



Uğur UĞURLU (*)

BELGESİZ MAL veya HİZMET SATIN ALANLARIN SORUMLULUĞU

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere ülkemizde Katma Değer Vergisi, vergi indirim mekanizması üzerine kurulmuştur. Vergi indirim mekanizmasının işleyişi ise belgeye bağlanmıştır. Dolayısıyla vergi indirim mekanizmasının başarılı bir şekilde, aksamadan uygulanabilmesi için mutlaka sağlıklı bir belge düzeninin olması gereklidir.

Sağlıklı bir belge düzeninin önemini bilen kanun koyucu çeşitli yaptırımlar uygulayarak belge düzenini korumayı amaçlayan kanun hükümlerini yürürlüğe koymuştur. Yürürlüğe konulan bu hükümlerden biri de, KDV Kanunu'nun 9'ncü maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 2'nci fıkra ile belgesiz mal veya hizmet aldığı tespit edilen mükelleflere, bu mal veya hizmete ait KDV'nin cezalı olarak ödenmesi zorunluluğunu getiren düzenlemedir.

Biz de bu makale ile belgesiz mal veya hizmet aldığı tespit edilen mükelleflerin KDV so-

rumluluğunu detaylı bir şekilde açıklamaya çalışacağız.

2- BELGESİZ MAL veya HİZMET SATIN ALANLAR İLE İLGİLİ KANUN HÜKMÜ ve GEREKÇESİ

Belgesiz mal veya hizmet aldığı tespit edilen mükellefler ile ilgili sorumluluk uygulaması 3065 sayılı KDV Kanunu'nun¹ 9'ncü maddesinin ikinci fıkrasında yer almaktadır. Söz konusu madde hükmü şöyledir:

"2) 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 tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi

(*) Vergi Denetmeni

¹ 02.11.1984 Tarih Ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

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 vergi ziyai cezası uygulanır.

Ancak, belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.”

Madde metninde yer alan bu açıklamalar haricinde vergi idaresi tarafından bugüne kadar tebliğ düzeyinde bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla uzun zamandan beri yürürlükte olan madde metni vergi uygulayıcıları tarafından farklı şekillerde yorumlanmakta ve bunun sonucu olarak da her mükellef farklı uygulamalar ile karşılaşmaktadır. Madde metniyle ilgili açıklamalarımıza geçmeden önce kanun gerekçesini açıklamakta yarar olduğunu düşünüyoruz. KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinin gerekçesinde şu açıklamalar yapılmıştır:

“Vergi sisteminin bütünü ve özellikle katma değer vergisinin başarısı bakımından belge düzeninin kurulması hayati önem taşımaktadır. Ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğundan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine bir hüküm eklenerek satın aldıkları mal ve hizmetlere ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlara ait katma değer vergisinin cezalı olarak ödeme zorunluluğu getirilmiştir.

Bu hükme göre, satın aldıkları mal ve hizmetlerin belgesiz olduğu tespit edilen mükellefler, bu mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal

bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisini ödemek zorundadırlar. Mükellefler bu şekilde tarhedilen Katma Değer Vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak kesilen cezasının indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.”

Madde gerekçesinden anlaşılacağı üzere maddenin düzenleniş genel amacı ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımını önlemektir.

3- FİİLİ ve KAYDI ENVANTER KAVRAMLARI

Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine göre envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar ise işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri ifade etmektedir

Fiili envanter; belirli bir anda işletmede mevcut fiziki varlıkların, borç ve alacakların tespitine yönelik olarak yapılan envanter çalışmasıdır. Hesap dönemlerinin sonunda mükelleflerden istenen de işletme varlıklarının fiilen sayılarak tespit edilmesidir. Fiili envanterin mutlaka hesap dönemlerinin sonunda yapılması zorunlu değildir. Mükellefler her zaman fiili envanter yapabilirler. Fiili envanter cari bir uygulamadır ve geçmişe yönelik olarak yapılamaz. Kaydi envanter ise; belirli bir tarihte, o tarihe kadar gerçekleştirilen işlemler neticesinde kayıtlarda görülen varlıkları, borç ve alacakları tespiti yönelik işlemleri ifade etmektedir. Yani kaydi envanterde belgeler ve kayıtlar üzerinde uyumluluk aranmaktadır. Kaydi envanter, fiili envanterden farklı olarak geçmişe yönelik olarak da yapılabilir. ²

