

SEVK İRSALİYESİ İLE İLGİLİ VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN HÜKÜMLERE UYULMAMASI DURUMUNDA UYGULANACAK USULSÜZLÜK CEZALARI

Gürcü GÜNGÖR (*)

1 - GİRİŞ

Sevk irsaliyesi malın sevkini belgeleyen, üç nüsha olarak düzenlenmesi gereken ve nakliye esnasında taşıt üzerinde iki nüsha olarak bulundurulması gereken bir vesikadır. Bu belge, hâsılatı tevsik eden yani fiyat ve bedeli gösteren bir belge değildir. Sevk irsaliyesi ile ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda " faturanın şekli" başlıklı 230'uncu maddesinde ve ilgili Vergi Usul Kanunu tebliğlerinde açıklama yapılmıştır.

Uygulamada sevk irsaliyesi olmadan mal sevkinin yapılması ve sevk irsaliyesinde bulunması zorunlu bilgilerin olmaması halinde yapılan tespite göre kesilen cezaya ilişkin yargı organları idare aleyhine kararlar vermektedir. Yazımızda sevk irsaliyesinin düzenlenmesinde karşılaşılan sorunlar ve bu konuda uygulanması gereken cezalar, ilgili kanun, tebliğ ve yargı kararları esas alınarak açıklanmıştır.

2- SEVK İRSALİYESİNDE BULUNMASI ZORUNLU BİLGİLER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda sevk irsaliyesinde bulunması zorunlu bilgiler yer almamakla

beraber bu konuya ilişkin 173 ve 253 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki gibi açıklama yapılmıştır.

Sevk irsaliyesinde;

- gönderilen malın nev'i ve miktarının,
- satıcının veya malı sevk edenin adı, soyadı, ticaret ünvanı, adresi, varsa vergi dairesi hesap numarasının, (mükellefin diğer iş yerine veya satılmak üzere bir alıcıya gönderdiği hallerde malın kime ve nereye gönderildiğinin)
- malın düzenlenme tarihi ile fiili sevk tarihi
- müteselsil irsaliye numarasının, bulunması ve bunların satıcı tarafından imzalanması zorunludur.

Ayrıca, aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarından her biri , ayrı ayrı irsaliye kullandığı takdirde bu irsaliyelere şube veya kısımlarına göre şube veya kısımın, isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması zorunludur.

2.1- Sevk İrsaliyesinde Bulunması Gereken Hususların Olmadığının Tespiti Halinde Uygulanacak Ceza

Sevk irsaliyelerinde bulunması zorunlu bilgilerin olmadığının tespiti halinde uygulanacak ceza aşağıda

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Danıştay kararları ve Vergi Usul Kanunu hükümleri ile açıklanmıştır. Öncelikle aşağıda bu konuyla ilgili Danıştay kararlarına maddeler halinde yer verilmiştir.

1- Danıştay 4'üncü dairesinin E:1998/97, K:1999/82 no.lu 28/01/1999 tarihli sevk irsaliyelerinde vergi dairesine ait yeni hesap numaralarının bulunmaması özel usulsüzlük cezasını gerektirmediği hakkındaki kararında, "...bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar, uyuşmazlık konusu olayda bir arada gerçekleşmemiş bulunmaktadır. İdari cezalar için de geçerli olan "cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmediği" kanaatine varılmıştır.

2- Danıştay 4'üncü dairesinin E:1997/5782, K:1998/4152 no.lu 13/11/1998 tarihli 253 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki, sevk irsaliyelerinde düzenlenme tarihinin yanı sıra fiili sevk tarihinin de bulunması yolundaki düzenlemeye dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması hakkındaki kararında, "...fiili sevk tarihinin yazılmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Sevk irsaliyelerinde, tanzim tarihinin yanında ayrıca fiili sevk tarihinin yazılması mecburiyeti, mükellefler lehine getirilen bir düzenleme olup, tanzim tarihi ile fiili sevk tarihinin aynı olması nedeniyle, söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağından bahisle Vergi Usul Kanunu'nun 353/2'nci maddesine göre kesilen cezada isabet görülmemiştir."

