

Konu: Gecikme Zammının KDV Matrahına Dahil Edilmesi Hk.

Tarih: 20/12/2023

T.C.
TİCARET BAKANLIĞI
Gümrükler Genel Müdürlüğü'ne

İlgi: 03.11.2023 tarih ve E-85593407-156.02-00090236029 sayılı yazıları

İlgide kayıtlı yazıları konusu Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) 20.10.2023 tarih ve 87100 sayılı yazılarında özetle, ithalatta KDV matrahına dahil olup, zamanında tahsil edilmeyen vergiler üzerinden hesaplanan ilave tutarların da ithalatta KDV matrahını etkilemekte olduğu, geçici ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma girişi neticesinde 4458 sayılı Kanunun 207'nci maddesi kapsamında tahsil edilen tutarın ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan bir yükümlülük olarak 3065 sayılı Kanunun 21/c maddesi kapsamında ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği görüşüne istinaden gümrük idarelerince, feri alacak niteliğinde olan ve bir şartlı muafiyet rejimine tabi tutulan eşyaların ithalinden sonra o eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğması halinde Gümrük Kanunu'nun 207'inci maddesinin öngörüsüne göre gümrük idarelerince tahsilatın yapıldığı tarih itibariyle hesaplanan gecikme zammının KDV Kanunu'nun 21/c maddesi kapsamında değerlendirilmek suretiyle geriye doğru yansıtılarak KDV hesaplanıp Gümrük Kanunu'nun 234/1-b) bendi hükmüne göre ceza uygulaması yoluna gidilmesi sektörde büyük bir şaşkınlık ve kaygı yaratmıştır.

Hukuksuz bir uygulamanın hem idareleriniz hem de beyan sahipleri için yaratacağı zaman ve maliyetlere gereksiz yargılama süreçlerine meydan verilmemesi bakımından aşağıda yapılan açıklamalarımız ışığında konunun makamlarınca yeniden değerlendirilmesi önerilmektedir.

İlgide kayıtlı yazılarında belirtilen "Gecikme zammının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/c maddesi kapsamında ithalatta KDV matrahına dahil edilmesinin gerektiği" hususu; birçok açıdan hukukun genel kurallarına vergilendirme prensiplerine, ilgili mevzuata ve KDV Kanununa aykırıdır.

Şöyle ki;

- 1) Gecikme zammının KDV matrahına dahil edilmesi, KDV Kanunu'nun "Verginin Konusu" başlıklı "Birinci Kısım" hükümlerine aykırıdır.**

KDV Kanunu'nda "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" olarak 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında;

- "Her türlü mal ve hizmet ithalatının" verginin konusunu oluşturduğu,

Aynı Kanun'un "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 10'uncu maddesinin "1" fıkrasında;

- "İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilinin" vergiyi doğuran olay olduğu

Hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan ‘‘Gecikme Zammı’’ KDV Kanunu’nun ‘‘İthalatta matrah’’ başlıklı 21’inci maddesinin a, b ve c fıkralarında sayılan matrah unsurlarından hiçbirine girmemektedir.

Yukarıda sayılan nedenlerle, gecikme zammının KDV matrahına dahil edilmesi ve ceza uygulanmasına ilişkin idari işlem, Kanunun amaç, kapsam, konu, yetki, Őekil ve sebep ögeleri bakımından hukuki imk nsızlık nedeni oluşturmaktadır.

2) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 21’inci maddesinin b) fıkrası hükmüne aykırıdır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21/b) maddesinde, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve payların matrah unsuru olduğu hükme bağlanmıştır.

GİB’in ‘‘...zamanında tahsil edilmeyen vergiler üzerinden hesaplanan ilave tutarların da ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi...’’yönündeki görüşüne konu gecikme zammı, KDV Kanunu’nun 21/b fıkrası kapsamında değerlendirilemez. Gecikme zammı, eşyanın ithalinde alınan bir vergi olmayıp, vergi aslına bağlı olarak vergilerin tahakkuk tarihinde değil, tahsil tarihinde hesaplanan bir ferî alacak olması nedeniyle 21/b ve 21/c fıkrası kapsamında değerlendirilmesi olanaklı değildir.

3) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 21’inci maddesinin c) fıkrası hükmüne aykırıdır.

KDV Kanunu’nun 21/c. Maddesi, ‘‘G m r k beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin’’ ithalatta KDV matrahına katılacağı belirtilmiştir.

4458 sayılı G m r k Kanunu’nun 207’nci maddesinde belirtilen ‘‘Gecikme Zammı’’: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51’inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammıdır. Bilindiği  zere, G m r k vergileri kesinleştikten sonra G m r k Kanunu’na göre verilen süre içinde ödenmemesi durumunda, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takibi yapılmakta ve Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren tahsil tarihine kadar ‘‘Gecikme Zammı’’ tatbik edilmektedir.

Bu nedenle G m r k Kanunu’nun 114’üncü maddesi ve 181/1-b) bendi hükmü kapsamında geçici ithali yapılan eşyayla ilgili olarak ileriki bir tarihte olası bir g m r k yükümlülüğü doğumuna bağlı olarak o tarihte g m r k idaresince hesaplanması gereken gecikme zammının, rejime giriş beyannamesinin tescil tarihinde bilinmesi ve hesaplanması maddi olarak ve hukuken mümkün olmadığı gibi yükümlülüğün başladığı tarihte doğmayan bir ferî alacağın beyan sahibince beyan edilmesini talep eden bir görüşün hukuki bir dayanağı bulunmamaktadır.

GK m. 207’ye göre gecikme zammı hesaplanmasının temel dayanağı, Şartlı muafiyete tabi rejim için geçici ithal işlemlerinin tamamlanmasından sonra, rejim altındaki eşya için ileride bir g m r k yükümlülüğü doğması olasılığına bağlıdır. Yani beyanname tescil tarihinde veya ithalat sırasında gecikme zammı için bir hesaplama ve tahsilat söz konusu değildir.

Gümrük yükümlülüğü doğmayan bir işlem için vergi veya feri alacak doğmayacağından KDV Kanunu'nun 21/c fıkrası hükmünün gecikme zammı uygulanması açısından bir hüküm ifade etmediği değerlendirilmektedir.

Bu manada GİB'in yazılarında belirtildiği şekilde "...zamanında tahsil edilmeyen vergiler üzerinden hesaplanan ilave tutarların da ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi..."yönündeki izahatı şayet doğru ve hukuki ise, bu izahatın verildiği tarih itibarıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "izaha davet" hükümleri çerçevesinde değerlendirilip yazının yayınlandığı tarih itibarıyla yeni görüş içeriğiyle ilgili olarak geriye doğru uygulama yapılmaması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Vergi Hukuku mevzuatında, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz.

Ayrıca, GİB'nin görüşleri doğrultusunda uygulama devam ettirilecek ise, bu durumda ileride doğması muhtemel bir vergi yükümlülüğü için beyan sahiplerince ne şekilde hangi tarihe kadar (ki yükümlülüğün doğumu kesin olmadığı gibi herhangi bir tarih olabilir) gecikme zammı hesaplayacağına ilişkin makamlarınca bir düzenleme yapılması zorunluluğu doğmaktadır. Böyle bir uygulama Anayasamızın hukuki belirlilik ve açıklık ilkesine açıkça aykırı olacağı açıktır.

4) "Gecikme Zammı", beyan sahibi vergi mükellefleri tarafından değil, alacaklı kamu idaresi (gümrük idaresi) tarafından hesaplanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesi kapsamında bir şartlı muafiyet rejimine tabi işlemle ilgi vergi yükümlülüğü doğması halinde ve o rejimle ilgili Kanun hükmünde, vergi yükümlülüğünün başlangıcının gümrük beyannamesinin tescil tarihine bağlanmasının öngörüldüğü durumlarda, nakit dışı teminat verilen hallerde, beyanname tescil tarihi itibarıyla yükümlülüğün doğduğu ileri tarihlerde ödemenin yapılacağı tarihe kadar gecikme zammı gümrük idaresince hesaplanır.