Fiili ve kaydi envanter çalışmalarında aranan

² IRMAK, Ramazan. “Faturasız Mal Bulundurduğu Veya Hizmet Satın Aldığı Tespit Edilenlerin KDV Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi (e-Yaklaşım), Sayı 58, Mayıs 2008

temel denklik şu şekilde gösterilebilir: Dönem başı mal mevcudu + Dönem içi mal alışı = Dönem sonu mal mevcudu + **Dönem içi satılan mal**

Eşitliğin sol tarafının büyük çıkması belgesiz satış, sağ tarafının fazla çıkması ise belgesiz mal alışı olduğu anlamına gelmektedir. Eşitlik sağlanması durumunda ise belgesiz alış ve satış olmadığı anlamı çıkmaktadır.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN 9/2. MADDESİ İLE İLGİLİ GENEL USUL VE ESASLAR

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinde yer alan KDV sorumluluk maddesi ile ilgili hemen hemen tüm kesimler tarafından mutabık kılınan usul ve esasları şöyle özetleyebiliriz:

a) Belgesiz mal ve hizmet temin edilmiş olduğu esasında vergileme sadece, gerçek usulde katma değer vergisine tabi mükelleflerde yapılabilir. Düz tüketici veya vergiye tabi olmayan veyahut vergi muafiyetinden yaralananlara bu esasta bir tarhiyat yapılamaz.³

b) KDV Kanunu'nun 9/2. maddesine göre, faturasız mal bulundurulduğu ya da hizmet satın alındığının mutlak suretle mükellefler hakkında yapılacak fiili ya da kaydi envanter ile tespit edilmesi ve buna bağlı olarak vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Böyle bir tespit yapılmadan, faturasız mal bulunduranlar veya hizmet satın alanlar hakkında KDV sorumluluğuna ilişkin hükmün uygulanması mümkün değildir.⁴

c) Yapılan fiili ya da kaydi envanter sonrasında belgesiz mal veya hizmet bulundurduğu tespit edilen mükelleflere, tespit tarihinden itibaren,

belgesiz alınan mal veya hizmetlere ilişkin belgelerin ibraz edilmesi için 10 günlük bir süre verilmesi gerekmektedir. Resen tarhiyat bu süre içinde belgelerin ibraz edilmemesi halinde yapılacaktır.

Nitekim Danıştay 11'nci dairesi vermiş olduğu bir kararında⁵ "...olayda işyerinde yapılan fiili envanter ile defter ve belgeler üzerinde yapılan kaydi envanter incelemesiyle bir kısım emtiayı belgesiz bulundurduğunun saptanması üzerine tanınan 10 günlük süre zarfında alış belgelerini ibraz edemeyen yükümlü adına sorumlu sıfatıyla yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir." şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

d) Kanun hükmü gereği verilen bu 10 günlük sürede, mal ya da hizmetin alış belgesinin ibrazı halinde mükellefler adına sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılmayacaktır. 10 günlük süre içinde mal ya da hizmetin alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin, tespit tarihindeki emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanarak, alışlarını belgeleyemeyenler adına re'sen tarh edilecektir. Tarhiyatın, tespit tarihindeki dönem itibarıyla yapılması gerekir. Ancak, belgesiz mal bulundurma tespiti sonunda satıcı mükellef adına bir tarhiyat yapılmasının mümkün olması halinde, bu tarhiyat malın teslim tarihi itibarıyla yapılacaktır.⁶

e) Fiili veya kaydi envanter sonrasında belgesiz mal veya hizmet satın aldığı tespit edilen mükellefler 10 günlük süre içinde mal ya da hizmetin alış belgesini ibraz edememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin, tespit

³ ÖZBALCI, Yılmaz. Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ağustos 2003, Syf 256

⁴ KIZILOT, Şükrü, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, Cilt: 2, Syf 554

⁵ Danıştay 11. Dairesinin 02.03.1999 Tarih ve K;1999/868, E;1997/3863 Sayılı Kararı

⁶ TOLU, Abdullah. "Faturasız Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu" Yaklaşım Dergisi, Sayı 150, Haziran 2005, Syf 174

tari-hindeki emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanarak, alışlarını belge-leye-meyenler adına re'sen tarhiyat yapılacaktır.

KDV Kanunu'nun 27/3. maddesinde emsal bedelinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Emsal bedelinin tanımı ve tespit yöntemleri ise Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak Vergi Usul Kanununun 267. maddesi esas itibarıyla satışa bedeline yönelik bir emsal bedel tespitini öngörmektedir. Bu nedenle KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinde bahsedilen emsal bedelin ne olacağı konusunda tereddütler vardır.

