

## Gümrük Kanunu'nun 234'üncü Maddesi ve İthalatta Alınan KDV'de Ceza Uygulaması

**Yazar: Cahit YERCİ, YMM.**

### Giriş

Cezalar, Gümrük Kanunu'nun (GK'nın) 11'inci kısmında hüküm altına alınmıştır. Belirtilen kısımda yer alan,

- birinci bölümde, "*genel hükümler*",
- ikinci bölümde, "*vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar*",
- üçüncü bölümde, "*usulsüzlüklere ilişkin cezalar*",

düzenlenmiştir.

GK'nın 11'inci kısmının "*Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar*", başlığını taşıyan ikinci bölümünde, 234 ilâ 238'inci maddeler yer almaktadır.

Son belirtilen maddelerden 234'üncü madde, ithalat vergileri kaybına yol açan belli işlemleri (fiilleri) hüküm altına almıştır. Söz konusu madde hükmüne göre,

- İthal eşyanın girdiği gümrük tarifesinin,
- İthal eşyanın spesifik vergiye tabi olduğu durumlarda, vergi hesabına esas olan (sayı, baş, ağırlık gibi) ölçülerin,
- ithal eşyanın gümrük kıymetinin,

yanlış beyan edilmesi ithalat vergilerinde kayba sebebiyet verebilmektedir (GK m. 234/1). Bu işlemler, devlet aleyhine vergi farkı yarattığında, aynı madde hükmü uyarınca, idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) hükümleri uyarınca, mal ithalatı işlemi katma değer vergisine (KDV'ye) tabi bulunmaktadır. İthalatta KDV gümrük idaresince alınması nedeniyle Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına girmemektedir (VUK m. 2). Dolayısıyla, ithalatta alınan KDV yönünden, mükellefe atfedilebilecek bir fiilden/işlemden dolayı bir vergi kaybı oluştuğunda VUK kapsamında bir ceza uygulama olanağı yasal olarak mümkün değildir.

GK'da yer alan ithalat vergileri tanımı gereğince, ithalatta alınan KDV "*ithalat vergileri*" deyiminin de kapsamına girmemektedir (GK m. 3). Bu nedenle, salt, GK'nın ithalat vergileri kaybına bağlı ceza öngören hükümlerinden hareket edildiğinde, ithalatta KDV kaybına sebebiyet veren işlemlere söz konusu hükümlerin belirlediği esaslar çerçevesinde ceza uygulama olanağı yasal olarak bulunmaz. Bununla birlikte, KDVK'nın 51'inci maddesinde özel bir hüküm vardır ve bu hüküm uyarınca, ithalatta KDV kaybı yaratan işlemlere/fiillere GK'nın ceza hükümlerini uygulama olanağı ortaya çıkmaktadır. KDVK'nın söz konusu hükmü aynen şöyledir: "*Mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Kanunu'ndaki esaslar dairesinde ceza uygulanır.*" Bu hüküm çerçevesinde ithalatta KDV kaybına uygulanacak cezanın saptanmasına esas madde de GK'nın 234'üncü maddesi olmaktadır. Çünkü GK'da, matrah

farkına bağılı olarak ceza uygulamaya olanak veren tek hüküm bu maddede yer almaktadır (GK m. 234/1).<sup>1</sup>

Bu yazıda, GK'nın 234/1'inci ve KDVK'nın bu maddeye gönderme yapan 51'inci maddesi temelinde değerlendirmeler yapılacaktır.

İthalatta KDV bakımından ceza uygulamasını, yalnızca gümrük kıymetine giren unsurlarla sınırlayan görüş de vardır.<sup>2</sup> Bu yazıda, bu görüş bağlamında belli değerlendirmelere de yer verilecektir.

## 2. Değerlendirmeler

### 2.1.İthalat Vergileri Kaybına Neden Olan İşlemlerde Uygulanacak Cezalar (GK m. 234/1)

GK'nın 234/1'inci maddesinde serbest dolaşıma giriş rejimine (...) <sup>3</sup> tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak aşağıda belirtilen işlemler ithalat vergileri kaybına yol açan işlemler olarak öngörülmüştür:

- GK'nın 15'inci maddesinde belirtilen gümrük tarifelerini oluşturan unsurların yanlış beyan edilmesi.
- İthalat vergileri tarhiyatına sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerin esas alındığı durumlarda bu ölçünün yanlış beyan edilmesi.
- Eşyanın kıymetinin yanlış beyan edilmesi.

