tarih ve KDV-5-12-14 sayılı özelgesi

¹⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.06.2016 tarih ve 10555 sayılı özelgesi

2.4. İndirim ve İade Hakları Bakımından Durum:

KDV Kanunu'nun 17/4-ö maddesi kapsamındaki hizmetler ile ilgili yüklenilen KDV'ler 31.12.2018 tarihine kadar indirilemeyecektir.

7104 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesine eklenen hüküm uyarınca bu hükmün yürürlüğe gireceği 01.01.2019 TARİHİNDEN SONRA 17/4-ı KAPASAMINDAKİ HİZMETLERLE İLGİLİ OLARAK YÜKLENİLEN KDV'LER İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEKTİR.

Ancak bu istisna türü için KDV İADE HAKKI YOKTUR.

3. İSTİSNADAN VAZGEÇME BAKIMINDAN DURUM :

KDV Kanunu'nun 18. maddesi isteyen mükelleflere, istedikleri istisna türü için, istisnadan vazgeçme imkanı tanımaktadır. Dilekçe verilerek başlatılan bu tercihten 3 yıl süre ile geri dönülemez.

3.1. 17/4-o Maddesi Açısından İstisnadan Vazgeçme :

Bu bendin yeni hali kapsamındaki kira gelirleri hakkında KDV Kanunu'nun 18. maddesine göre istisnadan vazgeçme imkanı ¹¹ mevcut olup istisnadan vazgeçildiği takdirde kiralar KDV'li hale gelir, kiralarla ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilmesi imkanı doğar. Ancak bu takdirde, duty-free ve benzeri yerlerin işletmecisi maruz kaldığı KDV'yi indirim konusu yapamayacağı için istisnadan vazgeçmek anlamlı olmayabilir.

Daha önceki hali ile 17/4-o maddesi için istisnadan vazgeçmiş olanlar, 17/4-ö maddesine taşınan istisnaları hedeflemişler ise, bize göre yeniden dilekçe vermeleri gerekli değildir. Bent değişikliği olmasına rağmen 3 yıllık tercihe bağlılık durumlarının devam edeceği görüşündeyiz.

3.2. 17/4-ö Maddesi Açısından İstisnadan Vazgeçme :

İthal, ihraç ve transit mallara yönelik ardiye, depolama ve terminal hizmetleri konusunda eskiden indirim hakkı bulunmayan istisnanın 01.01.2019 tarihinden itibaren indirim hakkı verilen istisna haline getirilmesi ve buna mukabil iade hakkı verilmemesi münhasıran ardiye, depolama ve terminal hizmeti veren firmaların lehine değil aleyhine olmuştur. Çünkü indirim hakkı yokken yüklenilen KDV'ler gider yazılabiliyordu, indirim hakkının gelmesi ile birlikte gider yazma hakkı ortadan kalkacaktır. KDV indiriminin işe yaramadığı (devir KDV sorununun bulunduğu) firmalar açısından bu değişiklik, gider yazma yasağının gelmesi suretiyle aleyhte sonuç verecektir.

¹¹ KDV istisnasından vazgeçme imkanı hakkındaki detaylı bilgiler, www.bdo.com.tr adresli web sitemizde bulunan KDV-6 isimli e-kitabımızda mevcuttur.

KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesi uyarınca istisna edilmiş hizmetlerde bulunan mükelleflerin istisnadan vazgeçmeleri kendilerine indirim hakkı sağlar, fakat buna mukabil KDV'siz kesebilecekleri hizmet faturalarının KDV'li olması gereği doğar. Bu bent açısından indirim hakkı 01.01.2019 tarihinden itibaren başlayacağı için istisnadan vazgeçme, indirim hakkı elde edilmesi açısından anlam taşımamaktadır.

Ancak 17/4-ö maddesi kapsamında depolama, ardiye ve terminal hizmeti veren firmaların müşterileri bu hizmetlerin faturalarının KDV'li olarak kesilmesinden rahatsız değil iseler, istisnadan vazgeçerek hizmet faturalarını KDV'li keserek, devir KDV sorununa maruz kalmaktan kurtulmak veya bu sorunu küçültmek mümkündür.

4. İTHALDE GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN TESCİLİNDEN ÖNCE YAPILMIŞ VE KDV YÜKLENİLMEMİŞ GİDERLER MALIN GÜMRÜK DEĞERİNE EKLENMELİDİR:

Konumuzla direkt ilgisi bulunmamakla beraber, KDV Kanunu'nun 21/c maddesindeki, ithalatta gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan ithal malla ilgili olup KDV'lendirilmemiş gider ve ödemelerin ithal malın gümrük kıymetine eklenmesi gerektiği yönündeki hükmün hatırlatılmasında yarar görülmüştür.