Ayrıca KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinde geçen "tespit tarihi" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği hususunda da uygulamada farklı yaklaşımlar benimsenmiştir. Her iki konu hakkında da yazımızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı açıklama yapılacaktır.

f) Fiili veya kaydi envanter sonrasında belgesiz mal veya hizmet satın aldığı tespit edilen mükellefler adına belgesiz mal veya hizmetin tespit tarihindeki emsal bedelleri üzerinden tarh edilen katma değer vergisine ayrıca vergi ziyası cezası uygulanacaktır.

g) Fiili veya kaydi envanter sonrasında belgesiz mal veya hizmet satın aldığı tespit edilmesinden önce belgesiz olarak alınan bu mal ve hizmetin satıcısı hakkında bu mal veya hizmetler için belgesiz satış nedeniyle tarhiyat yapılması durumunda, belgesiz olarak mal veya hizmet alan mükellef hakkında artık sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılması mümkün olmayacaktır.

h) Her ne kadar KDV Kanunu'nun 9/2 maddesi

metninde belgesiz alışın fiili veya kaydi envanter sırasında tespit edilmesi gerektiği belirtilmiş ise de randıman incelemelerinde de tespit edilen belgesiz alışlar için KDV Kanunu'nun 9/2 maddesi kapsamında sorumluluk uygulaması yapılabilecektir. Zira randıman incelemesi hemen hemen kaydi envanter incelemesinin sahip olduğu özellikleride kapsayan bir inceleme türüdür.⁷

Nitekim Danıştay 7'nci Dairesi vermiş olduğu bir kararında⁸ "Randıman incelemesiyle belgesiz alındığı sonucuna varılan un, maya ve yakıt miktarına isabet eden KDV'nin, Kanun'un 9/2. maddesi uyarınca davacı şirketten sorumlu sıfatıyla aranılmasında yasaya aykırılık yoktur." şeklinde açıklama yapmıştır.

Makalemizin bundan sonraki bölümünde ise; KDV kanununun 9/2 maddesinin uygulaması sırasında tereddüt edilen hususlar olan kanun metninde geçen "belgesiz mal bulundurma" ifadesinde ne anlaşılması gerektiği, sorumluluk uygulamasının sadece cari yılda yapılan kaydi envanteri mi kapsadığı yoksa geçmiş yıllara ilişkin olarak yapılan kaydi envanteri de mi kapsadığı, kanun metninde geçen "tespit tarihi" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, kaydi envanter sırasında belgesiz mal veya hizmet aldığı tespit edilen mükellefler adına tarh edilecek KDV için gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı, sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV'nin indirim konusu yapılabileceği, kaydi envanter sonucu belgesiz mal alıp belgeli sattığı tespit edilenlerden sorumlu sıfatıyla KDV istenip istenmeyeceği sorularına yanıt aranacaktır.

⁷ UĞURLU, Uğur. "Kaydi Envanter İncelemesi Sonucunda Belgesiz Mal Aldığı Tespit Edilen Mükellefler Adına Tarh Edilecek KDV İçin Gecikme Faizi Uygulanacak Mıdır?", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:106, Temmuz 2008, Syf 79

⁸ Danıştay 7. Dairesinin 15.04.2002 tarih ve E. 2000/6725 K.2002/1544 sayılı Kararı (KIZILLOT, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, Cilt: 7, Syf 1374)

5- KANUN METNİNDE GEÇEN “BELGESİZ MAL BULUNDURMA” İFADESİNDEN NE ANLAŞILMASI GEREKMEKTEDİR?

Bugün birçok vergi uygulayıcısı kanun metninde yer alan “belgesiz mal bulundurma” ifadesinden sadece tespit zamanında stokta bulunan ve belgelendirilemeyen mallar için bu kanun hükmünün uygulanabileceği görüşündedir. Bir diğer ifadeyle bir çok vergi uygulayıcısı belgesiz olarak alınıp belgeli olarak satılan mallar için bu kanun hükmünün uygulanmayacağı görüşündedir. Bu konu ile ilgili bugüne kadar Maliye Bakanlığı tarafından bir açıklama yapılmamıştır.

Kanımızca kanun metninde geçen “bulundurma” ifadesini lafzı olarak yorumlayarak KDV Kanunu’nun 9/2 maddesinin sadece belgesiz olarak alınıp halen stokta olan malları kapsadığını söylemek hatalı olabilecektir. Çünkü kanun metninin gerekçesinde KDV kanununun 9/2 hükmünün amacının ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla “belgesiz mal bulundurma” ifadesinin geniş olarak yorumlanması gerekmektedir. Bu nedenle kanun metninde geçen “belgesiz mal bulundurma” ifadesi belgesiz olarak alınıp halen stokta olan mallar yanında belgesiz olarak alınıp belgeli olarak satılan malları da kapsadığını kabul etmek gerekecektir.

