

**KATMA
DEĞER
VERGİSİ
KANUNUNDA
VERGİ
SORUMLUSU
UYGULAMASI**



Faruk MUTLU
Vergi Denetmen Yardımcısı

I - GİRİŞ

6 .7.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4008 sayılı Kanunla bazı vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Anılan Kanunun 30. maddesiyle 3065 sayılı KDV Kanunu'nun "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9. maddesine 6.7.1994 tarihinden geçerli olmak üzere 2. fıkra hükmü eklenmiştir.

Söz konusu hüküm ile belgesiz mal ve hizmet satın alanlara cezalı tarhiyat uygulaması şeklinde bir düzenleme yapılmış ve böylece Katma Değer Vergisi Kanunu'nda "Vergi Sorumlusu" uygulaması genişletilerek verginin emniyet altına alınması amaçlanmıştır.

Vergi sisteminin bütünü ve özellikle katma değer vergisinin başarısı bakımından belge düzeninin kurulması hayati önem taşımaktadır. Ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenebilmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğundan KDV Kanunu'nun 9. maddesine böyle bir hüküm eklenmiştir.

KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 2. fıkra hükmü tüm bu olumlu yanlarına rağmen uygulamada bazı tereddütlere yol açmıştır. Biz bu yazımızda uygulamada karşılaşılan sorunları ortaya koyarak konu hakkındaki kişisel görüşlerimizi açıklayacağız.

II - YASAL DÜZENLEME:

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9. maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 2 fıkra hükmüne göre, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tesbit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarihyata kaçakçılık cezası uygulanmaz.

Görüldüğü gibi, KDV Kanunu'nun 9. maddesine eklenen 2. fıkra ile vergi sorumlusu uygulaması genişletilmiştir. Buna göre, fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal satışı nedeniyle satıcı tarafından beyan dışı bırakılan katma değer vergisi doğrudan doğruya alıcıdan sorumlu sıfatıyla alınmaktadır. Böylece belgesiz mal alan mükellefler satıcının yerine ziyaa uğratılan vergiden sorumlu tutularak belge alınması teşvik edilmektedir. Değişiklikten önce bu tür bir durumla karşılaşıldığında belgesiz mal alan mükelleflere yalnızca özel usulsüzlük cezası uygulanmakta olup vergi ziyai açısından herhangi bir işlem yapılmamaktaydı.

III - UYGULAMADAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin 2. fıkrası, yukarıda da bahsedildiği üzere belge alımını teşvik eden bir uygulama olarak olumlu karşılanmakla beraber uygulamada bazı tereddütleri de beraberinde getirmiştir. Şimdi bu tereddütleri ve konu hakkındaki görüşlerimizi ayrı ayrı açıklayalım.

1 - Re'sen Tarhiyatın Kanuni Dayanağı:

KDV Kanunu'nun 9. maddesine eklenen 2. fıkra hükmünde; belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükelleflere, bu mallara ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir sürenin verileceği, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malların tesbit tarihindeki emsal bedeli üzerinden

hesaplanan katma değer vergisinin, alışlarını belgeleyemeyen mükellefler adına re'sen tarhedileceği belirtilmiştir.

Her ne kadar re'sen tarhiyatın kanuni dayanağı KDV Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilmişse de re'sen tarhiyat konusu asıl olarak Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla tarhiyat asıl kanuni dayanağını bu maddeden almaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre re'sen tarhiyat yapılması konusunda da bazı tereddütler bulunmaktadır. Bu konuda iki görüş ileri sürülmektedir.

Birinci görüşe göre, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen ve verilen 10 günlük sürede alış belgelerini ibraz edemeyen mükellef adına re'sen vergi tarhiyatı yapılabilmesi için VUK'nun 30. maddesinde 8 bend halinde sayılan re'sen takdir nedenlerine yeni bir bend eklenmelidir. Buna göre, VUK'nun 30. maddesinin 2. fıkrasına "KDV Kanunu'nun 9. maddesi kapsamında belgesiz mal bulundurulduğunun tespit edilmesi ve bu mallara ait alış belgelerinin mükellefçe ibraz edilememesi" şeklinde eklenecek yeni bir bend hükmü ile konu çözülecektir.

Diğer taraftan, bizim de savunduğumuz ikinci bir görüşe göre, böyle bir bend hükmüne gerek kalmaksızın olay kanun maddesinin bu haliyle de çözülebilir. Şöyle ki,

VUK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasında re'sen vergi tarhiyatının tanımı yapılmış ve 2. fıkrada da bazı re'sen takdir nedenleri sayılmıştır. Bize göre, bu madde çok dikkatli okunduğunda iki ayrı olayın varlığı açıkça görülebilir. Maddenin 1. fıkrasında, "Re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarhi olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır." hükmü yer almaktadır.

Re'sen vergi tarhiyatının tanımı ve esasları genel olarak bu fıkrada açıklanmıştır. Maddenin 2. fıkrasında ise, "Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir." hükmüne yer verilmiş ve bu haller 8 bend halinde sayılmıştır.

