

ŞARTLI MUAFİYET REJİMLERİNE GENEL BİR BAKIŞ (İDARENİN BİR UYGULAMASINA FARKLI YAKLAŞIM)¹

Cahit YERCI²

ÖZ

Gümrük Kanunu (GK)'nın öngördüğü sekiz gümrük rejiminden beşi şartlı muafiyet rejimi (düzenlemesi) kapsamındadır. Söz konusu rejimlerden dördü ekonomik etkili gümrük rejimi olarak da adlandırılmaktadır. Bu rejimlerin kullanılması teminat verilmesi ve eşyanın gümrük gözetiminde bulundurulması koşullarına bağlıdır. Şartlı muafiyet rejimlerine tabi eşya için bu rejimlere ilişkin gümrük beyannamesinin tescil edildiği sırada (kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hariç) gümrük yükümlülüğü (ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü) doğmamaktadır. Rejimin devamı sırasında ise, GK'nın öngördüğü olayların meydana gelmesi durumunda gümrük yükümlülüğü doğacaktır. GK şartlı muafiyet rejimlerinin öngördüğü yükümlüklere uyulmaması durumunda yaptırımlar içermektedir.

Şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulan eşya için idarenin GK'nın 15/1, 30, 134 ve 193/1'inci maddeleri hükümlerini de uygulayarak vergiyi tarh etmesi ve mükellefe tebliğ etmesi gerekir. 2 Seri Numaralı (Tahsilat İşlemleri) Gümrük Genel Tebliği'nde ise, bu konuda idareyi farklı yönlendiren bir yaklaşım bulunmaktadır

Anahtar Sözcükler: Gümrük Rejimleri, Şartlı Gümrük Rejimleri, Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri, Serbest Dolaşımda Olan/Olmayan Eşya, Gümrük Cezaları, Teminat, Gecikme Zammı

JEL Sınıflandırması: H25, H26, H29, H30

GİRİŞ

Gümrük Kanunu (GK) beş şartlı muafiyet rejimi düzenlemiştir. Bu rejimlerden dördü ekonomik etkili gümrük rejimi adını almaktadır.

Bu yazıda, söz konusu rejimler genel bakışla ele alınacaktır. Ayrıca, idarenin, söz konusu rejimlere tabi tutulan eşya için gümrük yükümlülüğü doğduğunda gündeme gelen bir yaklaşımına eleştirel olarak değinilecektir.

1.ŞARTLI MUAFİYET DÜZENLEMELERİ

1.1.Tanım

Şartlı muafiyet düzenlemeleri Gümrük Kanunu (GK)'nın 79/1'inci maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, şartlı muafiyet düzenlemeleri, serbest dolaşımda olmayan eşyaya,

- transit,

¹ Bu makale, Gelirler Kontrolörleri Derneği yayımı Vergi Sorunları Dergisi'nin Eylül 2014 tarihli 312'nci sayısında yayımlanmıştır.

² Yeminli Mali Müşavir

- 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.³

Söz konusu rejimler (transit rejimi hariç) aynı zamanda ekonomik etkili rejimler olarak da adlandırılmaktadır (GK m. 79/1).

1.1.1. Serbest Dolaşımda Olmayan Eşya

GK'nın şartlı muafiyet düzenlemelerini (rejimlerini) tanımlayan 79/1'inci maddesinde "*serbest dolaşımda olmayan eşya*" deyimi yer almaktadır. Bu deyimle ilgili açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

GK'nın 3'üncü maddesinde "*serbest dolaşımda bulunan eşya*" tanımlanmıştır. Söz konusu tanım uyarınca,

- GK'nın 18'inci maddesi hükümlerine göre tamamıyla Türkiye Gümrük Bölgesi'nde (TGB'de) elde edilen ve bünyesinde TGB dışındaki ülke veya topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmayan eşya,
- şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik değer taşımadığı tespit edilen eşya,
- TGB dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen eşya,
- TGB'de, yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşya,

"*serbest dolaşımda bulunan eşya*"yı ifade etmektedir (GK m. 3/birinci fıkra /bent 6-a).

Yukarıdaki tanım kapsamında yer alan eşya dışında kalan eşya ile transit hükümleri saklı kalmak üzere TGB'yi fiilen terk eden eşya ise "*serbest dolaşımda bulunmayan eşya*"yı ifade etmektedir (GK m. 3/birinci fıkra /bent 6-b).