Bu durumda fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurma nedeniyle KDV Kanunu’nun 9/2 hükmü uyarınca sorumluluk uygulaması; fiili envanter çalışmasıyla tespit edilen belgesiz alınıp halen stokta bulunan mallar ve kaydi envanter incelemesi sonrasında belgesiz olarak alınıp belgeli olarak satılan mallar için geçerli olacaktır.

Diğer taraftan vergi incelemesi sırasında banka kayıtları, çek, senet takibi vb. izlerin takibi sonucu tespit edilen belgesiz olarak alınıp

belgesiz olarak satılan mallar için ise kanun metninde yer alan ‘fiili veya kaydi envanter ile tespit’ şartını taşımaması nedeniyle kanımızca sorumluluk uygulaması söz konusu olamayacaktır. Bir diğer ifadeyle açıktan alınıp satılan mallar için yalnızca hâsılat yönünden KDV tarhiyatı yapılacak iken açıktan alınan mal sırasında ödenmeyen KDV için KDV Kanunu’nun 9/2 maddesi kapsamında tarhiyat yapılmayacaktır.

6- SORUMLULUK UYGULAMASI SADECE CARİ YILA İLİŞKİN YAPILAN KAYDI ENVANTERİ Mİ KAPSAMAKTA YOKSA GEÇMİŞ YILLARA İLİŞKİN OLARAK YAPILAN KAYDI ENVANTERİ DE Mİ KAPSAMAKTADIR?

Açıklanması gereken diğer husus KDV Kanunu’nun 9/2 maddesinde belirtilen sorumluluk uygulamasının sadece cari yılda yapılan kaydi envanter incelemesini mi kapsadığı yoksa geçmiş yıllara ilişkin olarak yapılan kaydi envanter incelemeleri de, ilgili madde gereğince sorumluluk uygulaması kapsamında değerlendirilebilecek midir?

Fiili envanter cari vergilendirme döneminde işyeri ve depolarda yapılan fiili ölçme, tartma ve sayımlarla mal mevcudunun tespit edilmesidir. Bu tespitler sırasında öncelikle işletmede mevcut olan mal miktarı tespit edilir. Daha sonra dönem başı stokları, dönem içi alışları ve irsaliyesi bulunup faturası henüz gelmemiş mallar, konsinye mallar, dönem içindeki satış faturaları (satışı gerçekleşip faturası henüz 7 günlük süre dolmadığı için düzenlenmemiş mallar da dikkate alınarak) faturası geldiği halde henüz yolda olan mallar ile fiili envanterde tespit edilen mal mevcutları kıyaslanarak işletmede belgesiz mal bulunup bulunmadığı veya bir kısım malların belgesiz olarak satılıp satılmadığı tespit edilir. Kaydi envanter ise

geçmiş vergilendirme dönemleri için yapılır. Bu yöntemde fiili envanterden farklı olarak işletmenin mevcutları sayılıp ölçülüp tartılmaz. Dönem başında ve sonunda stoklarda bulunduğu işletme yönetimince kayıtlara alınmış olan mevcutların doğruluğu kabul edilir. Bu şekilde miktar hareketleri belgeler üzerinden kıyaslanır.⁹

Bir diğer ifadeyle fiili envanter; cari vergilendirme döneminde mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle tespit edilmesi iken kaydi envanter; geçmiş vergilendirme dönemlerinde mükellefin ilgili yıl emtia dengesinin kanuni defter ve belgelere dayanılarak sağlanması ve ilgili dönemde belgesiz alış ve satışlarının olup olmadığının tespit edilmesidir. Dolayısıyla, kaydi envanterin sadece bir cari dönem uygulaması olmadığı, geçmiş dönemlere yönelik olarak da yapılabileceği açıkça anlaşılmaktadır.¹⁰

Bu nedenlerle KDV Kanunu'nun 9/2 maddesinde yer alan hüküm, sadece cari yıl incelemelerinde uygulanan bir hüküm olmayıp, geçmiş yıllara ilişkin olarak yapılan kaydi envanter incelemelerinde de dikkate alınabilecek bir hükümdür.

7- KANUN METNİNDE GEÇEN "TESPİT TARİHİ" İFADESİNDEN NE ANLAŞILMASI GEREKMEKTEDİR?