Şimdi burada 1. fıkrada re'sen vergi tarhının genel nedeni açıklanmıştır. Bu neden, matrahın kısmen dahi olsa defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin yapılamadığı hallerdir. Bu haller çok çeşitli olabilir. Ancak ileri sürülen halin defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilemediğinin inceleme elemanınca raporunda açık olarak izah edilmesi bir anlamda ispatı gerekir.

Oysa, 2. fıkrada 8 bend halinde sayılan hallerden biri mevcutsa, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı KABUL EDİLİR. Yani bu 8 bend halinde sayılan hallerden biri mevcutsa artık yukarıda bahsettiğimiz gibi raporda bu konunun açıkça izah edilmesine, ispatına gerek yoktur. Çünkü kanun 2. fıkrada sayılan hallerde matrahın defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığını peşinen kabul etmiştir. Artık burada bir ispat zorunluluğu yoktur.

Dolayısıyla bu 8 bend halide sayılan haller re'sen takdir nedenleri olarak sınırlayıcı değildir. Bunlar örnekleme yoluyla seçilmiş çok genel durumlardır. Ancak bu 8 bend de sayılmadığı halde birinci fıkradaki genel tanıma giren bir durumda re'sen tarhiyat yapılabilir.

Nitekim, VUK'nun "Kaçakçılık Suçu" başlıklı 344. maddesinde de benzer bir durum vardır. Söz konusu maddenin 1. fıkrasına göre kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir. 344. maddenin 2. fıkrasında ise "Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir." hükmü yer almış ve bu haller 6 bend halinde sayılmıştır.

Görüldüğü gibi, burada da kaçakçılık suçunun tarifi 1. fıkrada yapılmış ve kasten vergi ziyana sebep olunan her durum kastın varlığının ispatı şartı ile kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır.

Maddenin 2. fıkrasında ise, 6 bend halinde bazı haller sayılmış ve bu hallerin varlığı durumunda ispata gerek kalmaksızın kastın varlığının kabul edildiği belirtilmiştir. Bu demek değildir ki, 2. fıkrada sayılan 6 bendin dışındaki bir durumda kaçakçılık cezası uygulanmaz. Bu 6 bendeki durum iddia edenin ispat külfetini kaldırıyor. Yani bunlar örnekleme olaylardır. Yoksa kaçakçılığı oluşturan fiilleri sınırlamıyor.

2 - Re'sen tarhedilecek vergiye uygulanacak ceza:

KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 2. fıkrasında "... Bu tarhiyata kaçakçılık cezası uygulanmaz." hükmü yer almıştır. Sanıyoruz kanun koyucunun buradaki gerekçesi, belgesiz mal alıştı olayında vergiyi asıl kaçırana, dolayısıyla vergi ziyana sebebiyet verenin satıcı olması, alıcıya kanun tarafından bir sorumluluk yüklenilmesi nedeniyle alıcıyı daha hafif bir cezayla cezalandırmaktır. Yani kanun koyucu belgesiz mal alıştı olayında alıcıyı vergi aslı açısından asıl borçlu gibi sorumlu tutmakla birlikte vergi aslına bağlı ceza uygulaması açısından biraz daha esnek davranmıştır.

Anılan 2. fıkradaki "Bu tarhiyata kaçakçılık cezası uygulanmaz." hükmünden çıkarılan sonuç diğer vergi ziyana bağlı cezalar (Ağır kusur ve kusur) uygulanacağıdır. Bu konuda da iki ayrı görüş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre böyle bir durumda yapılan re'sen tarhiyata öncelikle ağır kusur cezası uygulanır. Cezanın dayanağı ise VUK'nun mükerrer 347. maddesinin 1. fıkrasıdır. Söz konusu fıkra da Verilmesi gereken vergi beyannamelerinde, toplamı 100.000.000.- liradan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi hali ağır kusur nedeni olarak sayılmıştır.

Bu görüşü savunanlar olayımızda verilmesi gereken bir beyanname olmadığından burada yalnızca 100 milyon lira olarak belirtilen asgari sınır ile mükellefin belgesiz mal alışına isabet eden matrah farkının kıyaslanması gerektiğini ileri sürmektedirler. Buna gerekçe olarakta, vergi ziyana uygulanacak cezanın tespitinde en ağır cezadan en hafif olan cezaya doğru bir kıyaslama yapılması gerektiğidir.

İkinci görüşe göre ise bu tarhiyata kusur cezası kesilmesi gerekir. Çünkü kaçakçılık cezasının uygulanması kanunen mümkün değildir. Ağır kusur cezasının kesilmesini gerektiren ve mükerrer 347 maddede 6 bend halinde sayılan hallerin ise olayımızla ilgisi yoktur. Özellikle yukarıda birinci görüşü savunanların ileri sürdüğü gibi mükerrer 347. maddenin 1. bendine göre ağır kusur cezası kesilemez. Çünkü söz konusu bendde verilmesi gereken bir beyannameden ve bu beyannamede yazılı bir matrahtan bahsediliyor. Oysa KDV Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan olayda ne bir beyanname ne de beyannamede yazılı bir vergi matrahı bulunmaktadır. Dolayısıyla bu bende göre ağır kusur cezası kesilemez.