#### 2.1.1.Eşyanın Tarife Pozisyonunun Yanlış Beyanı

GK'nın 234/1-a maddesinde, aynı kanunun "15'inci maddesinde belirtilen gümrük tarifelerini oluşturan unsurlarda (...) aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark % 5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır" şeklinde hüküm vardır. Bu hüküm uyarınca, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın girdiği tarife pozisyonunun beyan edilenden farklı olduğu ve bu farklılığın beyana göre hesaplanan ithalat vergilerinin % 5'inden daha fazla ek ithalat vergileri hesaplanmasını gerektirdiği durumda farkın üç katı para cezası alınacaktır. Bu hükmü, ithalat aşamasında alınan ithalat vergilerinin toplamı itibarıyla değil, ithalat vergileri tanımı kapsamında yer alan her bir ithalat vergisi bakımından ayrı ayrı uygulamak gerekir. Örneğin, beyan edildiği tarife pozisyonuna göre 5 bin TL gümrük vergisi hesaplanan bir eşyanın, gerçekte başka bir tarife pozisyonuna girdiği ve bu gerçek pozisyona göre hesaplanması gereken gümrük vergisinin 6 bin TL olduğu bir durumda, vergi farkı (6.000-5.000=) bin TL, vergi farkının beyana göre hesaplanan gümrük vergisine oranı ise [(6.000-5.000)/5.000=] % 20'dir. Vergi farkı % 5'i aştığı için hesaplanacak para cezası, vergi farkının üç katı 3 bin TL olacaktır.

GK'nın 234/6'ncı maddesi aynı maddenin 1 ilâ 3'üncü fıkrası hükümlerine göre uygulanacak cezanın hiçbir şekilde aynı kanunun 241/1'inci maddesinde belirtilen cezadan az olamayacağını hükme bağlamıştır. 241/1'inci maddede söz konusu ceza 60 TL olarak yazılıdır. 241/2'nci maddede yer alan hüküm gereğince, bu ceza tutarı her yıl, bir önceki yıla

<sup>1</sup> Gümrük kıymeti, gümrük vergisi hesabına esas olan değer, başka bir deyimle, gümrük vergisi matrahıdır. İthalatta KDV de, KDVK hükümleri gereğince belirlenen, ithalatta KDV matrahı üzerinden hesaplanmaktadır. Beyan edilmesi gereken ile beyan edilen değer arasındaki fark da matrah farkını oluşturmaktadır.

<sup>2</sup> Nevzat BOZKURT; Gümrük İdarelerince Hangi Durumlarda KDV Para Cezası Uygulanmalı?" Mali Çözüm, s. 163-167, Ocak –Şubat 2011.

<sup>3</sup> Söz konusu maddede kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi eşya için de aynı esaslar öngörülmüştür. Bu yazıda bu konu kapsam dışında bırakılmıştır.

ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak yeniden belirlenmektedir. Aynı maddede bu hesaplamada 1.000.000<sup>4</sup> TL'ye kadar olan tutarların dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümler uyarınca, GK'nın 241'inci maddesinin birinci fıkrasındaki söz konusu ceza 2017 yılı için 143 Seri Numaralı (Gümrük İşlemleri) Gümrük Genel Tebliği<sup>5</sup> ile 92 TL olarak belirlenmiştir. Bu anlamda, ithalat vergileri kaybına bağlı olarak uygulanacak ceza 92 TL'nin altında olamayacaktır.

Bu noktada, eşyanın girdiği tarife pozisyonunun yanlış beyanından kaynaklanan ithalat vergileri farkının % 5'i aşmadığı durumda ceza uygulaması bakımından ne yapılacağı sorusuna yanıt vermek gerekir. Bu duruma ilişkin olarak, GK'nın 234'üncü maddesinde öngörülmuş ceza bulunmamaktadır. Dolayısıyla, "kanunsuz ceza olmaz" ilkesi gereğince, % 5'i aşmayan oranda da olsa bir vergi kaybı olan durumlarda bu vergi kaybına bağlı olarak ceza uygulama olanağı bulunmayacaktır. Bununla birlikte, GK'nın "Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmuş olması kaydıyla (...) usulsüzlük cezası uygulanır." şeklinde hüküm içeren 241'inci maddesinin 1'inci fıkra hükmü uyarınca usulsüzlük cezası uygulanması mümkündür. Söz konusu ceza tutarı, yukarıda da belirtildiği üzere, 2017 yılı için 92 TL'dir.