Emsal bedelin hesaplanmasına esas alınacak tarih ve tarihyatın dönemi konusunda da farklı uygulamalar olabilmektedir. Bunun temel nedeni

de tespit tarihinden ne anlaşılması gerektiği hususunun açık olmamasıdır. Bizce burada iki ayrı durum vardır; birincisi fiili envanter sonucunda belgesiz mal veya hizmet satın alındığının tespiti diğeri ise kaydi envanter sonucunda belgesiz mal veya hizmet satın alınması durumunun tespitidir. Her iki durumu da ayrı ayrı açıklarsak;

Örneğin, mükellefin işyerinde 20.02.2008 tarihinde fiili envanter yapılmış ve işyerinde mevcut mallar tutanağa geçirilmiştir. Bu aşamada mükellefin belgesiz mal aldığı veya sattığı yönünde net bir tespit yoktur. Daha sonra mükellefin yasal defter ve belgeleri ile fiili envanter sonuçları karşılaştırılmış ve 25.04.2008 tarihli vergi inceleme tutanağı düzenlenmiştir. Söz konusu tutanakta mükellefin 10.000-kg şekeri belgesiz aldığı tespiti yapılmış ve bu alışa ilişkin belgeleri ibraz etmesi için 10 günlük süre verilmiştir. Süre 05.05.2008 tarihinde dolmasına karşın mükellef herhangi bir alış belgesi ibraz edememiştir. Böyle bir durumda emsal bedelin hesaplanmasına esas alınacak tarih ve tarihyatın dönemi ne olacaktır.¹¹ Kanaatimizce burada emsal bedelin hesaplanacağı tespit tarihi, fiili envanterin yapıldığı 20.02.2008 tarihi değil inceleme tutanağının imzalandığı 25.04.2008 tarihidir.

Yine kaydi envanter sonucunda belgesiz mal veya hizmet satın alınması durumunun tespit tarihi, vergi inceleme tutanağının imzalandığı tarih kabul edilmektedir. Örneğin 2009 yılında mükellefin 2004 yılı hesapları kaydi envanter yapılarak incelenmiş ve mükellefin 31.12.2004 tarihi itibarı

⁹ BOZDAL, Yüksel. "Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulamasının Esasları", Maliye Ve Sigorta Dergisi, Sayı: 466, 15 Haziran 2006, Syf 66

¹⁰ YIMAZ, Kazım. "Belgesiz Mal Bulundurulması Veya Belgesiz Hizmet Satın Alınması Durumu İle İlgili Olarak 4008 sayılı Kanunla Getirilen Yaptırımlar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:160, Aralık 1994, Syf 56

¹¹ IRMAK, Ramazan. "Faturasız Mal Bulundurduğu Veya Hizmet Satın Aldığı Tespit Edilenlerin KDV Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi (e-Yaklaşım), Sayı 58, Mayıs 2008

riyle stoklarında belgesiz mal bulundurduğu tespit edilmiştir. Vergi inceleme tutanağı 25.04.2009 tarihinde imzalanmıştır. Bu durumda kanaatimizce emsal bedel 31.12.2004 tarihi itibarıyla değil 25.04.2009 tarihi itibarıyla tespit edilecektir.

Aslında kanun koyucu belgesiz alımın ne zaman yapıldığının tespitinin her zaman mümkün olamayacağından hareketle, uygulamada problem çıkmaması için sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin hesabında matrah olarak fiili tespit yapıldığı tarihteki emsal bedelin olması gerektiğini belirterek, fiili tespit tarihinin vergi inceleme tutanağının imzalandığı tarih olduğunu göstermiştir. Yine dikkat edileceği üzere kanun metninde 'tespit tarihi' kelimesi iki defa kullanılmıştır ve her iki 'tespit tarihi' kelimesi de aynı anlamdadır. Kanun metninde geçen ilk 'tespit tarihi' kelimesi alışlarını belgeleyemeyen mükellefe tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilir ifadesidir. Bu ifade de geçen 'tespit tarihi' kelimesi ile de vergi inceleme tutanağının imzalandığı tarihin kastedildiği açıktır.

8- KANUN METNİNDE GEÇEN "EMSAL BEDEL" İFADESİNDEN NE ANLAŞILMASI GEREKMEKTEDİR?