3- Danıştay 3'üncü dairesinin E:1999/2073, K:1999/4996 no.lu 30/12/1999 tarihli 213 sayılı kanunun 227.maddesinin hiç düzenlenmemiş saydığı belge için özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hakkındaki kararında, "kullanılması

mecburiyeti bulunan bir belgenin , düzenlenmiş olmakla birlikte, taşınması zorunlu bilgilerin bir kısmını taşımadığı tespit edilmiştir. 227.maddede bu tür belge için herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemiştir. Olaya uygulanmış olan aynı kanunun 353.maddesinde de bu tür bir belge için cezai yaptırım öngörülmüş değildir. Başka anlamıyla 353.maddede, düzenlenmiş olmakla beraber kanunun 227.maddesi uyarınca hiç düzenlenmemiş kabul edilen belgeler için de özel usulsüzlük uygulanacağına ilişkin bir ifadeye yer verilmemiştir. Öte yandan, ceza uygulamasını öngören esasların kanunla belirlenmesi zorunludur. Bu nedenle tebliğ hükmü ile cezai yaptırım öngören düzenlemelerin getirilmesi de mümkün bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulünü" belirtmiştir.

Yukarıdaki Danıştay kararlarında da görüleceği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddede hükmüne dayandırılarak sevk irsaliyesinde bulunması gereken bilgilerin olmadığı gerekçeyle hiç düzenlenmediği kabul edilerek kesilen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin davalar idare aleyhine sonuçlanmıştır. Bu nedenle 28/02/2005 tarih ve 345 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yargı kararları dikkate alınarak kesilecek ceza konusunda bilgi verilmiştir. Buna göre, söz konusu tebliğin yayımı tarihinden itibaren sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin bulunmadığının tespiti halinde özel usulsüzlük cezası yerine Vergi Usul Kanununun 352/II-7'inci maddesine göre "*ikinci derece usulsüzlük*" cezası kesilmesi uygun görülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-7'inci madde hükmünde, *evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği* öngörülmüştür. Söz

konusu kanun hükmünde vesikaların şekil ve muhteviyatı ve düzenlemelere ilişkin uyulmaması ifadesi açıkça belirtildiği için, Danıştay'ın kararlarında konuyla ilgili kanunda cezai yaptırım olmadığına ilişkin savunmasına adı geçen tebliğ ile açıklık getirilmiştir.

3- SEVK İRSALİYESİNİN DÜZENLENECEĞİ DURUMLAR ve DÜZENLEYECEK OLANLAR

Sevk irsaliyesinin düzenleneceği durumlar ve düzenleyecek kişiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

Sevk İrsaliyesinin Düzenleneceği Durumlar	Sevk İrsaliyesini Düzenleyecek Kişi
Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde:	Satıcı
Teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde:	Alıcı
Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı halde:	Malı Gönderen kişi
Malın, satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği halde:	Malı Gönderen kişi
Bazı mükelleflerin başka mükelleflere teslim edilmek üzere üçüncü şahıslara talimat vererek mal sevketmesi durumunda (örneğin, Toptancı (A) müşterisi olan perakendeci (C) ye teslim edilmek üzere imalatçı (B)ye talimat vererek kendi adına mal sevkiyatı yapması) :	Malın alıcıya teslim edilmek üzere üçüncü şahıs tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde üçüncü şahıs(B)
Mükelleflerin, yarı mamül veya mamul mallarını, bazı işlemler (örneğin, boyatılmak, tamir ettirilmek gibi) yapılmak üzere işlemi yapacak mükelleflere gönderilmesi halinde:	Malı Gönderen kişi İşlemi yapacak mükellef tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde, işlemi yapacak kişi
Numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde:	Malı satıcı taşıyor veya taşıtırıyorsa satıcı Alıcı taşıyor veya taşıtırıyorsa alıcı

3.1-Sevk İrsaliyesinin Düzenlenmediğinin Tespiti Halinde Uygulanacak Ceza

Sevk irsaliyesinin düzenlenmesi Vergi Usul Kanunu'nun 230/5.maddesinin parantez içi hükmüne göre zorunludur. Söz konusu zorunluluğa uyulmadığının tespiti halinde kesilecek ceza Vergi Usul Kanunu'nun 353/2'nci madde hükmünde , *“Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği “* şeklinde belirtilmiştir.

Uygulamada karşılaşılan sorunlardan biri de 206 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu tebliğine göre üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmediği kabul edilerek Vergi Usul Kanunu'nun 353/2.maddesine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi hususudur. Danıştay ise genelde tebliğ hükmüne dayandırılarak sevk irsaliyesinin üç nüsha düzenlenmediğinden dolayı özel usulsüzlük cezasının kesilmemesi gerektiğine karar vermektedir.