Eşyanın gümrük vergisinden istisna olması, eşya sahibinin muafıktan yararlanması, eşyanın sıfır oranda tercihli tarifeye tabi olması gibi nedenlerle eşyanın yanlış bir gümrük tarife pozisyonu üzerinden gümrüğe beyan edilmesinin devlet aleyhine ithalat vergileri farkı yaratmadığı durumlarda da GK'nın 241'inci maddesinin 1'inci fıkra hükmü uyarınca usulsüzlük cezası uygulanması gerekir.

### **2.1.2.Vergilendirmeye Esas Sayı, Ağırlık Gibi Ölçülerin Yanlış Beyanı**

İthalat vergileri, esas itibarıyla, değer temel alınarak hesaplanır. Bununla birlikte, yürürlükteki İthalat Rejim Kararı, bazı eşya için, bazı ithalat vergilerinin, örneğin gümrük vergisinin, hacim, ağırlık, uzunluk, alan gibi ölçüler dikkate alınarak hesaplanmasını öngörmektedir.

GK'nın 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi, eşyanın vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre hesaplanan ithalat vergileri arasındaki farkın % 5'i aşması durumunda vergi farkının üç katı oranında para cezası alınmasını öngörmektedir.

**Örnek:** 1.000 kilogramı üzerinden 30 TL gümrük vergisi alınan eşya serbest dolaşıma giriş rejimi çerçevesinde 60.000 kg. olarak beyan edilmiştir. Yapılan muayenede eşyanın % 6 oranında bir farkla 63.600 kg. olduğu saptanmıştır.

*Fark % 5'i aştığı için, beyan edilmesi gereken ve beyan edilen miktarlara isabet eden vergilerin farkı üzerinden üç kat oranında para cezası uygulanması gerekir. Para cezası tutarı [(63.600-60.000)x(30/1.000)x3=] 324 TL olarak hesaplanır.*

GK'nın 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi "satış birimine göre miktar itibarıyla % 5'i aşmayan bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu

<sup>4</sup>GK'nın 241/2'nci maddesi hükmünde 1.000.000 TL olarak yazılı olan tutar TL'den altı sıfır atılmamış olduğu döneme aittir. Paradan altı sıfır atıldığı gerçeği karşısında bu tutarın bugün itibarıyla 1 TL'yi anlattığı ortadadır. Ancak, GK'nın 241/1'inci ve 241/2'nci maddelerinde sırasıyla 60 TL ve 1.000.000 TL olarak yer almış tutarlar arasında, birincisinin 60 TL'yi, ikincisinin 1.000.000 TL'yi anlatması nedeniyle, anlam yönünden uyum bulunmamaktadır. GK'da gerekli değişikliğin yapılmamasından kaynaklanan bu durumun düzeltilmesi gerektiği mütalaa edilmektedir.

<sup>5</sup> 01/12/2016 tarihli ve 29905 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

*farklara ait ithalat vergilerinden başka bu vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır”* hükmünü içermektedir. Meramı iyi anlatacak şekilde kaleme alınmamış olduğunu düşündüğümüz bu hüküm çeşitli şekillerde anlaşılmaya elverişlidir.

Bunlardan birincisi, belirtilen hükmün, yalnızca, gümrük kıymetinin noksan beyanına ilişkin olduğu şekilde anlaşılmasıdır. İkincisi ise anılan hükmün, biri maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanı, diğeri gümrük vergisinin spesifik olarak hesaplandığı hallerde verginin hesabına temel alınan ölçünün yanlış beyanı olmak üzere iki ayrı durumu düzenlediği şeklinde algılanmasıdır. Hükmün birinci şekilde algılanması, gümrük vergisinin spesifik olarak hesaplandığı hallerde, beyan edilen ile beyan edilmesi gereken ölçüler arasındaki farka isabet eden gümrük vergisinin beyan edilen üzerinden hesaplanan gümrük vergisine oranının % 5'i aşmadığı durumda<sup>6</sup> 234'üncü maddede bu duruma uygulanabilecek başka bir hüküm de bulunmadığı için, söz konusu maddeye göre ceza uygulama olanağı bulunmayacaktır. Bu durumda vergilendirmeye temel alınan ağırlık, hacim gibi ölçülerin yanlış beyanından kaynaklanan % 5'i aşmayan vergi farkı 234'üncü madde kapsamında cezasız kalacaktır. Hüküm ikinci şekilde anlaşıldığında ise, vergi farkının yarısı tutarında ceza uygulamak mümkün olacaktır. Bizim düşüncemiz ikinci algılamaya biçiminin daha doğru olduğu yönündedir. Aşağıdaki rakamsal örnekler bu görüş temelinde çözülecektir.