Açıklanması gereken bir diğer husus kanun metninde geçen "fiili tespit tarihindeki emsal bedel" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğidir. Daha önce açıkladığımız üzere KDV Kanunu'nun 9/2 maddesi gereğince belgesiz mal bulunduranlar adına tarh edilecek KDV'nin hesabında belgesiz malların tespit tarihindeki emsal bedelin nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinin üçüncü bendinde emsal bedelin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹² hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinde emsal bedel ise **"gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer"** olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere emsal bedel değerlendirme konusu iktisadi kıymetin aynı türden malların bedelleriyle kıyaslamak suretiyle hesaplanan değerdir. Ayrıca Vergi Usul Kanununda yer alan madde metninde emsal bedelin tespitinde maddede belirtilen yöntemler ve sıralamaya uyularak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Anlaşılacağı üzere emsal bedelde amaç bedeli bilinmeyen malları satan kişinin bu malları ne kadar fiyatla sattığını bulabilmektir. Ancak KDV Kanunu'nun 9'ncü maddesinde belirtilen emsal bedelin tespitinde zaten belgesiz alınan malın satıcısı tespit edilememektedir. Ayrıca kanun hükmü gereği satıcının tespiti halinde bu hüküm uygulanmayacaktır. Peki, o zaman tespit tarihindeki emsal bedel nasıl bulunacaktır.

Kanun koyucu belgesiz alımın ne zaman yapıldığının tespitinin her zaman mümkün olamayacağından hareketle, uygulamada problem çıkmaması için sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin hesabında matrah olarak fiili tespit yapıldığı tarihteki emsal bedelin nazara alınacağı hükme bağlanmıştır. Bize göre kanundaki yöntemlerden herhangi biri belgesiz alınan malın halen stokta olduğu tespit edilebiliyorsa ve tespit tarihindeki dönemde işletmenin aynı cinsten mal alımları varsa belgesiz olduğu tespit edilen malın

¹² 10.01.1961 Tarih Ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

emsal bedeli işletmenin o tarihlerdeki mal alımları dikkate alınarak yani iç emsal yöntemi uygulanmak suretiyle tespit edilebilir.¹³

Ancak belgesiz olarak alınan mal stokta bulunmuyorsa diğer ifadeyle satılmış ise kanımızca belgesiz alış yapan mükellefin tespit tarihindeki defter ve belgelerine bakarak aynı cinsten mal kaçtan aldığı tespit edilerek değerlendirme yapılabilecektir. Mükellefin tespit tarihinde belgeli mal alışının olmaması halinde ise belgesiz alış yapılan malın daha önce belgeli alındığı satıcısından tespit tarihindeki fiyat öğrenilerek işlem yapılabilirdir.

9- BELGESİZ MAL veya HİZMET ALDIĞI TESPİT EDİLEN MÜKELLEFLER ADINA TARH EDİLECEK KDV İÇİN GECİKME FAİZİ HESAPLANACAK MIDIR?

İlgili yıl kaydi envanter incelemesi sonucunda mükellefin belgesiz alış yaptığının tespiti halinde, belgesiz olarak alındığı (kanunda geçen ifadeyle bulundurulduğu) tespit edilen mal için KDV Kanununun 9/2 hükmü gereğince yapılacak tarhiyat, bu malın tespit tarihindeki emsal bedelleri dikkate alınarak yapılacaktır. Bir diğer ifadeyle belgesiz alındığı tespit edilen malın ne zaman alındığı bilirse dahi, KDV tarhiyatı tespit tarihi itibarıyla hesaplanan emsal bedel üzerinden yapılacaktır.

Durum böyle iken belgesiz mal alış yapan mükellef hakkında düzenlenecek vergi inceleme raporlarında tespit tarihi olarak kabul ettiğimiz inceleme tutanağının düzenlendiği dönem itiba-

riyle belirlenen emsal bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin aslı ve bir kat tutarında vergi zıyayı cezası yanında bir de belgesiz alışın gerçekleştiği dönemden itibaren gecikme faizinin hesaplanması gerekir. Çünkü yapılan KDV tarhiyatı malın alış tarihindeki bedel üzerinden değil tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Yani önerilen tarhiyatta kullanılan birim alış fiyatları zaten normalden yüksek tutarda değerlendirilmekte ve bunun sonucunda da vergi idaresi KDV alacağına güncel fiyatlar üzerinden sahip olmaktadır.¹⁴

Bu nedenle kanaatimizce belgesiz malların ne zaman alındığı tespit edilse dahi, tarhiyat belgesiz mal alış tarihindeki emsal bedel üzerinden değil, tespit yapıldığı tarihteki emsal bedel üzerinden yapılacağı için gecikme faizi uygulanması söz konusu olmaması gerekir.

10- SORUMLU SIFATI İLE ÖDENECEK KDV İNDİRİM KONUSU YAPILABİLİR Mİ?

