../../2025

**T.C.**

**TİCARET BAKANLIĞI**

**………Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü’ne**

…….

**KONU :**  GK 242 Maddesine istinaden itirazımız hakkında

**İlgi :** …. sayılı Ek Tahakkuk ve …… tarih ve ……….. sayılı Ceza Kararı

**Gümrüğü :** ……..Gümrük Müdürlüğü

**Firma :**

**Beyannameme: ……**sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleri

**Tebellüğ tarihi:**

1. **OLAYLAR**

Bağlantınız …… Gümrük Müdürlüğünce firmamız adına düzenlenen ilgide kayıtlı ek tahakkuk ve ceza kararında ; Bölge Müdürlüğünüzün …….. tarih ve …….. sayılı yazıları eki ……. tarihli, …… sayılı İnceleme Raporunun “Değerlendirme ve Sonuç” bölümünden bahisle, “…ödenen gecikme zammının katma değer vergisi matrahına ilave edilmediğinin tespit edilmesi durumunda Kanunun 234’üncü maddesi uyarınca işlem tesis edilmesi değerlendirilmektedir” görüşüne istinaden ek tahakkuk ve ceza kararına konu beyannameler için ……. Gümrük Müdürlüğü tarafından Gümrük Kanunu’nun 207’nci maddesi kapsamında …… sayılı alındı belgeleri ile tahsil edilen gecikme zamlarının 3065 sayılı **KDV Kanunu’nun 21/c maddesi kapsamına ithalatta KDV matrahına dahil edilmediği gerekçesiyle** Kanuna aykırı bir şekilde KDV matrahına ilave edilerek Gümrük Kanunu’nun 234/1-b bendine göre ceza uygulanmıştır.

1. **İTİRAZIMIZ VE YASAL DAYANAKLAR:**

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

1. **Ek Tahakkuk ve Ceza Kararının uygulanmasına esas alınan gecikme zammının KDV Kanunu’nun 21/c fıkrası gerekçesiyle matrahına dahil edilerek vergi ve ceza uygulaması 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 21’inci maddesinin c) fıkrası hükmüne aykırıdır.**

3065 sayılı KDV Kanununun "İthalatta Matrah" başlıklı 21 inci maddesinde, "İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil

(CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler." hükmü yer almaktadır.

İthalatta KDV matrahı tespit edilirken, KDV Kanunu’nun 21/a fıkrasında belirlenen gümrük kıymetine, 21/b fıkrasında belirlenen ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar dahil edilir. Bunlar, gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi gibi eş etkili vergiler, çevre temizlik vergisi, rıhtım resmi, damga vergisi, ek mali yükümlülük ve benzeri mali yükler (dampinge karşı vergi, sübvansiyona karşı vergi, bandrol vb) gibi ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülükler ile 21/c fıkrasında belirlenen ve tescil tarihine kadar yapılan giderlerden vergilendirilmeyen unsurların ve mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı kur farkı gibi doğrudan ithale konu malın alıcısı tarafından mal teslimine ilişkin satıcıya fiilen ödenecek tutarların matraha ilavesi öngörülmektedir.

Oysa gecikme zammı 6183 sayılı Kanun’un 51’inci maddesine istinaden kesinleşen bir kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda nema kaybını önlemek amacıyla alacaklı idareler tarafından hesaplanıp asıl amme alacağının tahsili sırasında tahsil edilen feri alacaklardır. Bu nedenle eşyanın ithaline bağlı olarak tahsili öngörülen bir vergi olarak kabul edilmesi ya da KDV Kanununun 21/c fıkrasında zikredilen ithal malının tesliminden doğan ve satıcıya ödenmesi söz konusu olan vade farkı, kur farkı ile bir benzerliği bulunmadığından KDV Kanunu’nun 21’inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi hukuken mümkün değildir.

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.

Ek tahakkuk ve ceza kararına konu 4051 ve 4053 rejim kodlu beyannameler olup, ilişkili bulunduğu 5100 ve5300 rejim kodlu beyannameler ile geçici ithali yapılan eşyalardan kati ithale dönüştürülen eşyalardır. Gümrük Kanunun 114’üncü/ maddesi hükmü gereği yükümlülük 5100 rejim kodlu beyannamelerin tescil tarihinde doğmaktadır. Yükümlülüğü başladığı 5100 rejim kodlu beyannamelerin tetkikinden de görüleceği üzere tescil tarihi itibariyle o tarihteki vergi oranı ve vergilendirme unsurlarına göre ithalat vergileri tarh ve tahakkuk ettirilmektedir 5100 rejim kodlu beyannamenin tescil tarihinde KDV Kanunu’nun 21/b fıkrasında belirtilen vergiler ile 21/c fıkrası hükmüne göre beyanname tescil tarihine olan ve KDV matrahına beyan edilen unsurlar için KDV tahakkuku yapılarak beyan sahibine tebliğ edilmektedir. Beyanname tesciline bağlı olarak yapılan tarh ve tahakkuk işlemi sırasında gecikme zammının doğması hukuken mümkün olmadığı gibi, KDV Kanunu’nun 21/c fıkrası hükmüne göre tescil tarihi itibariyle doğması söz konusu olmayan bir feri alacağın KDV matrahına dahil edilmesi görüşü Kanunen ve hukuken mümkün değildir.