**Örnek:** 1.000 kilogramı üzerinden 20 TL gümrük vergisi alınan eşya serbest dolaşıma giriş rejimi çerçevesinde 60.000 kg. olarak beyan edilmiştir. Yapılan muayenede eşyanın % 4 oranında bir farkla 62.400 kg. olduğu saptanmıştır.

*Fark % 5'i aşmadığı için, beyan edilmesi gereken ve beyan edilen miktarlara isabet eden vergilerin farkı üzerinden % 50 oranında para cezası uygulanması gerekir. Para cezası tutarı [(62.400-60.000)x(20/1.000)x0,50=] 24 TL olarak hesaplanır. Bu tutar, GK'nın 241/1'inci maddesi uyarınca 2017 yılında uygulanmak üzere belirlenen 92 TL'den düşüktür. Dolayısıyla uygulamaya 92 TL'lik ceza esas olacaktır.*

### **2.1.3.Düşük Kıymet Beyanı**

GK'nın 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi, kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymetinin aynı kanunun 23 ila 31'inci maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınacağını hükme bağlamıştır. Söz konusu hüküm gereğince, para cezasının vergi farkının üç katı uygulanması için söz konusu fark maddi bir hesap hatasından kaynaklanmamış olmalıdır. Aksi halde para cezasının % 50 oranında uygulanması gerekir (GK m. 234/1-c).

Bu durumda da, uygulanacak para cezası 241'inci maddenin birinci fıkrasında yazılı olan ve her yıl itibarıyla yeniden değerlendirilerek artırılarak yeniden saptanan cezadan az olamaz. Bu en az ceza tutarının 2017 yılı için 92 TL olduğunu bir kez daha hatırlatalım.

### **2.2.Ceza Gerektiren Fiillerin Beyan Sahibince Bildirilmesi Durumunda Ceza**

Aşağıda belirtilen aykırılıkların beyan sahibince bildirilmesi durumunda ceza % 15 oranında uygulanır (GK m. 234/3).<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Gümrük vergisinin spesifik olarak alındığı hallerde spesifik ölçünün belli bir oranda eksik beyanı aynı oranda vergi farkı yaratır.

<sup>7</sup> Söz konusu maddede, 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

- Tarifeyi yanlış beyan etmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet verme.
- Miktarı yanlış beyan etmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet verme.
- Kıymeti yanlış beyan etmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet verme

Bu durumda dahi uygulanacak ceza GK'nın 241'inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz. Bu tutarın 2017 yılı için 92 TL olduğunu hatırlatalım.

GK'nın 234/3'üncü maddesi kapsamında uygulanacak % 15 oranındaki cezanın hesaplanmasında vergi farkının mı, yoksa GK'nın 234/1'inci maddesinin (a), (b) ve (c) bentlerine göre, vergi farkı üzerinden, sırasıyla, üç kat ve % 50 oranında hesaplanan tutarın mı esas alınacağı sorusunun yanıtlanmasına gerek vardır.

GK'nın 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, gümrük idarelerinde de farklı yorumlanmış ve bunun sonucunda farklı uygulamalar ortaya çıkmıştır. Söz konusu farklı uygulamaları ortadan kaldırmak ve uygulama birliği sağlamak için 17/06/2010 tarihli ve 2010/24 sayılı Genelge çıkarılmıştır. Söz konusu genelgeye göre, GK'nın 234'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında sözü edilen yüzde on beş oranındaki cezanın aynı maddenin birinci fıkrası uyarınca vergi farkına bağlı olarak üç kat veya yarı oranında olan ceza belirlendikten sonra bunun yüzde on beşinin alınması şeklinde uygulanması öngörülmüştür. Buna göre, 1.000 TL.'lik bir vergi farkı için,

- GK'nın 234/1'inci maddesinin (a) ve (b) bentlerindeki durumlar için 3.000 TL'nin,
- GK'nın 234/1'inci maddesinin (c) bendindeki durumlar için 500 TL'nin,

% 15'i alınmak suretiyle ceza belirlenir.

Gümrük Kanununun 234 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen durumların beyan sahibince bildirilmesi halinde ise, yine aynı genelgeye göre, % 15 oranındaki ceza şu şekilde bulunacaktır: 1.000 TL.'lik bir vergi farkı için,

- GK'nın 234/1'inci maddesinin (a) ve (b) bentlerindeki durumlar için 3.000 TL'nin yarısı 1.500 TL'nin,
- GK'nın 234/1'inci maddesinin (c) bendindeki durumlar için 500 TL'nin yarısı 250 TL'nin,

% 15'i alınmak suretiyle ceza belirlenir.