Bu cümleden olarak, ithal mal için KDV Kanunu'nun 17/4-ö maddesi kapsamında KDV'siz olarak ortaya çıkan depolama, ardiye ve terminal hizmetlerinin, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan kısmının ithal mal gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki 6 no.lu dipnotta belirttiğimiz özeldede açıklandığı üzere 17/4-ö maddesi kapsamındaki hizmetler, ithal malına ilişkin gümrük beyannamesinin tescilinden sonra da istisna kapsamında devam edebilmektedir. Bu hizmetlerin gümrük beyannamesinin tescil gününe kadar olan kısmı malın gümrük değerine dahil edilmekte sonraki günlere ait kısım ithalat KDV matrahına girmemektedir. İthalatçıların bu konuda ayırım yapabilmeleri için ithal mallara yönelik KDV istisnalı işlem yapan firmaların AYIRIMLI FATURA düzenlemeleri gerekmektedir. Bu gereklilik, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-2 no.lu bölümünde şöyle ifade edilmiştir:

“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.”*

Örnek vermek gerekirse, yurtdışından ithal edilmek üzere getirilen mal 1 Ekim - 10 Ekim günlerinde, 17/4-ö maddesi kapsamında işletilen antrepoda kalmış ve gün başına 5.000 TL olmak üzere toplam 50.000 TL ardiye ücretine sebep olmuşsa, bu malın ithaline ait gümrük beyannamesinin 6 Ekim günü tescil edildiğini varsayarsak depo işleticisi tamamı KDV’siz 50.000 TL’lik fatura kesecek ve bu fatura tutarının 30.000 TL’lik kısmının gümrük beyannamesinin tescilinden önceye ait olduğunu belirtecektir. İthalatçı ise, 50.000 TL’lik toplam ardiye ücretinin 30.000 TL’lik kısmını malın gümrük değerine dahil etmek suretiyle gümrük beyannamesini düzenleyecektir.

5. SONUÇ:

7104 sayılı Kanun’la, KDV Kanunu’nun 17/4-o maddesi kapsamında KDV’den müstesna olan ardiye, depolama ve terminal hizmetleri, aynı Kanun’un 17/4-ö maddesine aktarılmış, böylelikle 17/4-o maddesinin kapsamı sadece duty-free mağazaları ve gümrüklü sahalarda vergisiz satış yapılan diğer yerler ile bu yerlerle ilgili sair mekan ve sahaların kiraya verilmesi ile sınırlı hale gelmiştir.

17/4-ö maddesi kapsamına alınan ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile ilgili olarak yüklenen KDV’lerin indirilemeyeceği hükmü, 01.01.2019 tarihinden itibaren kaldırılarak, bu tarihten itibaren KDV indirimi mümkün kılınmıştır. Ancak 17/4-ö maddesindeki istisna ile ilgili KDV iade hakkı yoktur.

17/4-ö maddesi ile ilgili değerlendirmelerimiz şöyle özetlenebilir;

- Ardiye hizmetleri ile depolama hizmetlerinin aynı manaya gelen hizmetler olduğunu görüyoruz. Bu hizmetlerin arasında fark olup olmadığı ve bu hizmetlerin kapsamının ne olduğu konusundaki idari görüşler yeterli ve tutarlı değildir.
- Terminal hizmetleri tabirinin kapsamı konusunda da yeterli idari açıklama yoktur.
- Bu hizmetlere ilişkin KDV indirim yasağının kaldırılması ve indirim imkanının getirilmesi olumlu bir düzenlemedir. Ancak bu hakkın yürürlüğe konulmasının neden 2019 başına ertelendiğini anlamamız mümkün olmamıştır.

- Söz konusu hizmetler için KDV iade hakkı tanınmamasını da doğru bulmuyoruz. Nitekim bu değişiklik önce (iade hakkı olacak şekilde) 13 üncü maddeye eklenmek suretiyle planlanmış fakat her nedense Meclis'te 17 nci madde kapsamında bırakılmak suretiyle iade hakkı engellenmiştir. Bu engelleme, beraberinde gider yazma yasağı (KDV Kanunu Md. 58) getireceği için bu açıdan işletmecinin aleyhinedir. İstisna uygulayan işletmecinin devrolan KDV sorunu varsa bu indirim hakkı, iade hakkının olmaması nedeniyle işletmeci faydadan çok zarar görecektir.
- 17/4- ö maddesindeki istisnanın kapsamı hakkında bize göre daraltılmış ve çelişkili idari görüşler bulunmakta olup bu durumun düzeltilmesine ihtiyaç vardır.