Fiili veya kaydi envanter sonrasında belgesiz mal veya hizmet satın alındığı tespit edilen mükellefler hakkında belirtmiş olduğumuz sorumluluk esasları dahilinde cezalı olarak vergi tarh edildiğinde, mükellef verginin aslını vergi dairesine ödediği dönemde, ödenen bu KDV mükellefin 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu konu uygulamada zaman zaman tartışıldığı için biraz detaylı açıklama yapmakta yarar görüyoruz.

49 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin¹⁵ (B) bölümünde sorumlu sıfatıyla öde-

¹³ AKDOĞAN, Ömer. ACAR, Gürhan. "Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu Ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:222, Şubat 2000, Syf175

¹⁴ UĞURLU, Uğur. "Kaydi Envanter İncelemesi Sonucunda Belgesiz Mal Aldığı Tespit Edilen Mükellefler Adına Tarh Edilecek KDV İçin Gecikme Faizi Uygulanacak Mıdır?", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:106, Temmuz 2008, Syf 79

¹⁵ 20.07.1995 Tarih Ve 22349 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

nen Katma Değer Vergisinin indirimine ilişkin şu açıklamalar yapılmıştır. “Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler. Buna göre, aynı Kanunun 9. maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, 2 nolu katma değer vergisi beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re’sen tarhedilmesi halinde de tarhedilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re’sen tarhedilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 numaralı katma değer vergisi beyanname ile yapılacaktır” şeklinde açıklamalarda bulunmuştur

Yine İstanbul Defterdarlığının vermiş olduğu bir muktezada¹⁶ “...Kanunun 9/2 maddesi gereği belgesi ibraz edilmeyen demirbaş ve işçilik hizmetleriyle ilgili tespitin yapıldığı tarihteki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergilerinin sorumlu sıfatıyla ödevli firma tarafından 2 Nolu KDV beyanname ile beyan edilerek tarh eden vergi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesi, 2 Nolu beyanname ile ödenen bu vergilerin ödemenin yapıldığı dönemde 1. Nolu KDV beyannameinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.” şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Yine Gelirler Genel Müdürlüğü konuyla ilgili bir muktezasında¹⁷ “...Bu çerçevede, Kanun’un 29/4. maddesinin verdiği yetkiye istinaden vergi

inceleme raporu uyarınca tarhiyatı önerilen ve Uzlaşma Komisyonu Kararı gereği tarh edilip, Kanun’un 9/2. maddesi uyarınca ödenen katma değer vergisinin ödemenin yapıldığı dönem hesapları ile bağlantı kurularak, aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür.” şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Ayrıca yukarıda belirtmiş olduğumuz KDV Kanunu’nun 9/2 maddesi gerekçesinde “Mükellefler bu şekilde tarhedilen Katma Değer Vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak kesilen cezasının indirim konusu yapılamayacağı tabiidir” şeklinde açıklama da yapmıştır.

Yapmış olduğumuz bu açıklamalar çerçevesinde; KDV Kanunu’nun 9/2 maddesi gereğince adına re’sen vergi tarh edilen mükellef, vergi aslını vergi dairesine ödediği dönemde (takvim yılı aşılmaması şartıyla) indirim konusu yapılabilmektedir. Bu durum, sorumlu sıfatıyla vergi ödeyenlere verilmiş bir hak olarak değerlendirilmelidir.

11- KAYDI ENVANTER SONUCU BELGESİZ MAL ALIP BELGELİ SATTIĞI TESPİT EDİLENLERDEN SORUMLU SIFATIYLA KDV İSTENEBİLECEK MİDİR?

Bilindiği üzere kaydi envanter sonucunda bir mükellefin belgesiz mal veya hizmet alışı yaptığının tespiti halinde, bu mükellefin belgesiz mal veya hizmeti belgesiz alıp, belgeli sattığı anlamına gelmektedir. Bu durumda bazı yazarlar, sorumlu sıfatı ile KDV istenmesi durumunda mükellefin mükerrer KDV ödemiş olacağını iddia etmektedirler.