Yukarıda açıklandığı şekilde işlem yapılmasını öngören 17/06/2010 tarihli ve 2010/24 sayılı Genelge 30/12/2014 tarihli 2014/33 sayılı Genelge<sup>8</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan Genelge'nin yerine aynı konuya açıklık getiren yeni bir Genelge de çıkarılmamıştır. Bu gelişmelerle birlikte, GK'nın 234/3'üncü maddesi kapsamında % 15 oranındaki ceza uygulamasının nasıl yapılacağı yeniden belirsiz ve tartışmalı hale gelmiştir.

Bizim konuya ilişkin görüşümüz, vergi kaybı üzerinden % 15 oranında ceza uygulanmasının uygun olacağı yönündedir. İdarenin anlayışı da bu yönde olmalı ki, aksine bir uygulama öngören 17/06/2010 tarihli ve 2010/24 sayılı Genelge yürürlükten kaldırılmıştır. Aksi takdirde, söz konusu genelge yürürlükte olmaya devam ederdi.

---

veya teslimden sonra kontrol sonucunda, tarifenin, miktarın ve kıymetin yanlış beyan edildiği saptanırsa da aynı esasın geçerli olduğu hükme bağlanmıştır.

<sup>8</sup> <http://ggm.gtb.gov.tr/data/52cab9b7487c8e6028afb948/2014-33.pdf>, Erişim: 27/07/2016.

### **2.3. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Ceza**

GK'nın 234'üncü maddesinin dördüncü fıkrası, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine vergi kaybına neden olan işlemleri nedeniyle uygulanacak cezanın, aynı kanunun 241'inci maddesinin birinci fıkrasında yazılı ceza olacağını hükme bağlamıştır. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara uygulanacak cezanın saptanmasında İthalat vergileri farkı önemli olmayacaktır. Söz konusu usulsüzlük cezası tutarı 2017 yılı için 92 TL'dir.

### **2.4. İthalatta Alınan KDV'de Ceza Uygulaması**

KDVK'nın 51'inci maddesi hükmü gereğince, yükümlülerin ithalatta beyan ettikleri matrahla beyan edilmesi gereken matrah arasında fark bulunmasından kaynaklanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanması gerekmektedir. Bu, gümrük vergisi bakımından değerlendirme yapıldıktan sonra – % 50, üç kat ya da GK'nın 241'inci maddesinin birinci fıkrasında yazılı ceza şeklinde belirlenen cezanın katma değer vergisi hakkında da aynen uygulanması gerektiği anlamına gelmemektedir. Ceza, katma değer vergisi bağlamında, gümrük vergisi için geçerli esaslar temel alınarak yapılacak ayrı bir değerlendirmeyle saptanmalıdır. Katma değer vergisi bakımından ayrıca bir değerlendirme yapılmasını gerektirecek nedenler aşağıdaki değerlendirmelerle daha iyi anlaşılabilir (Açıklamalar ithalat sırasında gümrük vergisi ve katma değer vergisi dışında başka bir vergi ya da mali yük bulunmadığı varsayımı altında yapılacaktır).

#### **2.4.1. Eşyanın Tarife Pozisyonunun Yanlış Beyanı**

##### **2.4.1.1. Gümrük Vergisi Farkının Doğmadığı, KDV Farkının Doğduğu Durum**

Eşyanın gümrük tarife pozisyonunun beyan edilenden farklı olduğunun saptandığı her durum ek bir gümrük vergisi tarhiyatını gerektirmez. Sözelimi,

- eşyanın beyan edilen ile beyan edilmesi gereken tarife pozisyonunun aynı oranda gümrük vergisine tabi olduğu,
  - eşyanın tercihli tarife uygulamaya olanak veren bir belge (A.TR. Dolaşım Belgesi, EUR.1 Dolaşım Sertifikası ya da Fatura Beyanı) eşliğinde ithal edildiği ve tarife pozisyonu doğru da, yanlış da beyan edilse sıfır oranda gümrük vergisinin söz konusu olduğu,
  - eşyayı ithal edenin gümrük vergisi muafiyetinden yararlandığı,
  - ithal edilen eşyanın gümrük vergisi istisnasından yararlandığı,
- durumlar ek bir gümrük vergisi tarhiyatını, dolayısıyla, gümrük vergisi bağlamında vergi kaybına bağlı ceza uygulanmasını gerektirmeyen durumlara örnektir.

Katma değer vergisi bağlamında ise, ek vergi tarhiyatını gerektiren durumlarla karşılaşılabilecektir.

