



BELGESİZ MAL BULUNDURAN veya HİZMET SATIN ALANLARDA KDV SORUMLULUK UYGULAMASI

Mustafa Sefa KARA^(*)

1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir. Bu işleyiş her safhada hesaplanan vergiden alım ve giderler için ödenen KDV'nin indirilmesiyle sağlanmaktadır.¹

Katma değer vergisini bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren Alman sanayici Von Siemens olmuştur. Von Siemens ilk kez 1918 yılında Almanya'da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Fransa'da ise o tarihlerde Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice Laure bu verginin öncülüğünü yapmış, daha sonra da KDV projesini hazırlamıştır. KDV ilk defa 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra AB'nin ortak genel tüketim vergisi de olan KDV, dünyada birçoğu OECD üyesi olan, altmıştan fazla ülkede uygulanmaktadır. Katma değer vergisi sistemimize 1985 yılında girerek beraberinde birçok vergiyi yürürlükten kaldırmış ve vergi sistemimize daha sade bir yapı kazandırmıştır.²

Vergi sisteminin bütünü ve özellikle katma değer vergisinin başarısı, sağlıklı işleyen bir belge düzeninin kurulması ile paralellik taşımaktadır. Dolayısıyla ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğundan 4008 sayılı kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesine bir hüküm eklenerek satın aldıkları mal ve hizmetlere ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlara ait katma değer vergisinin cezalı olarak ödeme zorunluluğu getirilmiştir.

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ KDV Beşir ATMACA, Ahmet GEZGİN; sf. 6 Ocak 2011

² KDV Kanunu Açıklamalar, Yrd.Doç. Dr.Kamil GÜNGÖR ; sf. 1

Belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükellefler hakkında idare tarafından ne gibi yaptırımlar uygulanacağı konusu çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ele alınmaya çalışılacaktır.

2- İLGİLİ KANUN MADDESİ ve KAVRAMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- KDVK'nın 9/2. Maddesinin Getiriliş Gerekçesi

Vergi Usul Kanunun 3. Maddesinde *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”* denmektedir. Bizde bu hükümden yola çıkarak KDVK 9/2. Maddesinde belirtilen belgesiz mal bulunduran ya da hizmet satın alan mükelleflerde KDV sorumluluk uygulamasını irdelemeye başlamadan önce kanunun daha sağlıklı yorumlanması açısından kanunun sistematüğinden ve gerekçesinden, biraz bahsetmenin faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

Bilindiğı üzere 1993 yılı sonlarına doğru Türkiye büyük bir krizle karşı karşıya kalmış ve 5 Nisan 1994'te hükümet dengeleri yeniden kurmak amacıyla yeni kararlılık önlemleri paketini ilan etmiştir. Bu kapsamda önce 04.05.1994 tarihinde 3989 sayılı kanun ve 24.06.1994 tarihinde 4008 sayılı Kanun kabul edilmiştir. Başta 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler yapılmıştır. Amaç kamu maliyesini disipline etmeye yönelik, harcamaları azaltıcı, gelirleri artırıcı önlemler almak olmuştur. KDVK'nın 9/2 maddesi, 06.07.1994 tarih 21982 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4008 sayılı kanunla KDVK 9. Maddesine eklenen 2. Fıkrası ile belgesiz mal ya da hizmet bulundurdıkları tespit edilenlere bu mal ve hizmete ait KDV'yi beyan ve ödeme zorunluluğı getirilmiştir.

TBMM kaynaklarından edinilen bilgilere göre 4008 sayılı kanunla KDVK'nın 9/2 maddesine eklenen 2. fıkranın gerekçesi ;

“Madde 32- Bu madde ile Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine ikinci fıkra olarak yeni bir hüküm eklenmek suretiyle belgesiz mal ve hizmet satın alanlara cezalı tarhiyat uygulaması şeklinde bir düzenleme 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 uncu maddesine bir hüküm eklenerek satın aldıkları mal ve hizmetlere ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlara ait katma değer vergisinin cezalı olarak ödeme zorunluluğı getirilmiştir.

Bu hükmeye 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. Bu tarhiyata kaçakçılık cezası uygulanacaktır. Mükellef bu şekilde tarh edilen katma değer vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak kesilen cezanın indirim konusu yapılamayacağı tabidir.

Öte yandan, belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziya uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmayacaktır.

Bu, uygulama, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra tespit edilen belgesiz mal ve hizmet alışı için geçerli olacak, bu mal ve hizmetlerin Kanunun yürürlük tarihinden önce iktisap edilmiş olması alıcı adına vergi ve ceza uygulanmasını engellemeyecektir.” Olarak belirtilmiştir.