1.2.Şartlı Muafiyet Rejimlerinin Şartları

GK hükümleri uyarınca, şartlı muafiyet rejimleri bağlamında belli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlara aşağıda alt başlıklar altında yer verilecektir.

1.2.1.Teminat

Eşyanın bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulması, söz konusu eşya için tahakkuk edebilecek her türlü gümrük vergilerine karşılık teminat verilmesi şartına bağlıdır

³ 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.

(GK m. 81/2). GK'da, şartlı muafiyet rejimlerinden transit rejimi hususunda mevcut özel hükme göre de, transit eşyası için tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere teminat verilmesi zorunludur (GK m. 85/1).

Şartlı muafiyet rejimlerine tabi eşya için verilen teminat, yukarıda belirtilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere, ileride tahakkuk edebilecek vergileri garanti altına almak içindir.

1.2.2. Gözetim

"Gümrük gözetimi", GK'nın 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 12'nci bendi hükmü uyarınca, gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemleri ifade etmektedir.

GK'nın 36'ncı maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkralarında, sırasıyla,

- TGB'ye getirilen eşyanın, girişinden itibaren gümrük gözetimine tabi olduğu,
- TGB'ye getirilen eşyanın, "gümrük statüsü"⁴ belirleninceye kadar gümrüğün gözetiminde kalacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı fıkra uyarınca, TGB'ye getirilen eşyanın "serbest dolaşımda olmayan eşya" olması durumunda, söz konusu eşya,

- gümrük statüleri değişinceye,
- serbest bölgeye girinceye,
- yeniden ihraç edilinceye,
- imha edilinceye,

kadar gümrüğün gözetimi altında kalır.

Serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın gümrük statüsünün değişmesi, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması ve bu rejimin ilave yükümlülüklerinin yerine getirilmesi suretiyle olur. Dolayısıyla, serbest dolaşımda olmayan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi dışında kalan gümrük rejimlerinden herhangi birine tabi tutulması eşyanın gümrük statüsünü değiştirmez. Bu, serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi dışında kalan gümrük rejimlerinden herhangi birine tabi tutulduğu hallerde eşya üzerindeki gümrük gözetiminin devam edeceği anlamına gelir. Bu açıklama uyarınca, şartlı muafiyet rejimlerine tabi olan eşya gümrük gözetimine tabi olacaktır.

1.3. Gümrük Yükümlülüğü Bağlamında Şartlı Muafiyet Rejimleri

"Gümrük yükümlülüğü" gümrük vergileri ödeme zorunluluğunu ifade eden bir deyimdir (GK m. 3/birinci fıkra/bent 8-b).

⁴ GK'nın 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 7'nci bendi hükmü uyarınca, "gümrük statüsü" deyimini, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'nde serbest dolaşıma girmiş olup olmadığı yönünden durumunu ifade etmektedir.

GK hükümleri uyarınca, eşyanın herhangi bir rejime tabi tutulduğu aşama itibarıyla, gümrük yükümlülüğü doğuran işlemler aşağıdaki gibidir (GK m. 181/1)⁵.

- İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi
- İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali.

GK, eşyanın, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulması hariç, şartlı muafiyet rejimlerinden herhangi birine tabi tutulmasını gümrük yükümlülüğü doğuran işlemlerden saymamıştır. Dolayısıyla, eşyanın kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulması haricinde kalan herhangi bir şartlı muafiyet rejimine tabi tutulması dolayısıyla, beyannamenin tescil edildiği aşama itibarıyla gümrük yükümlülüğü doğmamaktadır.

1.4. Şartlı Muafiyet Rejimi Altındaki Eşya İçin Gümrük Yükümlülüğü Doğuracak Fiiller

GK ithalat vergilerine tabi eşyanın (kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi haricinde kalan) şartlı muafiyet rejimlerinden herhangi birine tabi tutulmasını gümrük yükümlülüğü doğuran olaylar arasında saymamış olmakla birlikte, şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulmuş eşya için, GK'nın öngördüğü bazı olaylar olduğunda, aynı kanun gereğince, gümrük yükümlülüğü doğacaktır. Gümrük yükümlülüğü doğuran söz konusu olaylar aşağıda belirtilmektedir:

- İthalat vergilerine tabi eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması (GK m. 183/1).
- İthalat vergilerine tabi eşyanın tabi tutulmuş olduğu şartlı gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi⁶ (GK m. 184/1-a).
- Eşyanın şartlı gümrük rejimine tabi tutulmasına ilişkin şartlardan herhangi birine uyulmaması ve bu fiilin ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespiti edilmesi (GK m. 184/1-b).
- Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması (GK m. 194/1).

Eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi aşağıdaki nedenlerden biriyle meydana gelmişse ve bu nedenler eşyanın özelliklerine bağlı bir durumdan veya beklenmeyen hal veya mücbir sebepten ya da gümrük idarelerinin verdiği izinden kaynaklanmış ve bunlar ilgili tarafından kanıtlanmışsa gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmayacaktır (GK m. 186/1).

⁵ GK'nın 181/1'inci maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

“Madde 181

1. İthalatta gümrük yükümlülüğü;

- a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi,
- b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar.”

⁶ GK'nın 184/1-a maddesi hükmünün öngördüğü ve yerine getirilmediğinde gümrük yükümlülüğü doğuracak yükümlülükler, GK'nın 184/1'inci maddesinde de belirtildiği üzere, gümrük gözetimi dışında kalan yükümlülüklerdir.

- Eşyanın tahrip olması.
- Eşyanın tekrar yerine konulamaması şeklinde kaybı (eşyanın kullanılamaz hale gelmesi).

1.4.1. Gümrük Yükümlülüğünün Başladığı An

1.4 numaralı alt başlık altında yer verilen gümrük yükümlülüğü doğuran olaylar nedeniyle gümrük yükümlülüğünün başladığı an ise aşağıdaki tabloda belirtilmektedir:

Gümrük Yükümlülüğünü Doğuran Olay	Gümrük Yükümlülüğünün Başladığı An
İthalat vergilerine tabi eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması (GK m. 183/1).	Eşyanın kanuna aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarıldığı an (GK m. 183/2).
İthalat vergilerine tabi eşyanın tabi tutulmuş olduğu şartlı gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi (GK m. 184/1-a).	Yükümlülüklerden birinin yerine getirilmediği tarih (GK m. 184/2-a).
Eşyanın şartlı gümrük rejimine tabi tutulmasına ilişkin şartlardan herhangi birine uyulmaması ve bu fiilin ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi (GK m. 184/1-b).	Eşyanın şartlı muafiyet rejimine tabi tutulduğu an (GK m. 184/2-b)
Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre şartlı muafiyet sistemli dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihlili tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması (GK m. 1914/1).	Eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edildiği tarih (GK m. 194/2).

1.5. Gümrük Yükümlülüğü Doğuran Başka Bir Durum- Şartlı Muafiyet Rejimine Tabi Tutulan Eşyanın Gümrük Yükümlülüğü Doğuran Bir Gümrük Rejimine Tabi Tutulması

Herhangi bir şartlı muafiyet rejimine tabi ithalat vergilerine konu eşyanın gümrük yükümlülüğü doğuran herhangi bir “*gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanım*”a (GOİK) tabi tutulması da gümrük yükümlülüğü doğuracaktır. Eşyanın tabi tutulduğu ve gümrük yükümlülüğü doğuran GOİK’ler aşağıda belirtilmiştir:

- Eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması.
- Eşyanın kısmi muafiyet suretiyle geçici ihracat rejimine tabi tutulması.
- Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi (GKAİR) altındaki eşyanın işlenmesi sonucunda elde edilen ürünün serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması.
- Dahilde işleme rejimi (DİR) kapsamındaki işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması

1.6. Gümrük Yükümlülüğünün Hesaplanmasına Esas Unsurlar

GK’da gümrük yükümlülüğünün hesaplanmasına esas olacak unsurlara ilişkin çeşitli hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler aşağıda belirtilmektedir:

- Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır (GK m. 15/1).

- Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir (GK m. 30).

- Tam muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşya ile ilgili olarak gümrük yükümlülüğü doğması halinde, GK'nın 193'üncü maddesinde belirtilen tarihte söz konusu eşyaya ilişkin vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınır (GK m. 134).

- Eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir (GK m. 193/1).

1.7. Gümrük Yükümlülüğü Doğan Durumlarda İdarece Yapılacak İşlem

1.7.1. Kişisel Görüşümüz

GK'da gümrük yükümlülüğünün hesaplanmasına esas olmak üzere mevcut bulunan ve önceki alt bölümde yer verilen hükümler, şartlı muafiyet rejimlerine ilişkin olarak herhangi bir nedenle gümrük yükümlülüğü doğduğunda idarenin yapacağı işlemlere ışık tutmaktadır. Bu bağlamda, idare gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki gümrük tarifelerini, döviz satış kurlarını esas almak suretiyle gümrük yükümlülüğünü (verginin tutarını) hesaplayacak ve hesaplanan vergiyi mükellefe tebliğ edecektir. Bizim görüşümüz bu yöndedir ve bu görüş GK'nın yukarıdaki alt bölümde değinilen 15/1, 30, 134 ve 193/1'inci madde hükümlerine dayanmaktadır.