Bu hususla ilgili Danıştay 9'uncu dairesinin E:2000/407, K:2001/3712 no.lı 18/10/2001 tarihli davacı tarafından nakledilen emtia için taşıta bulundurulan sevk irsaliyesinin tek nüsha olduğunun tespit edilmesi üzerine sevk irsaliyesi hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise de uyuşmazlıkta sevk irsaliyesini düzenlememe veya araçta bulundurmama gibi bir fiil tespit edilemediğinden kesilen cezada isabet bulunmadığı hakkındaki kararında, *“....2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun*

49.maddesinin 1.fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından, Vergi Usul Kanununun 353/2.maddesine göre sevk irsaliyesini düzenlememe veya araçta bulundurmama gibi bir fiil tespit edilemediğine, aksine anılan tutanakla sevk irsaliyesinin düzenlendiği ve araçta bulundurulduğu tespit edildiğine göre bu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasına imkan bulunmadığına ilişkin vergi mahkemesi kararının onanmasını” belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalarda görüleceği üzere, tek nüsha düzenlenen sevk irsaliyesinin düzenlenmiş olarak kabul edilmesi ve Vergi Usul Kanunu’nun 353/2.maddesine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmemesi gerektiği şeklindeki Danıştay’ın kararı idare aleyhine sonuçlanmıştır.

Fakat genel tebliğlerin bir kısmı uyulması zorunlu kaynak niteliğinde olup bir kısmı da vergi kanunlarını açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikteki metinlerdir. Uyulması zorunlu temel kaynak niteliğinde olan genel tebliğler, Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılmakta ve yeni hükümler içermektedir. 206 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu genel tebliğ ise mükerrer 257’nci maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yayımlandığı için yeni bir düzenleme hükmü içermekte olduğundan bu tebliğe uyulması zorunludur. Bu düzenleme sevk irsaliyesinin üç nüsha düzenlenmesi gerektiği ve üç nüsha düzenlenmediği zaman hiç düzenlenmediğinin kabul edilmesi hükmünü getirmiştir. Dolayısıyla sevk irsaliyesi üç nüsha düzenlenmediği zaman, irsaliyenin hiç düzenlenmediği kabul edilerek Vergi Usul Kanunu’nun 353/2’nci maddesi hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

3.2- Sevk İrsaliyesinin Taşıtta Bulundurulmadığının Tespiti Halinde Uygulanacak Ceza

Sevk irsaliyesinin iki nüshası mutlaka emtiayı taşıyan taşıtta bulundurulacaktır. Taşıtta bulundurulacak irsaliye aslının olması gerekmektedir. İrsaliyenin fotokopisinin veya faksının taşıtta bulundurulması ceza uygulamasını engellemektedir. Sevk irsaliyesinin bulunup bulunmadığı aracın trafiğe çıkması halinde hüküm ifade eder. Yükleme yapılsa dahi henüz hareket etmemiş bir araçta sevk irsaliyesi bulunmadığı ileri sürülemez.¹ Yapılacak denetimlerde sevk irsaliyesinin taşıtta bulundurulmadığının tespiti halinde, Vergi Usul Kanunu’nun 353/2’nci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir ve adı geçen kanunun 127’nci maddesi hükmü uyarınca işlem yapılarak, bu belgenin ibrazına kadar araç trafikten alıkonulur veya belli şartların doğması halinde belgesiz mal tasfiye edilir.

Taşıtta bulundurulan sevk irsaliyesinin istenildiğinde yetkili olan kişilere ibrazı şarttır. Bu hususla ilgili olarak yoklamaya yetkili olan kişilerin sahip olabilecekleri yetki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 127’nci maddesinin d bendinde “*nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek*” denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla yoklama ve denetimlerde sevk irsaliyesinin iki nüshası da yoklamaya yetkili olan kişiye ibraz edilecektir. Denetim elemanı ibraz edilen

¹ ÖZYER, Mehmet Ali; “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması” , Ocak 2003, 2.Baskı, s.331

sevk irsaliyesinin bir nüshasına adını, soyadını ve ünvanını yazdıktan sonra tarih belirterek mühürleyip imzalayacak ve ilgiliye iade edecektir. Denetim elemanınca alıkonan diğer nüsha da mükellefin tarh dosyasına konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilecektir.