2.2- Sorumluluk Kavramı

Vergi hukuku dışındaki diğer hukuk kollarında çeşitli anlamlara gelen sorumluluk kavramı vergi hukuku açısından vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin, kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ya da biçimsel görevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairelerine muhatap tutulmalarını ve bazen asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçmek sureti ile vergiyi kendi malvarlıklarından ödemek durumunda bırakılmalarını ifade etmektedir.³

Vergi Usul Kanunu’nun 8/2. maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*” Denilerek genel bir tanım yapılmıştır. Aynı kanunun 11.maddesinde Vergi Kesenlerin Sorumluluğu başlığı altında “*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolaşısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (4369 sayılı Kanunun 81/A-28 inci maddesiyle değiştirilen ibare) alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*” Denilerek daha kapsamlı bir sorumluluk kavramı yaratılmıştır. Akabinde yayımlanmış olan 70 Seri Nolu KDV Genel Tebliğ ‘nde mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanların, hizmet ifalarında hizmetten yararlananların, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazine’ye intikal etmeyen katma değer vergisinden müteselsilen sorumlu olacakları hatta alım-satıma taraf olmamak veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu vergi inceleme raporunda açıkça belirtilenlerin ise bu çerçevede Hazine’ye intikal etmeyen katma değer vergisinin tamamından müteselsilen sorumlu olacakları açık bir şekilde belirtilmiştir.

2.3- Belgesiz Mal Bulunduran ya da Hizmet Satın Alan Mükelleflerde KDV Sorumluluk Uygulaması

KDVK’ nun 1. maddesinde ticari, sınai zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, her türlü mal ve hizmet ithalatının ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetin Katma Değer Vergisine tabii olduğu, aynı kanunun 2.3.4. ve 5. maddelerinde de sırasıyla teslim, teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller açıklığa kavuşturulmuştur. Katma Değer Vergisinin yayılı bir muamele vergisi olması ve yüklenilen verginin indirim konusu yapılabilmesinden dolayı buradaki asıl mantık mal ya da hizmetin geçirdiği her aşamada ona kazandırılan artı değer vergilendirilmesidir. Sonuç olarak da asıl verginin nihai tüketiciye yüklenmesidir. Ancak yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi belli şartlara bağlanmıştır. KDVK’nın 34/1. Maddesinde yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikaların kanuni deftere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceğinden bahsedilmiştir. Dolayısıyla KDV’nin konusuna giren işlem-

³ Vergi Hukuku, ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN; , s. 75.

lere muhatap olanlar V.U.K'un 229. ve 232. maddelerine göre sattıkları emtia veya yaptıkları iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere müşteriye fatura düzenlemek zorundadırlar. Bu düzenlemeler çerçevesinde tespit edilen belgesiz mal ve belgesiz satın alınan hizmetler konusunda uygulanacak yaptırımın ne olacağı sorusu akla gelmektedir.

06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4008 sayılı kanunla Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesine eklenen 2. fıkra aşağıdaki gibidir.

“Fiilî yada kaydî 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 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 (4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük; 1.1.1999) 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.⁹⁾

Çalışmamızın 2.1. bölümünde de belirtildiği üzere kanunun yürürlüğe girdiği tarihteki mevcut konjonktürel durum ve gerekçesi bir arada değerlendirildiğinde, vergi sistemimizin fiskal ve ekstrasfiskal fonksiyonlarını düzgün ifa edebilmesi, sağlıklı işleyen bir belge düzeninin sisteme kanalize edilmesine bağlıdır. KDV’nin sistematiği itibarıyla karşılıklı iş ve işlemlere muhatap olan kurum ve kuruluşları belge kullanımına özendirmesi ayrıca Gelir ve Kurumlar vergisi hesaplamalarının tespitinde done teşkil etmesi itibarıyla son derece hayati öneme sahip olan bir vergi türüdür.

Kanun koyucu, sorumluluk gereği hazine zararının belgesiz mal bulundurandan aranmasının şartı olarak tespitin fiili yada kaydi envanter sonucu yapılmış olmasına bağlamıştır. Envanter, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin, alacak ve borçların değerlendirme günü itibarıyla saymak, ölçmek, tartmak gibi fiili yöntemlerle yapılan fiili envanter sonucu yada defter ve belgeler üzerinden yapılan tespitler sonucu kaydi envanter yoluyla müfredatlı olarak tespit edilmesidir. Fiili envanter cari yıla ilişkin olarak genelde yaygın yoğun denetimler sonucu ortaya çıkmaktadır. Unutmamak gerekir ki fiili envanter sonuçlarının anlamlı hale gelebilmesi için kaydi envanter sonuçlarıyla beraber değerlendirilmesi gerekir.