KDVK'nın 21'inci maddesi, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve payların ithalde alınan katma değer vergisinin matrahına dahil olacağını hükme bağlamıştır. Bu hüküm gereğince, gümrük vergisi katma değer vergisinin matrahına dahil bulunmaktadır. Bu bağlamda, eşyanın gümrük tarife pozisyonunun değişmesinin gümrük vergisi farkı doğurmadığı durumda, katma değer vergisi matrahında değişme, dolayısıyla, katma değer vergisi farkı söz konusu olmayacaktır. Ancak, bu çıkarım, gümrük tarife pozisyonundaki değişimin farklı bir katma değer vergisi oranı uygulamayı gerektirmediği durumlar için geçerlidir. Tarife pozisyonundaki değişimin daha yüksek bir katma değer vergisi oranı

uygulamayı gerektirdiği durumlarda, gümrük vergisi bakımından hiçbir fark doğmamasına karşın, katma değer vergisi bakımından vergi farkı doğacaktır.

**Örnek:** Avrupa Birliği'nden A.TR. Dolaşım Belgesi eşliğinde ithal edilen bir eşyanın beyan edildiğinden farklı bir tarife pozisyonuna girdiği ve tarife pozisyonundaki değişimin % 8 yerine % 18 oranında katma değer vergisini gerektirdiği saptanmıştır. Vergiye ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

	Beyan Edilen (TL)	Beyan Edilmesi Gereken (TL)
Gümrük Vergisi Matrahı	100.000	100.000
Gümrük Vergisi	-	-
KDV Matrahı	100.000	100.000
KDV (%18)	8.000	18.000

Gümrük vergisi yönünden fark olmamasına karşın, (18.000-8.000=) 10.000 TL. katma değer vergisi farkı doğmuştur. Kayba (ziyaa) uğratılan söz konusu verginin KDVK'nın 48'inci maddesi hükmü gereğince, Gümrük Kanunu'ndaki esaslar dahilinde yükümlüden aranması gerekir.

KDVK'nın 51'inci maddesinde “*mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Kanunu'ndaki esaslar dairesinde ceza uygulanır*” denilmek suretiyle ceza uygulaması matrah farkından doğan vergi farkına bağlanmıştır. Örneğimizde ise, katma değer vergisi bakımından herhangi bir matrah farkı olmaksızın vergi farkı doğmuştur. KDVK'nın 51'inci madde hükmü dikkate alındığında, matrah farkından doğmayan bu vergi farkına ceza uygulama olanağı bulunmadığı ortaya çıkmaktadır.

Böyle durumlarda da katma değer vergisi bakımından ceza uygulanmasının gerekli olduğunu düşünüyoruz. Ancak, bunun için yasal altyapı şu an için mevcut değildir. Yasal altyapıyı kurmak için, KDVK'nın, ceza uygulamasını matrah farkının mevcudiyetine bağlayan 51'inci maddesinde her türlü vergi farkı için ceza uygulanmasını sağlayacak şekilde bir değişiklik yapılması gerekir.

#### 2.4.1.2.Gümrük Vergisi ve KDV Bakımından Birlikte Vergi Farkının Doğduğu Durum

Eşyanın tarife pozisyonunun değişmesinin devlet aleyhine gümrük vergisi farkı doğurduğu durumlarda gümrük vergisi farkı katma değer vergisi matrah farkını oluşturur. Tarife pozisyonundaki değişimin ayrı bir katma değer vergisi oranının uygulanmasını gerektirmediği her durumda katma değer vergisi açısından da vergi farkı doğar ve vergi farkına bağlı olarak ceza uygulanması gerekir.

Cezanın ne şekilde saptanması gerektiği aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanmaktadır.

**Örnek:** Gerçekte %11 oranında gümrük vergisine tabi eşya %10 oranında gümrük vergisine tabi tarife pozisyonundan beyan edilmiştir. Eşyanın gümrük vergisi matrahı 50.000 TL'dir.

	Beyan Edilen (TL)	Beyan Edilmesi Gereken (TL)
Gümrük Vergisi Matrahı	50.000	50.000
Gümrük Vergisi	5.000	5.500
KDV Matrahı	55.000	55.500
KDV (%18)	9.900	9.990

Gümrük vergisi farkı [(5.500-5.000)/5.000=] % 10 oranında olduğu ve % 5 oranını da aştığı için vergi farkının üç katı, (500x3=) 1.500 TL para cezası uygulanması gerekir.

