

Hava yolu taşımacılığında navlun farkı uygulaması

Onuray Alkış

Giriş

Navlun terimi; kara, gemi ve hava yolu ile yapılan taşımacılıkta, eşyanın varış yerine kadar yapılan taşıma işlemi karşılığında taşıma şirketine ödenen ücret anlamında kullanılmaktadır. Navlun ödemesinin alıcı veya satıcı taraflardan hangisine ait olacağı ise tarafların mutabık kalacağı teslim şekline bağlı olarak değişmektedir.

Yapılan navlun ödemeleri, tercih edilen teslim şekline göre gümrük kıymetinin unsurunu oluşturmaktadır. Navlun masrafları fiilen ödendiğinde gümrük kıymetine dâhil edilmesi gerekirken, fiilen ödenmediğinde ise dâhil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak, hava yolu taşımacılığının tercih edildiği hallerde, kargo şirketlerinde IATA (Uluslararası Hava Taşıma Birliği – International Air Transport Association) kurallarına göre benimsenen navlun tarifesi baz alınarak emsal navlun uygulamalarının olduğu gözlemlenmektedir. Gerçekleşen navlun bedellerinin bahsedilen IATA kuralları çerçevesinde belirlenen ücret tarifesinden düşük olmaları sebebiyle yapılan navlun farkı beyanlarında karışıklık yaşandığı bilinmektedir. Bu noktada kimi ithalat işleminde hava yolu taşıma yönteminin kullanılması nedeniyle IATA tarifesinden düşük navlun tutarı beyan edilmesi riskinden kaçınılmak amacıyla, noksan kalan tutara ilişkin navlun farkı beyanının yapıldığı da görülmektedir.

Bu bağlamda IATA tarifesi baz alınarak ortaya çıkan navlun farkının gümrük kıymetine dâhil edilip edilmemesi hususu bu yazıda incelenecektir.

I. Gümrük kıymetini oluşturan unsurlar

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Eşyanın satış bedeli ise Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak tanımlanmıştır.

Kanun'un 27'nci maddesinde ise ithal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye giderleri, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dâhil edilecek unsurlar arasında sayılmaktadır.

Ayrıca anılan Kanun'un 26'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının (g) bendinde; gümrük kıymetinin belirlenmesinde keyfi veya fiktif¹ kıymetlerin esas alınmayacağı açıkça belirtilmiştir. Buna ilaveten, ilgili Kanun maddesinin 3'üncü fıkrasında; gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata bu maddede öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamayacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak anılan mevzuat hükümleri gereğince, navlun ücretlerinin ithal edilen eşyanın gümrük vergisi tahakkukuna esas olan gümrük kıymetine eklenmesi gerektiği hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak bu navlun giderinin gümrük kıymeti belirlenmesinde kullanılırken keyfi veya fiktif olarak belirlenmemesi gerektiği anlaşılmaktadır.

II. Navluna ilişkin tartışmalı konular

Gümrük kıymeti ile teslim şekilleri arasında yakın bir bağ bulunmaktadır. Şöyle ki, Uluslararası Ticaret Odası (ICC) tarafından 27 Eylül 2010'da yayımlanan ve 1 Ocak 2011 tarihinde uygulamaya giren yürürlükteki INCOTERMS 2010 revizyonu; dış ticaret işlemlerinde eşyanın bir yerden başka bir yere taşınmasında hangi tarafın ne yükümlülüğünün olduğu ve bu yükümlülükler yerine getirilmediği takdirde risklerin nasıl bölüşüleceği, taşıma esnasında mallarda oluşabilecek kaybolma ve hasar riskinin hangi tarafa ait olacağı gibi konularda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları önleyen ve uygulamada yeknesaklık sağlayan bir dizi tarafsız ticari kurallar ve teamüller dizisi olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre bir dış ticaret işleminde işlemi başlatan kişinin o işlemin hangi ICC broşüründeki yeknesak kurallara tabi olduğunu belirtmesi durumunda bu kuralların tüm taraflar için bağlayıcı olduğunun kabul edildiği anlamına gelmektedir.

¹ Fiktif: İtibari, kurmaca.

