

GÜMRÜK SİRKÜLERİ
Sayı: 2015/27

Tarih: 02/06/2015
Ref : 6/27

Konu: GÜMRÜKTE GECİKME ZAMMI UYGULAMASI

1. Giriş

Gümrük Kanunu'nun (GK'nın) 207/1-b numaralı maddesinde şu hüküm yer almaktadır: *“Bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğü doğması halinde, şartlı muafiyete ilişkin beyannamenin tescili tarihinden başlamak üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı tahsil edilir.”*

Bu sirküler bu hükme ilişkin bilgi ve değerlendirmeler içermektedir.

2. Şartlı Muafiyet Düzenlemeleri/Rejimleri

Mevzuattaki belirlemelere göre, şartlı muafiyet düzenlemeleri, serbest dolaşımda olmayan eşyaya,

- transit,
- antrepo,
- şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme,
- gümrük kontrolü altında işleme,
- geçici ithalat

rejimlerinin uygulanması anlamına gelmektedir. Serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın tabi tutulduğu yukarıda belirtilen rejimlere şartlı muafiyet rejimleri de denilmektedir.¹

¹ Bknz. 21/01/2014 tarihli ve 28889 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Seri Numaralı (Tahsilat İşlemleri) Gümrük Genel Tebliği'nin 4/3'üncü maddesi.

3. Vergi Yükümlülüğü ve Şartlı Muafiyet Düzenlemeleri/Rejimleri

3.1. Rejime Giriş Aşamasında

3.1.1. İthalat Vergileri Bakımından

GK hükümleri uyarınca, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir şartlı muafiyet rejimine tabi tutulması ithalat vergileri ödeme yükümlülüğü (gümrük yükümlülüğü) doğuran işlemlerden değildir.

3.1.2. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Bakımından

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) uyarınca, belli malların ithalatı ÖTV'ye tabi bulunmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu malların şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulması işlemlerinin tamamı ÖTV'den istisnadır.

3.1.3. Katma Değer Vergisi (KDV) Bakımından

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) uyarınca, her türlü mal ithalatı ÖTV'ye tabi bulunmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu malların şartlı muafiyet rejimlerinin bazılarında tabi tutulması işlemleri KDV'den istisnadır. KDV'den istisna edilmiş ve edilmemiş şartlı muafiyet rejimleri izleyen tabloda belirtilmiştir:

İstisna İşlemler	İstisna Olmayan İşlemler
Transit rejimi	Şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme
Antrepo rejimi	Gümrük kontrolü altında işleme
Geçici ithalat rejimi	

3.2. Rejim Devam Ederken

Bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğü (ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü) iki halde doğmaktadır. Bunlardan birincisi, eşyanın tabi tutulduğu şartlı muafiyet rejimine ilişkin yükümlüklerden herhangi birinin yerine getirilmemesidir. Diğerisi ise, bu rejimlere tabi tutulan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmasıdır.

Bu iki halde de, gümrük yükümlülüğünün doğmasına bağlı olarak, mevzuat uyarınca, KDV ve ithalatı ÖTV'ye tabi mallar için ÖTV yükümlülüğü de doğacaktır.

4. Teminat

GK uyarınca, şartlı muafiyet rejimlerinin kullanımı teminat verme koşuluna bağlıdır. Söz konusu rejimlere giriş (beyanname tescil) aşamasında gümrük yükümlülüğü doğmadığından verilen teminat gelecekte doğması olası vergileri karşılamak içindir.

ÖTVK'da ve KDVK'da teminat uygulamasıyla ilgili olarak GK'ya atıf yapılmıştır. Bu atıflar uyarınca, ithalatı ÖTV'ye ve KDV'ye tabi malların şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulması halinde söz konusu vergiler de teminata bağlanmaktadır.

İthalatta KDV'nin teminata bağlandığı şartlı muafiyet rejimlerinin ikisinde, diğerlerinden farklı olarak özel bir durum vardır. Sirkülerin 3.1.3 numaralı bölümünde belirtildiği üzere,

- şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme,
- gümrük kontrolü altında işleme,

rejimlerine tabi tutulan mallar bakımından KDV istisnası söz konusu değildir. Dolayısıyla, söz konusu rejimler için verilen gümrük beyannamesinin tescili aşamasında ithalatta KDV ödeme yükümlülüğü doğmaktadır. Aynı nedenle, bu rejimlere tabi tutulan mallar için KDV yönünden alınan teminat, gelecekte doğması olası vergileri karşılamaya değil, tahakkuk eden vergiyi ertelemeye yöneliktir.

5. Teminatın Nakit Olarak Verilmesi

GK'nın bu sirkülerin 1'inci bölümünde belirtilen hükmü, nakit teminat verilen haller dışındaki haller için uygulanır. Şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulan eşya için nakit teminat verilen hallerde faiz uygulanmaz.

6. Zam Uygulaması

GK'nın 207/1-b numaralı maddesinde yer alan hüküm uyarınca, şartlı muafiyet düzenlemelerine (rejimlerine) tabi tutulan serbest dolaşımda olmayan eşya için herhangi bir nedenle gümrük yükümlülüğü doğan hallerde şartlı muafiyete ilişkin beyannamenin tescili tarihinden itibaren 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre gecikme zammı tahsil edilir.

