Gecikme Zammının KDV Matrahına Dahil Edilmesi - GGM

Gümrükler Genel Müdürlüğü - 16.10.2024 Tarihli 101678614 Sayılı Yazı - Gecikme Zammının KDV Matrahına Dahil Edilmesi - GGM

T.C. TİCARET BAKANLIĞI Gümrükler Genel Müdürlüğü

Sayı: E-85593407-156.02-00101678614 **Konu:** Gecikme Zammının KDV Matrahına Dahil Edilmesi

16.10.2024 / 101678614 DAĞITIM YERLERİNE

ANKARA, BURSA, İZMİR, İSTANBUL, MERSİN GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ DERNEKLERİ

İlgi: a) 20.12.2023 tarih 92150590 sayı ile kayıtlı yazınız. b) 23.09.2024 tarih 101083131 sayı ile kayıtlı yazınız.

İlgi (b)'de kayıtlı yazınızda; ilgi (a)'da kayıtlı yazınız ile, gecikme zammının KDV matrahına dahil edilmesi nedeniyle hem kamu hem de yatırımcılar açısından oluşturacağı zahmet ve külfetlere dikkat çekerek, konunun Gelir İdaresi Başkanlığı ile görüşülmesi, bir neticeye varıncaya kadar gümrük idarelerince başlatılmış vergi ve ceza uygulamalarının durdurulması talebinizin iletildiği belirtilerek yaşanan mağduriyetlerin giderilmesini teminen, ilgi (a)'da kayıtlı yazınızın değerlendirilmesi istenilmektedir.

Konuya ilişkin olarak 27.03.2024 tarihli ve 95422254 sayılı yazı ile ilgi (a)'da kayıtlı yazınız anılan Başkanlığa gönderilerek değerlendirmeleri sorulmuş olup alınan 22.05.2024 tarihli ve 40705 sayılı cevabi yazıda, 20.10.2023 tarihli ve 87100 sayılı yazılarında açıklanan görüşe ilave edilecek bir husus bulunmadığı ifade edilmiştir.

Bilgilerini rica ederim.

H. Sadi ÇETİNTAŞ Bakan a. Genel Müdür Yardımcısı

T.C. TİCARET BAKANLIĞI Gümrükler Genel Müdürlüğü

Konu :Gecikme Zammının KDV Matrahına **Tarih:**

23.09.2024 Dahil Edilmesi Hk.

101083131/23.09.2024

İlgi: 20.12.2023 tarih 92150590 sayı ile kayıtlı yazımız.

İlgide kayıtlı yazımız ile, Gecikme zammının KDV matrahına dahil edilmesi nedeniyle hem kamu hem de yatırımcılar açısından oluşturacağı zahmet ve külfetlere dikkat çekerek, konunun Gelir İdaresi Başkanlığı ile görüşülmesi, bir neticeye varıncaya kadar gümrük idarelerince başlatılmış vergi ve ceza uygulamalarının durdurulması talebimiz iletilmiştir.

Yaşanan mağduriyetlerin giderilmesini teminen, ilgi yazımızın değerlendirilmesi hususunda gereğini takdir ve tensiplerinize arz ederiz.

Saygılarımızla,

Atilla ŞAHİN Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı	Orhan KATTAŞ Bursa Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı
Serdar KESKİN İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı	Taşkın DALAY İzmir Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı
Cebrail ORMAN Mersin Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı	

T.C. TİCARET BAKANLIĞI Gümrükler Genel Müdürlüğü’ne

Konu : Gecikme Zammının KDV Matrahına Tarih: 20/12/2023 Dahil Edilmesi Hk.

20.12.2023 / 92150590

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 "ı" 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, şekil ve sebep ögeleri bakımından hukuki imkânsızlık nedeni oluşturmaktadır.

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununu 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 feri 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, “Gümrük 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 Gümrük Kanunu’nun 207’nci maddesinde belirtilen “Gecikme Zammı”: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51’inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammıdır. Bilindiği üzere, Gümrük vergileri kesinleştikten sonra Gümrük 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 Gümrük Kanunu’nun 114’üncü maddesi ve 181/1-b bendi hükmü kapsamında geçici ithali yapılan eşyayla ilgili olarak ileriki bir tarihte olası bir gümrük yükümlülüğü doğumuna bağlı olarak o tarihte gümrük 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 feri 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 gümrük 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 itibariyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "izaha davet" hükümleri çerçevesinde değerlendirilip yazının yayınlandığı tarih itibariyle 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'nın 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 itibariyle 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 itibariyle 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 açtığının tartışmasız olduğu değerlendirilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 207'nci maddesinde zikredilen "gecikme zammı" kavramı esas itibariyle 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 itibariyle 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 beyannamenin 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:

GİB'in görüşleri, Gümrük Kanunu'nun sistematiği 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 feri alacağın vergi unsuru gibi değerlendirilmesi sonucu Anayasamızın kanunilik ilkesi bozulmak suretiyle vergi ve ceza uygulamasının önü 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 gümrük idarelerince başlatılmış vergi ve ceza uygulamalarının durdurulması talimatlarının verilmesi için gereğini takdir ve tensiplerine arz ederiz.

Saygılarımızla,

Atilla ŞAHİN Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı	Orhan KATTAŞ Bursa Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı
Serdar KESKİN İstanbul Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı	Taşkın DALAY İzmir Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı
Cebrail ORMAN Mersin Gümrük Müşavirleri Derneği Yönetim Kurulu Başkanı	

Gümrükler Genel Müdürlüğü İçin Tıklayınız.

Mevzuatlara Dönmek İçin Tıklayınız.