INCOTERMS dâhilinde alıcı ve satıcı tarafların sorumluluklarının sınırları, kullanacakları taşıma yoluna göre çizilmiş ve navlun, sigorta gibi masrafların hangi tarafa ait olacağı buna göre belirlenmiştir. Buradan hareketle bir sonraki bölümde, taşıma şekline göre mevzuat dâhilinde alıcının sorumluluğunda olan ve olmayan navlun giderlerine ilişkin ortaya çıkan navlun farkı beyanları tartışılacaktır.

a. Navlun gideri dâhil edilmiş teslim şekilleri

Navlun dâhil teslim şekilleri CPT, CIP, CIF, CFR'dan oluşmaktadır. INCOTERMS 2010 uyarınca navlun dâhil teslim şekillerinin özelliği; mal bedelinin navlun masrafları dâhil edilerek fatura edilmesi yani bu masrafların esasen satıcının sorumluluğunda olması ve alıcıya bunları mal bedeline dâhil ederek yansıtmasıdır.

Kısaca, bu teslim şekillerinde satıcı tarafından navlun bedeli dâhil bir faturanın alıcıya tanzim edilmesidir. Gümrük tekniği açısından da bu faturanın gümrük vergilemesinde esas alınması gerekmektedir.

Ancak navlun dâhil teslim şekillerinde hava yolu taşıma yönteminin kullanılması sebebiyle navlun tutarı IATA tarifesinden daha düşük olabilmektedir. Süre gelen uygulamada, gümrük idaresi her ne kadar navlun dâhil bir fatura olmasına karşın emsal navlun tutarını esas alarak gümrük vergileme işlemini yerine getirmektedir. Bu durumda, satıcıya fiilen hiç ödenmemiş navlun tutarı gümrük kıymetine ilave dılmış olmaktadır.

Örneğin; hava yolu taşıma metodu kullanılan CIF teslimlerde (navlun tutarının ayrıca beyan edildiği), IATA tarifesinden düşük tutarda navlun tutarı gerçekleşmesi durumunda, aradaki fark için navlun farkı beyan edilerek gümrük vergisi matrahına nasıl ulaşılacağı aşağıdaki örnek ile açıklanmaya çalışılmıştır:

Mal Bedeli	10.000	GV (%5)	575,00
Ara Toplam	10.000	Damga Vergisi	60,50
Navlun Farkı	1.500	Ardiye	500,00
GV Matrahı	11.500	KDV Matrahı	12.635,50

Yukarıda yer verilen örnekte, CIF teslim olması sebebiyle mal bedeline dâhil edilerek fatura edilen navlun bedelinin IATA tarifesinden düşük kalması sebebiyle, alıcı tarafından 1.500 TL navlun farkı beyanı yapıldığı farz edilmiştir. Örneğin bu hesaplamada yapılan navlun farkı beyanı; 75 TL (1.500 x % 5) fazla GV ve 283,50 TL ((1.500 + 75) x % 18) KDV ödenmesine sebebiyet verdiği görülmektedir.

Sonuç olarak, navlun dâhil teslimlerde, fiili navlun bedelinin IATA tarifesinden düşük kalması sebebiyle ortaya çıkan navlun farklarının, gümrük kıymetine dâhil edilmesi aşamasında dikkate alınmaması gerektiği kanaatindeyiz.

b. Navlun hariç teslimlerde navlun farkı beyanı

Navlun hariç teslim şekilleri ise FOB, FCA, FAS'dan oluşmaktadır. Yine INCOTERMS 2010 uyarınca navlun hariç teslim şekillerinin özelliği; navlun masraflarının alıcının sorumluluğunda olmasından dolayı mal bedelinin bu masraflar hariç tutularak alıcıya fatura edilmesidir.

Kısaca; alıcı eşyanın ithalatı aşamasında taşıyıcı firmaya navlun bedelini, ihracatçı/satıcı firmaya ise mal bedelini ödeyecektir. Gümrük vergilemesinde navlun tutarı olarak bu navlun faturasının esas alınması gerekmektedir.

Örneğin FOB teslimlerde navlun farkı beyanı yapılması durumunda bu uygulamanın CIF teslimden tek farkı, navlun giderinin alıcının sorumluluğunda olmasından dolayı yapılan beyanın mevzuat ile uyumluluk göstermesi olacaktır. Buradaki husus; gerçekleşen navlun tutarının IATA tarifesinden düşük kalması sebebiyle beyan edilen navlun farkının, fiili olarak gerçekleşmemiş olan bir navlun giderine ilişkin olarak yapılıyor olmasıdır.