Bize göre de ikinci görüş daha mantıklıdır. Çünkü ortada gerçekten matrah kıyası yapacağımız bir beyanname bulunmamaktadır. Her ne kadar KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinde "Kaçakçılık cezası uygulanmaz." denilerek ağır kusur cezasının uygulanabileceği sonucu çıksa da pratikte bu cezanın uygulanması mümkün değildir. Burada kanun koyucu "Bu tarihyata kusur cezası uygulanır" şeklinde bir hüküm koysa idi daha uygun olacaktı.

3 - Re'sen tarhedilen vergi indirim konusu yapılabilecek mi?

KDV Kanunu'nun 9/2. maddesi kapsamında belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen mükellefler, normalde bu malları belgeli olarak satın alsalar idi alış belgelerinde gösterilen katma değer vergilerini genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabileceklerdi. Ancak belgesiz olarak satın alınan bu mallara ait katma değer vergisinin anılan madde uyarınca alıcı adına re'sen tarhedilerek sorumlu sıfatıyla tahsil edilmesi halinde acaba mükellef (alıcı) bu vergiyi indirim konusu yapabilecek midir? Kanunun gerekçesinde bu verginin ödemenin yapıldığı dönemde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Ancak, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 34/1 maddesine göre, yurt içinden sağlanan mal ve hizmetlere ait kdv, alış faturası veya benzeri vesikalar üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalara kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

Buna göre, mükellef adına re'sen tarhedilen katma değer vergisi Kanunu'nun 34/1. maddesindeki şartları taşımadığından inceleme raporuna istinaden indirim konusu yapılmaması gerekir. Yani "indirilebilir" hükmü Kanunun 34/1. maddesi ile çelişmektedir.

Öte yandan, sorumlu sıfatıyla ödenen verginin indirim konusu yapılması durumunda mükellefin üzerinde yalnızca ceza kalmaktadır. Bunun da mükellefin uzlaşmaya gitmesi durumunda düşebileceği hususu gözönüne alınırsa düzenlemenin caydırıcılık etkisi ortadan kalkmaktadır.

4 - Vergi hangi dönem için re'sen tarhedilecek:

KDV Kanunu'nun 39/1. maddesine göre katma değer vergisinde vergilendirme dönemi faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleridir. Buna göre, belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükellefler adına yapılan re'sen vergi tarihyatında tarihyatın dönemi nasıl

tespit edilecektir? Kanunda bu konuda açık bir hüküm yer almamakla birlikte maddenin tamamı bütün olarak değerlendirildiğinde re'sen tarhiyatın tespit tarihinin rastladığı vergilendirme dönemi için yapılması gerekmektedir. Ancak burada ikinci bir soru akla gelmektedir. Acaba tesbit tarihi hangi tarihtir? Bu tarih 10 günlük sürenin başlangıcı açısından da önemlidir.

Burada Fiili Envanter Tutanağının düzenlendiği tarihte henüz alış-satış farkları belli olmadığından bu tutanaktaki tarihin esas alınması mümkün değildir. Bu durumda inceleme elemanınca mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılan kaydi envanter sonucu bir fark çıkması halinde bu farkı gösteren ikinci bir tutanağın düzenlenmesi gerekir. Bu tutanağın düzenlendiği tarih tespit tarihidir. Mükellefe alış farklarına ilişkin olarak verilecek 10 günlük ibraz süresinin başlangıcı da bu tarihtir. Tabii bu tutanakla alış farkları ve mükellefe bu alış farklarına ilişkin alış belgelerinin ibrazı için 10 günlük süre verildiği açıkça belirtilmelidir.

IV - SONUÇ

Yukarıda geniş olarak açıkladığımız üzere KDV Kanunu'nun 9. maddesine eklenen 2. fıkra hükmünün uygulanmasında bazı tereddütler bulunmaktadır. Biz bu yazımızda tereddütlü konuları ve bu konulara ilişkin kişisel görüşlerimizi açıklamaya çalıştık. Bu görüşlerimizi kısaca özetlersek, KDV Kanunu'nun 9/2. maddesi kapsamında belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen mükellefler adına yapılacak re'sen vergi tarhiyatında kanuni dayanağımız VUK'nun 30. maddesi ve KDV Kanunu'nun 9/2. maddesi olmalıdır. Re'sen tarhedilen vergiye uygulanacak ceza kusur cezasıdır. Resen tarhedilen verginin indirim konusu yapılabileceği kanunun gerekçesinde belirtilmişse de biz bunun uygun olmayacağı düşüncesindeyiz.

Ancak konuyu acil olarak idare tarafından ele alınması ve tereddütleri giderecek bir tebliğin yayımlanması yararlı olacaktır.