GK'nın 207/1-b numaralı maddesi hükmünde AATUHK'nın 51'inci maddesi hükmüne gönderme yapılarak "*gecikme zammı*" deyimine yer verilmişse de, bu deyim uygulaması genel uygulamadan farklıdır. AATUHK'nın 51'inci maddesi, ödeme süresi geçtikten sonra ödenen amme alacaklarına vadenin bitim tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar olan dönem için gecikme zammı hesaplanmasını öngörmektedir. GK'nın 207/1-b maddesinin öngördüğü ise, özünde teminatlı işlemleri oluşturan şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulan eşya için herhangi bir nedenle gümrük yükümlülüğü doğmuşsa, şartlı muafiyete ilişkin olarak tescil edilen beyannamenin tescil tarihinden itibaren zam uygulanmasıdır.

GK'nın öngördüğü uygulama, daha çok, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 112'nci maddesinde yer alan "*gecikme faizi*" uygulamasını andırır niteliktedir. Ancak, iki uygulamanın birbirinden farklı olduğunu da belirtmek gerekir.

6.1. ÖTV ve KDV Bağlamında Gecikme Zammı

GK'nın 207'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinin öngördüğü zam ithalat vergileri için geçerlidir. İthalatta ÖTV ve ithalatta KDV ithalat vergileri tanımı kapsamında yer almamaktadır. Bu bağlamda, GK'nın 207'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinin öngördüğü zammın şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan ithal eşyayla ilgili olarak ÖTV ve KDV bakımından da geçerli olup olmayacağı sorusunun yanıtlanmasına ihtiyaç vardır. Bu sorunun yanıtı ÖTVK'da ve KDVK'da açıklayıcı hüküm bulunmaması nedeniyle belirsizdir.

Eşyanın şartlı muafiyet sistemli dahilde işleme rejimine tabi tutulması, daha önce de belirtildiği üzere, KDV'den istisna edilmemiştir. Eşyanın şartlı muafiyet sistemli dahilde işleme rejimine tabi tutulmasına ilişkin beyannamenin tescili anında tarhı ve tahakkuku gerçekleşen katma değer vergisi, uygulamaya yön veren düzenlemeler uyarınca, teminata bağlanmaktadır. Bu teminat, katma değer vergisinin tahsilinin ileriye ertelenmiş olması sonucunu doğurmaktadır. Bu hususlar nedeniyle, bir zammın ya da faizin uygulanmasının uygun olacağı düşünülebilecektir. Bununla birlikte, bu görüşün mevcut hukuki temelde yaşama geçirilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

7. Sonuç

İthal eşyanın şartlı muafiyet düzenlemelerine (rejimlerine) tabi tutulması gümrük yükümlülüğü doğuran olaylardan değildir.

Bununla birlikte, söz konusu rejimlerden herhangi birine tabi tutulan ithal eşya için, izleyen aşamada, gümrük yükümlülüğü doğuran haller vardır. Bunlardan biri, ithal eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması, diğeri ise, ithal eşyanın tabi tutulduğu şartlı muafiyet rejimine ilişkin hükümlere uyulmamasıdır.

Her iki halde de gümrük yükümlülüğü söz konusu hallerin meydana geldiği anda başlar. Bununla birlikte, GK'nın 207/1-b numaralı maddesi hükmü, gecikme zammının, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten daha önceki bir tarihten, eşyanın şartlı muafiyet düzenlemesine (rejimine) tabi tutulması için verilen gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren hesaplanmasını öngörmektedir.

GK'nın 207/1-b numaralı maddesi hükmünde yer alan zammın amacı, yalnızca, şartlı muafiyet rejimlerini tamamen yasal çerçevede, ancak bunların amacının ötesinde, bir vergi erteleme mekanizması gibi kullanmaya çalışan kişilerin diğer kişiler karşısında sağladığı finansal avantajı ortadan kaldırmaktır. Bu bağlamda, GK'nın 207/1-b numaralı maddesi hükmünün idarece bu amacı sağlayacak kapsamda ve çerçevede yorumlanması ve uygulanmasına ihtiyaç vardır. Bu da, söz konusu madde hükmünü, yalnızca, şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmasına mevzuatın olanak tanıdığı ve ilgilinin de bu olanağı kullandığı durumlarla ilgili ve sınırlı saymakla mümkündür.

GK'nın 207/1-b numaralı maddesinde öngörülen gecikme zammı bir ceza değildir. Şartlı muafiyet rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali dolayısıyla gümrük yükümlülüğü doğan hallerde GK hükümleri uyarınca, yaptırım (para cezası) uygulanmaktadır. Bu yaptırıma ilave olarak, gecikme zammının da uygulanması mükellef hukukuna aykırı olarak değerlendirilmektedir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

(*)Sirkülerlerimizde yer alan dış ticaret, gümrük ve Avrupa Birliği konularında, daha ayrıntılı bilgi ve görüş almak için aşağıda bilgileri yer alan uzmanımızla iletişime geçebilirsiniz.

(**) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

Cahit YERCI
Yeminli Mali Müşavir
Vergi Departmanı, Kaliteden Sorumlu Ortak
(Dış Ticaret - Gümrük - AB Konuları)
cyerci@mazarsdenge.com.tr