1.7.2. Gümrük İdaresinin Yaklaşımı

Gümrük idaresi şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulan eşya için gümrük yükümlülüğü doğan haller için farklı bir yaklaşım içindedir. Bu yaklaşım, 21/01/2014 tarihli ve 28889 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Seri Numaralı (Tahsilat İşlemleri) Gümrük Genel Tebliği'nde ortaya konmuştur. Söz konusu tebliğin 4/3'üncü maddesinde bu yaklaşım, *“şartlı muafiyet rejimlerine girişte (...) tahakkuku yapılan ve teminata bağlanan gümrük vergilerine ilişkin olarak, ilgili rejim hükümlerinin ihlali halinde, alacak aslına ilişkin ayrıca tahakkuk yapılmaz”* denilmek suretiyle açıklanmıştır. Aynı tebliğin 14/3'üncü maddesinde de, bu açıklamaya atıf yapılarak, 4/3'üncü maddenin uygulanmasında *“gümrük idaresince yükümlüsüne, söz konusu alacağın, 6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesinde belirtilen bir aylık ödeme süresi içinde ödenmesi gerektiği hususu bildirilir”* denilmiştir.

1.7.3. Gümrük İdaresinin Yaklaşımına Eleştiriler

Tebliğde ortaya konan ve 1.7.2 numaralı alt başlık altında belirtilen yaklaşım, gümrük vergilerinin şartlı muafiyet rejimine ilişkin beyannamenin tescil edildiği tarihte tahakkuk ettirilmiş olduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu varsayım ise, yazının önceki bölümlerinde yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yerinde değildir. Yinelemek gerekirse, mevzuatın mevcut hükümleri çerçevesinde, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hariç, şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulan eşya için, bu eşyanın şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulması dolayısıyla ve söz konusu rejimlere tabi tutulduğu aşamada gümrük yükümlülüğü (devlet açısından alacak) doğmamaktadır. Tebliğdeki yaklaşım bu gerçeği ihmal etmektedir. Ayrıca, Tebliğ'deki söz konusu yaklaşım GK'nın yukarıda değinilen 15/1, 30, 134 ve 193/1'inci madde hükümlerine de uygun düşmemektedir.

1.8. Cezalar

GK'nın 82'nci maddesinde, gümrük idarelerinin, bir rejimin öngörülen şartlar altında sona ermemiş olduğu hallerde, aynı kanunun onbirinci kısmındaki cezai hükümlere göre işlem yapacağı hükme bağlanmıştır.

GK'nın onbirinci kısmında yer alan şartlı muafiyet rejimleriyle ilgili olarak ceza öngören hükümlere aşağıda alt başlıklar altında yer verilecektir.

1.8.1. GK'nın 234/2'nci Maddesinde Öngörülen Ceza

GK'nın 234/2'nci maddesinde, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda aynı kanunun 234'üncü maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkra da öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınacağı hükme bağlanmıştır.

GK'nın, bu hükmün yer aldığı 234'üncü maddesi "*vergi kaybına bağlı cezalar*" başlığını taşımaktadır. Aynı maddenin 1'inci fıkrasında yer alan farklar ise, eşyanın tarifesinin, kıymetinin ya da vergilendirmeye esas olan ölçülerinin yanlış beyan edilmesi sonucunda yaratılan vergi farklarıdır.

GK'nın 234/2'nci maddesinde belirtilen rejimlerin hiçbirinde, bu rejimlere tabi tutulan eşya için (bu rejimlere tabi tutulması nedeniyle ve rejime ait beyannamenin tescili anında) gümrük yükümlülüğü (gümrük vergilerini ödeme zorunluluğu) doğmamaktadır. Bu bağlamda, şartlı muafiyet rejimlerine girişte bu rejime tabi tutulan eşyanın kıymetinin düşük, gümrük tarifesinin farklı beyan edilmesi gibi bir sebep dolayısıyla bir vergi kaybına sebebiyet verildiğinden bahsedilmesi mümkün değildir. Bu açıklama uyarınca, belirtilen fiiller için vergi kaybı doğuran fiiller kapsamında "*vergi kaybına bağlı cezalar*"ı düzenleyen bir madde altında ceza öngörülmüş olmasını anlamakta güçlük çektiğimizi belirtmek isteriz.