Katma değer vergisi açısından ise, vergi farkı yalnızca  $(9.990-9900=)$  90 TL ve  $(90/9900=)$  % 0,9 oranındadır. Katma değer vergisi değer üzerinden hesaplandığından ve buradaki katma değer vergisi farkı, vergi hesabına temel olan değerdeki eksiklikten kaynaklandığından, para cezasının, vergi farkındaki orana bakılmaksızın, GK'nın 234/1-b maddesi gereğince üç kat ve  $(90 \times 3=)$  270 TL olarak uygulanması gerekir.

#### 2.4.2.Vergilendirmeye Esas Sayı, Ağırlık Gibi Ölçülerin Yanlış Beyanı

Daha önceki anlatımlarda da belirtildiği üzere, İthalat Rejim Kararı, bazı eşya için, gümrük vergisinin, hacim, ağırlık, alan gibi ölçüler esas alınarak hesaplanmasını öngörmektedir. Gümrük vergisinin değer üzerinden alınmadığı bu hallerde de, katma değer vergisi, KDVK'nın 21'inci maddesi hükmü uyarınca, CIF değere, bunun belli olmadığı hallerde gümrük idaresince saptanacak değere gümrük vergisi dahil edilerek bulunan tutar üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla, gümrük vergisi hesabına esas alınan ağırlık, hacim, alan gibi ölçülerin yanlış beyan edilmesinden doğan gümrük vergisi farkı, katma değer vergisi hesabına esas olan kıymeti, başka bir deyimle, katma değer vergisi matrahını değiştirecek ve bu vergi yönünden de vergi farkı yaratacaktır.

**Örnek:** 100 kilogramı üzerinden 30 TL. gümrük vergisi alınan CIF değeri 100.000 TL. olan 50.000 kilogramlık eşyanın 52.000 kilogram olduğu saptanmıştır. Eşyanın CIF değerinde herhangi bir yanlışlık yoktur.

	Beyan Edilen	Beyan Edilmesi Gereken
Gümrük Vergisi Hesabına Esas Ölçü	50.000 kg.	52.000 kg.
Gümrük Vergisi	15.000 TL.	15.600 TL.
KDV Matrahı	115.000 TL.	115.600 TL.
KDV (%18)	20.700 TL.	20.808 TL.

Gümrük vergisi farkı 600 TL ve  $[(15.600-15.000)/15.000=]$  % 4 oranındadır. % 50 oranında  $(600 \times \% 50=)$  300 TL. ceza uygulanması gerekir.

Katma değer vergisi farkı ise, yalnızca  $(20.808-20.700=)$  108 TL'dir. Katma değer vergisi değer üzerinden hesaplandığından ve buradaki katma değer vergisi farkı, vergi hesabına temel olan değerdeki eksiklikten kaynaklandığından, para cezasının, GK'nın 234/1-b maddesi gereğince üç kat ve  $(108 \times 3=)$  324 TL olarak uygulanması gerekir.

#### 2.4.3.Düşük Kıymet Beyanı

KDVK'nın 21'inci maddesi gereğince, ithalatta katma değer vergisi matrahı ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan değeri ile hesaplanan gümrük vergisinin toplamından oluşur.<sup>9</sup> Bu açıdan, eşyanın gümrük vergisine esas kıymetinin düşük beyan edildiği durumlarda, gümrük vergisi farkı olsun ya da olmasın, katma değer vergisi farkı oluşacaktır.

**Örnek:** İsrail'den ithal edilen %0 oranında tercihli tarifeye tabi bir malın kıymeti 25.000 TL. olarak beyan edilmesi gerekmele birlikte, 20.000 TL. olarak beyan edilmiştir.

	Beyan Edilen (TL.)	Beyan Edilmesi Gereken (TL.)
Gümrük Vergisi Matrahı	20.000	25.000
Gümrük Vergisi	0	0
KDV Matrahı	20.000	25.000
KDV (% 18)	3.600	4.500

<sup>9</sup> KDVK hükümleri uyarınca ithalatta KDV matrahına giren diğer unsurlar, izleyen örneği basitleştirmek için ihmal edilmiştir.



GK'nın 234/1-b maddesi gereğince, katma değer vergisi açısından doğan vergi farkı tutarı olan (4.500-3.600=) 900 TL'nin üç katı tutarında (900x3=) 2.700 TL. para cezası uygulanması gerekir.