Diğer bir taraftan uluslararası taşımada, navlun giderinin alıcının sorumluluğunda olduğu teslimlerde, navlun faturasının çeşitli sebeplerden dolayı ibraz edilemediği durumlar da söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyata ilave edilecek unsurlar da yine Gümrük Yönetmeliği madde 51/9'da açıklanmıştır. Buna göre;

“Navlun makbuzu ve/veya sigorta poliçesinin ibrazının imkânsız olduğu veya kabul edilebilir nitelikte bulunmadığı hallerde, yükümlü tarafından nedenleri de belirtilerek verilecek bir dilekçe ile bu durumun bildirilmesi suretiyle; emsal navlun ve/veya sigorta gideri fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenir. Vergi kaybı söz konusu olmaması ve yükümlünün talep etmesi halinde, ithal eşyasının FOB kıymetinin % 10'unun navlun ve % 3'ünün sigorta bedeli olarak ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına eklenebilir.”

Sonuç olarak, navlun hariç teslimlerde niteliği gereği navlun faturası yer almasına rağmen, IATA tarifesinden düşük kalan kalan tutar için navlun farkı beyanında bulunulmasının mevzuatta doğrudan bir karşılığının bulunmadığını değerlendirmekteyiz.

III. Gümrük tarifeleri ve uluslararası anlaşmalar

Uluslararası ticaretin serbestleşmesi ve kolaylaştırılması amacıyla 1948 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması imzalanmış ve yürürlüğe girmiştir. Anılan anlaşmanın gümrüğe mahsus değerlendirme hususlarının anlatıldığı 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendinde; gümrük kıymetinin belirlenmesinde keyfi veya fiktif kıymetlerin esas alınmayacağı belirtilmiştir.

27.07.1993 tarihinde yayımlanan 93/4690 sayılı Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma Genel Tanıtıcı Açıklamaya göre; bu anlaşmanın tarafları, keyfi veya fiktif gümrük kıymetlerinin kullanılmasını önleyen adil, yeknesak ve tarafsız bir gümrük kıymeti sisteminin gerekli olduğunu kabul ederek, anlaşmada belirtilen hususlarda anlaşmışlardır.

Buna ilaveten, 1945 yılında hava yolu işletmeleri IATA (Uluslararası Hava Taşıma Birliği – International Air Transport Association) kısaltması ile gösterilen bir birlik kurmuşlar ve uluslararası hava taşımacılığı kurallarını bu birlik altında birleştirmişlerdir.

Ancak, hava yolu kargo şirketlerinin IATA kuralları gereği emsal bir navlun bedeli uygulamasına yönelik gümrük mevzuatında açık ve net bir düzenleme olmadığı görülmektedir.

Sonuç

Gümrük tekniği açısından, gümrük kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenmekte ve nakliye giderleri de gümrük kıymetine dâhil edilecek unsurlar arasında sayılmaktadır.

Ancak, hava yolu taşımacılığında, gerek navlun dâhil gerek navlun hariç teslimlerde, gümrük kıymetine esas olan satış bedeli yönteminden çok IATA tarifesinin emsal alındığı ve IATA tarifesinden düşük navlun tutarı beyan edilmesi riskinden kaçınılmak amacıyla navlun farkı beyanı yapıldığı gözlemlenmektedir.

Hâlbuki gümrük kıymet kuralları gereği eşyanın satış bedeli fiilen ödenen ve ödenecek tutardır. Bu nedenle satıcıya ödenmeyen fiktif nitelik gösteren ödemelerin gümrük kıymeti olarak dikkate alınmasının hukuksal olarak tartışılmalı olduğu kanaatindeyiz. Buradan hareketle, özellikle fiilen ödenen bir fiyatın içinde yer almayan emsal navlun bedeli uygulamasının gümrük kıymetine ilişkin belirlenen usul ve esaslara aykırılık teşkil ettiği düşüncesindeyiz.

Kaynakça:

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması, 1986, Cenevre.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.