Yol denetimleri sırasında “*Dur ikazına*” uymayan araçlar hakkında muhatap, yetkili adamı veya polis, jandarma, muhtar veya ihtiyari heyeti üyelerinden biri ile yoklamaya yetkili kişi tarafından birlikte tutanak imzalanır. Söz konusu tutanak ile Vergi Usul Kanunu’nun 353’üncü maddesinin 10 no.lu bendine göre Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

4- SEVK İRSALİYESİNE İLİŞKİN KESİLECEK CEZADA MUHATAP OLACAK KİŞİLER

246 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde sevk irsaliyesine ilişkin cezanın kimin adına olacağı hususu açıklanmıştır.

Tebliğe göre; “ Taşımanın alıcı tarafından yaptırıldığı hallerde, Vergi Usul Kanunu’nun 230’uncu maddesinin 5 no.lu bendine göre, sevk irsaliyesi düzenleme mecburiyeti alıcıya ait bulunduğundan, sevk irsaliyesinin düzenlenmediğinin tespiti halinde, ceza alıcı adına kesilecektir.

Ancak taşıma alıcı tarafından yaptırılmakla birlikte varılan mutabakat gereği sevk irsaliyesinin satıcı tarafından düzenlenmesi durumunda, sevk irsaliyesinde tarih, müşterinin adı veya ticaret ünvanı, adresi, vergi dairesi, vergi numarası, malın cinsi ve miktarına ilişkin bilgilerden herhangi birinin yer almadığının veya yanlış yazıldığına tespit edilmesi halinde, bu belgeye ilişkin ceza belgeleri düzenleyen satıcı adına kesilecektir.

Denetim sırasında fiilen araçta bulunan malların cins ve miktarları ile sevk irsaliyesinde yer

alan malların cins ve miktarları arasında tutarsızlık tespit edildiği takdirde ise öncelikle tutarsızlığının sebebi araştırılacaktır.

Bu araştırma sonucuna göre;

- Düzenlenen sevk irsaliyesine, sevk edilen malların cins ve miktarlarına ilişkin bilgiler, satıcı tarafından eksik veya yanlış yazılmış ise ceza, belgeyi düzenleyen satıcı adına kesilecektir.

- Satıcı tarafından sevk irsaliyesi doğru olarak düzenlendiği halde araca sonradan alıcı, taşıyıcı veya diğer şahıslar tarafından başka mallar yüklenmiş olmasından dolayı tutarsızlığın ortaya çıktığı durumlarda ise aracı sonradan yüklenen malları taşıtan adına ceza kesilecektir.

- Denetimler sırasında malların sevk irsaliyesinde belirtilenden farklı bir güzergahta seyrettiği tespit edilir ise ceza malları taşıtan adına kesilecektir.”

5- SONUÇ

Genellikle sevk irsaliyesine ilişkin kesilen usulsüzlük cezaları yargı organları tarafından yanlış kanun uygulanması ya da tebliğe dayanılarak ceza kesildiği gerekçesi ile kaldırılmaktadır. Bu konuya ilişkin sevk irsaliyesinde bulunması gereken hususlar, düzenleneceği durumlar ile bunlara ilişkin cezalara ve yargı kararlarına yazımızda ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Özellikle yazımızda da açıkladığımız üzere, aşağıdaki tebliğ hükümleri idare aleyhine verilen yargı kararlarına açıklık getirmesi açısından önemlidir.

345 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin bulunmadığının tespiti halinde özel usulsüzlük cezası yerine Vergi Usul Kanunu’nun 352/II-7’inci madde hükmüne göre ceza kesilmesi gerektiği belirtmek suretiyle yanlış ceza uygulamasına açıklık getirilmiştir. Söz konusu tebliğ hükmü, örneğin sevk irsaliyelerinde vergi kimlik numarala-

rının olmadığı gibi durumlarda da uygulanmalı ve vesikaların belli şekil şartlarına uymadığı gerekçesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-7'inci maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 206 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ mükerrer 257'nci maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yayımlandığı için uyulması zorunlu tebliğ olup, üç nüsha düzenlenmediği zaman, irsaliyenin hiç düzenlenmediği kabul edilmeli ve sevk irsaliyesinin tek nüsha düzenlenmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 353/2'nci maddesi hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ÖZYER, Mehmet Ali; "Açıklama ve örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Ocak 2003, 2.baskı