#### 2.4.3.1.Eşyanın Gümrük Kıymeti Doğru Beyan Edilmekle Birlikte KDV Yönünden Matrah Farkı Oluşturan Durum

Eşyanın gümrük vergisi hesabına esas gümrük kıymetinin doğru olarak beyan edildiği, bununla birlikte, ithalatta katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gereken unsurların bazılarının matrah kapsamı dışında bırakılması ya da matrah kapsamında yer alan tutarların yanlış olması nedeniyle katma değer vergisi farkı yaratan durumlar olabilecektir. Böyle durumlarda gümrük vergisi yönünden uygulanacak bir ceza söz konusu olmamakla birlikte, katma değer vergisi yönünden, yukarıda ayrıntılı biçimde açıklanan esaslar çerçevesinde ceza uygulanabilecektir.

Örnek: Gümrük kıymeti 40.000 TL olan ve bu şekilde gümrüğe beyan edilen bir mala ilişkin olarak yapılmış, gümrük beyannamesinin tescil tarihine değin olan bazı gider unsurlarının (yükleme, boşaltma taşıma ve depo kiralalarının) toplam tutarı olan 2.000 TL'nin KDV matrahına dahil edilmediği anlaşılmıştır.

	Beyan Edilen (TL.)	Beyan Edilmesi Gereken (TL.)
Gümrük Vergisi Matrahı	40.000	40.000
Gümrük Vergisi (% 10)	4.000	4.000
KDV Matrahı	44.000	46.000
KDV (% 18)	7.920	8.280

Gümrük kıymeti (gümrük vergisi matrahı), dolayısıyla gümrük vergisi yönünden hiçbir fark olmamasına karşın, KDV matrahı yönünden (46.000 – 44.000=) 2.000 TL, dolayısıyla KDV yönünden (2.000 x % 18=) 360 TL (8.280 – 7.920=) vergi farkı doğmuştur. Vergi farkı tutarı olan 360 TL'nin üç katı (360 x 3=) 1.080 TL ceza uygulanması gerekir.

Bu noktada, ceza uygulamasını gümrük kıymetine (gümrük vergisi matrahına) girmesi gereken unsurlarla sınırlı sayan, GK hükümleri uyarınca gümrük kıymetine girmemekle birlikte, KDVK hükümleri uyarınca ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gereken unsurların beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi durumunda KDV yönünden ceza uygulanamayacağını savunan görüşün mevcut olduğunu vurgulamak gerekir.<sup>10</sup> Bu görüşe aşağıdaki nedenlerle katılmadığımı belirtmek isterim:

KDVK, 51'inci madde hükmüyle, ceza uygulamasını, ithalatta KDV matrah farkından doğan KDV farkına bağlamıştır. Dolayısıyla, KDV mükellefinin, kendisine atfedilecek bir sebeple ithalatta KDV matrahını eksik beyan ettiği her durum, ithalatta KDV farkı doğurur ve KDVK'nın GK'nın ceza hükümlerine yaptığı gönderme uyarınca ceza uygulanmasını gerektirir. Bunun için, gümrük kıymetinde herhangi bir eksik beyanın olması, dolayısıyla gümrük vergisi farkı doğması da gerekmez. Yazının önceki bölümlerinde yer alan rakamsal örneklerden de bu anlaşılmaktadır.

<sup>10</sup> Nevzat BOZKURT; Gümrük İdarelerince Hangi Durumlarda KDV Para Cezası Uygulanmalı? Mali Çözüm, s. 163-167, Ocak –Şubat 2011. Adı geçenin, belirtilen makaledeki ifadeleri aynen şu şekildedir: "Kanaatimizce kanunun lafzında, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi varış limanına kadar yurt dışında yapılan giderlere ilişkin bir eksik beyan söz konusu ise Gümrük Kanununun 234. maddesi uyarınca KDV para cezası uygulanabilecek iken, varıştan sonra beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan ve KDV matrahına ilave edilmesi gereken yurtiçi masraflarda eksik beyan söz konusu olduğunda, eksik alına KDV tahsil edilmekle birlikte KDV para cezası uygulanamayacaktır.

## **Sonuç**

Bu yazıda, GK'nın 234/1'inci ve KDVK'nın bu maddeye gönderme yapan 51'inci maddesi temelinde değerlendirmeler yapılmıştır.

İthalatta KDV bakımından ceza, matrah farkından doğan vergi farkı söz konusu olduğunda uygulanır ve cezanın hesabına KDV farkı tutarı esas olur. Matrah farkı olmamakla birlikte vergi kaybı olan durumlarda ise ceza uygulamak yasal olarak mümkün değildir.

Ceza uygulamasında KDVK'nın 51'inci maddesinde yapılan gönderme uyarınca, GK'daki ceza uygulamasına ilişkin esaslar uygulanır.