İleride bir gümrük yükümlülüğü doğup doğmayacağı belli olmayan bir olayla ilgili olarak o rejime ilişkin beyanname tescil tarihinde gecikme zammı hesaplanması, Kanun, mevzuat ve gümrük işlemleri sürecinin olağan akışına aykırıdır. Böyle bir hesaplamanın rejime giriş beyannamesinin tescil tarihinde yapılması teknik olarak ve hukuki olarak yapılması mümkün değildir. Bu bağlamda ileriki tarihte ödeme tarihinde gümrük idaresince hesaplanması zorunluluğu bulunan gecikme zammının KDV matrahına dahil edilmesi hukuken mümkün olmadığı gibi bu tutar üzerinden hukuksuz olarak hesaplanan KDV tutarına bazı Bakanlık müfettişlerinin önerileri doğrultusunda, bir de Gümrük Kanunu'nun 234/1-b) bendi hükmüne göre ceza uygulanmasının önerilmesi, kurumunuza duyulan güveni azaltıcı etki yaratacağı değerlendirilmektedir.

5) Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesine istinaden hesaplanan gecikme zammı, ilgili şartlı muafiyet rejimine konu eşyanın vergi yükümlülüğünün başladığı beyannamenin tescil tarihinde doğmamaktadır.

Bilindiği üzere, dahilde işleme rejimine tabi tutulan eşya için gümrük yükümlülüğünün doğumuna ilişkin hükümlere Gümrük Kanunu'nun 114 ve 126'ncı maddelerinde; DİR kapsamında ikincil işlem görmüş ürünün serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde gümrük yükümlülüğünün doğmasına 115'inci maddesinde yer verilmiş; rejim ihlali halinde yükümlülüğün doğumuna ilişkin uygulamaya yönelik hususlara ise Makamlarının 2016/15 sayılı Genelgesi ile açıklık getirilmiştir. Genelge hükümleri esas itibarıyla rejim hükümlerinin ihlali halinde yükümlülüğün doğacağı ve yükümlülüğün başlangıcının rejime giriş beyannamesinin tescil tarihi olduğu belirtilmektedir. Keza Gümrük Kanunu 207'nci maddesiyle ilgili Gerekçesinde geçici ithalat rejimi hariç tutulmuştur. Bu kapsamda, Kanunun 182 ve 183'üncü maddeleri kapsamında doğacak gümrük yükümlülüğü hariç geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyanın serbest dolaşım giriş rejimine tabi tutulması halinde GK m. 207 kapsamında gecikme zammı uygulanmayacağı sonucu çıkmaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde, tam muafiyete tabi geçici ithal edilen eşyanın Kanunun 134'üncü maddesi kapsamında; dahilde işleme rejimi kapsamında ikincil işlem gören eşyanın Kanunun 115'inci maddesine istinaden serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması halinde gümrük yükümlülüğü serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağından Kanunun 207'nci maddesi kapsamında bir gecikme zammı yükümlülüğü doğmayacaktır. Bu nedenle ticaret müfettişlerinin bu kapsamda 4051 ve 4053 rejim kodu ile serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşya için Kanunun 115 ve 134'üncü Yönetmeliğin 386/2'nci maddeleri hükümleri dikkate alınmadan gecikme zammı ve KDV hesaplanmasına yönelik raporlarının, yasal olmayan bir şekilde gecikme zammı hesaplanmasına yol açığının tartışmasız olduğu değerlendirilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesinde zikredilen "gecikme zammı" kavramı esas itibarıyla 6183 sayılı Kanunun terminolojisi bakımından "gecikme faizi" manasında kullanıldığı değerlendirilmektedir. Nitekim GK m. 207 hükmüne göre "gecikme zammı" hesabı nakit dışında teminata bağlanan bir işlem sonucu, teminat konusu işlemle ilgili bir vergi yükümlülüğü doğumuna bağlı olarak teminatın verildiği tarih itibarıyla bir gecikme faizi hesaplanmakta, ancak faiz tutarının hesabında gecikme zammı oranları ve hesaplama tekniği öngörülmektedir.