Buna gerekçe olarak da; belgesiz mal alışı yapan mükelleflerin bu alışlar dolayısı ile herhangi

¹⁶ İstanbul Defterdarlığının 17.06.2003 ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.11.3351 sayılı muktezası

¹⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı Muktezası

bir KDV indiriminden yararlanmamalarına karşın satışlarında fatura düzenleyerek yasal kayıtlarına intikal ettirdikleri için nihai tüketiciden aldığı KDV'nin tamamının hazineye intikal ettiğini söylemektedirler. Ayrıca bu mükelleflerin herhangi bir mal alım satımında hazineye gitmesi gereken KDV tutarı da nihai tüketicinin ödediği KDV tutarı kadar olduğu, dolayısı ile bu gibi durumlarda mükelleflerden sorumlu sıfatı ile KDV istenmesi gerektiğini belirtmişlerdir.¹⁸

Biz bu görüşe katılmıyoruz. Zira belgesiz olarak alınan malın belgeli olarak satılması durumunda da hakkaniyete aykırı bile olsa KDV Kanununun 9/2. maddesinin uygulanması yasal zorunluluktur. Nitekim Danıştay da konuyla ilgili olarak verdiği bir kararında belgesiz olarak alınan malın belgeli olarak satılması durumunda da KDVK'nın 9/2. maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile KDV istenebileceği yönünde karar vermiştir. Söz konusu mahkeme kararı şöyledir:¹⁹

"...Mahkeme kararının, Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin 2. fıkrasına dayanılarak yapılan tarh ve ceza kesme işlemine ilişkin hüküm fıkrasına gelince; Bu hüküm fıkrası; fiili ve kaydi envanter sonucu belgesiz alındığı saptanan yemin satışı sırasında tahsil edilen katma değer vergisinin beyan edilmek suretiyle ödenmiş olması karşısında; davacı Şirketten, ayrıca, alışları nedeniyle katma değer vergisi istenilmesinin hakkaniyete uygun olmadığı gerekçesine dayalı bulunmaktadır. Oysa tüm alanlarda olduğu gibi, Vergi Hukukunda da, hakkaniyet, her şeyden önce, yasa hükümlerinin doğru yorumlanıp uygulanmasıyla sağlanabilecek niteliktedir. Mahkeme kararının anılan hüküm fıkrasında, maddi olay ve Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin yukarıda

sözü edilen 2. fıkrası hatalı yorumlanıp, hatalı uygulanmıştır. Zira; anılan fıkrada, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun veya hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratan katma değer vergisinin, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacağı yolunda yer alan hükme dayanılarak yapılan tarhiyatta, davacı Şirketin niteliğinin, "vergi sorumlusu" olmasına; yani, başkalarının (kendisine belgesiz satış yapanın) vergi borcundan dolayı sorumlu tutulmasına karşın; yem satışları dolayısıyla tahsil ettiği katma vergisi bakımından davacı Şirket, "vergi mükellefi" durumundadır. Başka anlatımla; beyannamesine dayanılarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, davacı Şirketin kendi borcudur. Belgesiz emtia alan katma değer vergisi mükelleflerinin, bu emtianın satışı dolayısıyla doğan vergi borçları yanında, kendilerine belgesiz emtia satışı yapanların vergi borçlarından da sorumlu tutulmaları, Yasa koyucu tarafından öngörülen hukuksal durum olduğundan; Yasama Organınca, bu konuda, herhangi bir değişiklik yapılmadıkça, hakkaniyete aykırılıktan söz edilmesi açıklanan hukuksal durumun göz ardı edilmesi anlamına gelir. Olayda; davacı Şirketin belgesiz emtia alımı yaptığı, Mahkemece de, kabul edilmiştir. Bu bakımdan; temyize konu kararın açıklanan gerekçe ile verilen bu hüküm fıkrasında da isabet yoktur."

12- SONUÇ

Katma Değer Vergisi uygulamasında vergi indirim mekanizmasının başarısı sağlıklı bir belge düzenine bağlıdır. Sağlıklı bir belge düzeni korumak için kanun koyucunun çeşitli kanuni yaptırımlar uygulaması da çok doğaldır. Uygulanan

¹⁸ IRMAK, Ramazan. "Kaydi Envanter Sonucu Belgesiz Mal Alındığının Tespit Edilmesi Durumunda KDVK'nın 9/2. Maddesi Uyarınca Sorumluluk Uygulanabilir Mi?", Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 2007, Sayı: 83, s.177

¹⁹ Danıştay 7. Dairesinin 16.02.2004 Tarih Ve E.2000/9456 , K.2004/324 Sayılı Kararı

bu yaptırımlardan biri de KDV Kanunu'nun 9'ncü maddesine 4008 sayılı kanunla eklenen 2. fıkra ile belgesiz mal veya hizmet bulundurduğu tespit edilen mükelleflere, bu mal veya hizmete ait KDV'nin cezalı olarak ödenmesi zorunluluğunu getiren bir düzenlemedir.

Biz de bu makalemizde, belgesiz mal veya hizmet aldığı tespit edilen mükelleflerin KDV yönünden sorumluluklarını, tereddüt edilen hususlarla birlikte açıklamaya çalıştık.