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 (5100 rejim kodlu beyanname tescil tarihi) 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 Gümrük Kanunu’nun 114’üncü maddesi kapsamında gümrük yükümlülüğünün başladığı 5100 rejim kodlu beyanname tescil tarihinden önce veya Kanunun 134’üncü maddesi kapsamında kısmi muafiyete tabi eşyanın kati ithalinde yükümlülüğü başladığı 5300 rejim kodlu beyannamenin tescil tarihinden önce 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.

1. **“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.

Gümrük Kanunu’nun 195/1’inci maddesi hükmüne göre, gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler (beyan sahibinde ilgili rejime ilişkin bilgiler ve vergilendirme unsurları) kullanılarak tahakkukun yapılacağı ve bilgisayara kaydedileceği hükme bağlanmıştır. Tahakkuk ve ceza kararına konu tüm beyannamelerin tetkikinden de ve ET ve CK gerekçesinde belirtildiği üzere, gecikme zammı ve vergi tahakkuku ilgili muayene memuru tarafından yapılmış ve idarece onaylanmıştır (EK-3). Bu işlemin yapıldığı tarihte gümrük idaresi KDV Kanunu’nun 21’inci maddesi hükmüne göre gecikme zammını KDV matrahına yansıtmamıştır. Yani o tarihte hukuka uygun işlem yapan idare, aradan iki yıl geçtikten sonra gecikme zammının KDV matrahına ilave edilmediği gerekçesiyle ET ve CK düzenlemesinin hayatın olağan akışına aykırı olduğu gibi, ilgili Kanun hükümlerine de aykırılık oluşturmaktadır.

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. 4051 rejim koduna göre tescil edilen beyannameler ilişkili olduğu 5100 rejim kodlu beyannamenin tescil tarihinde tahakkuk etmesi gereken vergiler dışında bir vergi veya matrah beyanı Gümrük Kanunu’nun 114 ve KDV Kanununun 21’inci maddelerine göre söz konusu olamaz. 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.

1. **İdare tarafından ithalattan sonra hesaplanan gecikme zammının KDV matrahına dahil edilmesi KDV Kanunu’nun 21/c fıkrasına aykırı olduğu gibi, Gümrük Kanunu’nun 234/1-b) bendi hükmüne göre de ceza uygulaması Kanun hükmüne aykırıdır.**

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 234/1-b) bendi hükmü;

“b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.”

Hükmüne amir olup, Kanunun 207’nci maddesi kapsamında gümrük idaresince hesaplanan gecikme zammının Gümrük Kanunu’nun ithal eşyasının kıymetinin belirlenmesiyle ilgi 23 ila 31’inci maddeleri hükümleri ile herhangi bir illiyet bağı bulunmamaktadır.

1. **Gümrük idaresince uygulanan ek tahakkuk ve ceza kararı T.C. Anayasası’nın kanunilik, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırıdır**.

Ek tahakkuk Kararı Anayasamızın 73’üncü maddesinde hükme bağlanan kanunilik ilkesine aykırı olarak düzenlenmiştir. Gecikme zammının KDV matrahına ilave edileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Düzenlenen ceza kararı ise Anayasamızın 38’inci maddesinde hükme bağlanan suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırıdır. Ceza Kararına gerekçe olarak gösterilen Gümrük Kanunu’nun 234/1-b) bendi hükmü yalnızca Kanunun 23 ila 31’ici maddelerinde hükme bağlanan kıymet unsurlarının eksik veya hiç beyan edilmemesi halinde ceza öngörmüştür. Ayrıca KDV Kanunu’nun 21’inci maddesi kapsamında KDV matrahına ilave edilmesi mümkün olmayan gecikme zammının aynı Kanunun 48’inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi hukuken mümkün değildir.

İdarece uygulanan ek tahakkuk ve ceza kararı Anayasamızın hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine de aykırıdır.

Anayasamızda vücut bulan hukuk güvenliği ilkesi, kanunlara ve mevzuatlara muhatap olan kişilerin, bu mevzuatların ortaya çıkardığı ya da çıkarabileceği tehditlerin oluşturacağı güvensizliklerin neden olacağı yanlış kararlar vermelerini ve 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 anlaşılır ve öngörülebilir olmasını gerektirmektedir.

1. **SONUÇ VE İSTEM**

Yukarıda izah edilen hususların birlikte değerlendirilmesi neticesinde tarafımıza tebliğ edilen …… tarihli**, ………** sayılı Ek Tahakkuk ve 04.06.2025 tarihli, ….. sayılı Ceza Kararı karşı Gümrük Kanunun 242. maddesi çerçevesinde **itirazımızın** kabulü ile ilgili kararların iptalin hususunu emir ve tensiplerinizi arz ederiz.

Saygılarımızla;

**EKLER :** :