1.8.2. GK'nın 238/1'inci maddesinde Öngörülen Ceza

GK'nın 238/1'inci maddesi hükmü uyarınca, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

GK'nın 238/1'inci maddesi hükmü uyarınca, tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için rejim hükümlerinin ihlali halinde gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası uygulanır.

1.8.2.1. Rejim Hükümlerinin İhlal Edildiği Anlamına Gelmeyen Fiiller

Aşağıdaki fiiller şartlı muafiyet rejimi (dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimi) hükümlerinin ihlal edildiği anlamına gelmez.

Söz konusu fiiller izleyen tabloda belirtilen usulsüzlük cezalarıyla cezalandırılır (GK m. 238/1, 241).

Dâhilde işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	İki kat usulsüzlük cezası (GK m. 241/3-h)
Gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	İki kat usulsüzlük cezası (GK m. 241/3-h)
Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihrac edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	İki kat usulsüzlük cezası (GK m. 241/3-l)
Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesi'nin dışına çıkarıldığı kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması.	İki kat usulsüzlük cezası (GK m. 241/3-m)
Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihrac edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	Dört kat usulsüzlük cezası (GK m. 241/4-g)
Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	Dört kat usulsüzlük cezası (GK m. 241/4-h)
Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihrac edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması	Altı kat usulsüzlük cezası (GK m. 241/5-b)

1.9. Gecikme Zammı

GK'nın 207'nci maddesinde, nakdi teminat dışında GK'ya göre, 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 (AATUHK)'nın 51'inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammının tahsil edileceği hükme bağlanmıştır (GK m. 207/1-b).

Bir şartlı muafiyet düzenlemesi kapsamında eşya için indirimli teminattan faydalanılması durumunda ise, yukarıdaki paragrafta belirtilen gecikme zammı, teminatın nakit verilen kısmı dışında kalan kısım ile teminat verilmeyen kısmın tamamı için uygulanır (GK m. 207/2).

SONUÇ

Bu yazıda, gümrük ve dış ticaret mevzuatında yeri olan şartlı muafiyet rejimleri genel bir bakış açısıyla irdelenmiş ve idarenin bir uygulamasına farklı ve eleştirel bir yaklaşım getirilmiştir.

Şartlı muafiyet rejimlerine tabi tutulan eşya için, bu rejimlere ilişkin gümrük beyannamesinin tescil edildiği aşamada (ithalat vergilerine tabi eşyanın kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulması hariç) gümrük yükümlülüğü (ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü) doğmamaktadır.

Söz konusu rejimler devam ettiği süre boyunca, mevzuat uyarınca, ilgililerce belli yükümlülükler uyulması (ödevlerin yerine getirilmesi) gerekmektedir. Bu gerekliliklere uyulmaması ise, mevzuatta, genel olarak, gümrük yükümlülüğü doğuran olaylar olarak ele alınmıştır. Bu olaylar meydana geldiğinde, bizce, idarenin, GK'nın 15/1, 30, 134 ve 193/1'inci maddeleri hükümlerini de uygulayarak vergiyi tarh etmesi ve mükellefe tebliğ etmesi gerekir. 2 Seri Numaralı (Tahsilat İşlemleri) Gümrük Genel Tebliği'nde ise, bu konuda idareyi farklı yönlendiren bir yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşım, söz konusu tebliğde *“şartlı muafiyet rejimlerine girişte (...) tahakkuku yapılan ve teminata bağlanan gümrük vergilerine ilişkin olarak, ilgili rejim hükümlerinin ihlali halinde, alacak aslına ilişkin ayrıca tahakkuk yapılmaz”* denilmek suretiyle açıklanmıştır. Aynı tebliğin 14/3'üncü maddesinde de, bu açıklamaya atıf yapılarak, 4/3'üncü maddenin uygulanmasında *“gümrük idaresince yükümlüsüne, söz konusu alacağın, 6183 sayılı Kanununun 37'nci maddesinde belirtilen bir aylık ödeme süresi içinde ödenmesi gerektiği hususu bildirilir”*

**Vergi Sorunları Dergisi'nin Eylül 2014 tarihli 312'nci sayısında yayımlanmıştır.*