Bu açıdan tam muafiyete tabi geçici ithalat rejimi ile dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın işlenmesi sonucu ortaya çıkan ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması nedeniyle doğan gümrük yükümlülüğü hariç, diğer şartlı muafiyet rejimleri için bir gümrük yükümlülüğü doğan işlem için, rejime giriş beyannamesinin tescil tarihindeki vergi oranı ve vergilendirme unsurları dikkate alınmak suretiyle teminat tutarına esas olmak üzere oluşturulan tahakkuk; tebliğ, ödeme müddeti ve itiraz gibi süreçlere bağlı olmaksızın yapıldığından, Kanunun tahakkuk ile ilgili genel hükümlerine bir istisna düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Belirtilen nedenlerle, Kanunun 207'nci maddesi kapsamına girmeyen ikincil işlem görmüş ürünler ile tam muafiyete tabi geçici ithal eşyasının serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması işlemleri hariç, 4051 ve 4053 rejim kodlarına tabi tutulmak suretiyle şartlı muafiyet rejimine tabi tutulan ve olası bir vergi yükümlülüğü doğumuna bağlı olarak rejime giriş beyannamesinin tescil tarihinde vergi oranları ve vergilendirme unsurlarına göre idarelerce ithalat vergileri tahakkuk ettirilmekte ve teminata bağlanmaktadır. Bu tahakkuk sırasında hesaplanması gereken bir gecikme zammı bulunmamaktadır.

Sonuç ve Talebimiz:

G B'in görüşleri, G m r k Kanunu'nun sistematığı ve terminolojisi ile uyuşmadığı gibi KDV Kanunu'nun verginin konusu başlıklı maddeleri ve "İthalatta Matrah" başlıklı 21'inci maddesi ile 6183 sayılı Kanun hükümleriyle de uyuşmamaktadır. Ayrıca asıl amme alacağına bağlı olarak hesaplanan ferî alacağın vergi unsuru gibi değerlendirilmesi sonucu Anayasamızın kanunilik ilkesi bozulmak suretiyle vergi ve ceza uygulamasının  n  açılmaya çalışılmaktadır.

Anayasamızda vücut bulan hukuk güvenliği ilkesi, kanunlara ve mevzuatlara muhatap olan kişilerin, bu mevzuatların yanlış uygulanması sonucunu doğuran kararlar verilmesi halinde uğrayacakları hak kayıplarını engellemek ve kişileri mevzuatların beklenmedik tehdit ve zararlarından korunmasını sağlamaktır. Hukuk devleti olmanın gereği, kanun ve mevzuatların sadece uygulayıcı birimlerin yorum ve iradelerine bırakılmayacak kadar önemli olup, bu kanun ve mevzuatlara muhatap olanların hak ve hukukları ile kamu düzeni ve çıkarlarının her iki taraf açısından örtüşmesini sağlayacak şekilde açık, net, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını gerektirmektedir.

Bu bağlamda hukuki olmayan ve uygulama kabiliyeti bulunmayan ilgide kayıtlı yazılarının ortaya çıkaracağı ihtilafların hem kamu hem de yatırımcılar açısından oluşturacağı zahmet ve külfetlerin bertaraf edilmesini teminen konunun Gelir İdaresi Başkanlığı ile yeniden görüşülmesi, bir neticeye varıncaya kadar g m r k idarelerince başlatılmış vergi ve ceza uygulamalarının durdurulması talimatlarının verilmesi için gereğini takdir ve tensiplerine arz ederiz.

Saygılarımızla,



Atilla ŞAHİN

Ankara G m r k Müşavirleri Derneği
Yönetim Kurulu Başkanı



Orhan KATTAŞ

Bursa G m r k Müşavirleri Derneği
Yönetim Kurulu Başkanı



Serdar KESKİN

İstanbul G m r k Müşavirleri Derneği
Yönetim Kurulu Başkanı



Taşkın DALAY

İzmir G m r k Müşavirleri Derneği
Yönetim Kurulu Başkanı



Cebrail ORMAN

Mersin G m r k Müşavirleri Derneği
Yönetim Kurulu Başkanı