İkinci şart ise bulundurulan malın yada satın alınan hizmetin belgesiz olmasıdır. Kanunu mal bağlamında değerlendirdiğimizde “bulundurma” kelimesi bize satın alınan malın dışında fiili envanter yapılan yerdeki kayıt ve beyan dışı bırakılan malların tümünün ticari mahiyette mallar olduğunu düşünmemiz gerektiği yönünde zorlamaktadır.

Belgesiz mal bulundurmak veya hizmet satın alınanın yaptırımı KDVK’nın 9/2. maddesinde “*Fiilî yada kaydî 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.*” denilerek belgesiz mal satanın hesaplaması ve hazineye intikal ettirmesi gereken meblağın belgesiz mal bulundurandan aranması gerektiği belirtilmiştir. Burada

sorumluluk müessesisi devreye girecektir. Bu sorumluluğun sınırları ise çalışmamızın 2.2. bölümünde belirtildiği üzere 70 Seri Nolu KDV Genel Tebliğ ile mal teslimlerinde alım-satım taraf olanların, hizmet ifalarında hizmetten yararlananların, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinden müteselsilen sorumlu olacakları hatta alım-satım taraf olmamak veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu vergi inceleme raporunda açıkça belirtilenlerin ise bu çerçevede Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinin tamamından müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

2.4- Belge İbrazi İçin 10 Günlük Süre Verilmesi

K.D.V.K' nın 9/2. maddesinde belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen mükelleflere bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verileceği hüküm altına alınmıştır. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilmemesi halinde, belgesi ibraz edilmeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına resen tarh edilecektir. 10 günlük süre Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinde faturanın malın teslim tarihinden itibaren azami 10 gün (5035 sayılı Kanunun 48/1-b maddesiyle 7 gün olarak değiştirilmiştir.) içinde düzenleneceğine ilişkin hükümle bağlantılı olduğu düşüncesindeyiz. Bu doğrultuda bir değerlendirme yaparsak cari yıla ilişkin olarak yapılan fiili veya kaydi envanter sonucunda tespiti konu olan belgesiz mallar ve satın alınan hizmetler için inceleme elemanınca mükellefe fatura ibrazı için süre tanınması makul karşılanabilir, keza satıcı teslimin gerçekleştiği tarih itibarıyla kendisine tanınan 10 günlük süreyi kullanmayı tercih etmiş ve henüz fatura düzenlenmemiş olabilir fakat geçmişe yönelik olarak yapılan kaydi envanter sonucunda belgesiz mal bulundurulduğu tespit edilirse fatura ibrazı için süre tanımaya lüzum yoktur. Gerçekten fatura ibraz edilse bile kayıtlara intikal ettirme açısından yeni bir problem doğacaktır. Danıştay 11.dairesi esas no:3863 karar no:868 ile 02.03.1999 tarihinde verdiği bir kararında "... 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. Yükümlü tarafından, söz konusu alımlara ilişkin faturaların sonradan arşivden bulunarak ibraz edildiği ileri sürülerek mahkeme kararının bozulması istenilmiştir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir." doğrultusunda karar vermiştir.

2.5- Uygulanacak Vergi Ziyai Cezası

Yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren verilen 10 günlük süre içinde alış belgelerinin ibraz edilmemesi halinde, belgesi ibraz edilmeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına resen tarh edileceği ve bu tarhiyatın vergi ziyai cezasıyla beraber uygulanacağı hüküm

altına alınmıştır. Burada uygulanacak emsal bedelin tespit tarihi itibarıyla uygulanacağı hususu önem arz etmektedir. Kanunun lafzında tespit tarihinin fiili veya kaydi envanter tarihi olacağı açıktır fakat geçmiş yıllara ilişkin olarak yapılan kaydi envanter sonucu tespit edilen belgesiz malların yada satın alınan hizmet bedellerinin tespit tarihi itibarıyla emsal bedel uygulanarak tarh edilmesi ne kadar gerçekçi olacaktır. İkinci soru yapılan tarhiyata konu vergi ve cezalar için gecikme faizi uygulanacak mıdır? Bu konuda iki farklı görüş mevcuttur;

Bunlardan ilki gecikme faizinin bir ceza mahiyetinde olmadığı yalnızca vadesinde ödenmeyen vergiye müteakip olarak paranın zaman karşısında yitirdiği değer olduğu, dolayısıyla gecikme faizine hükmetmenin yersiz olduğu zaten emsal bedel tespit tarihi itibarıyla belirlendiği için herhangi bir kayıp olmadığı yönündedir.

İkinci görüş ise Vergi Usul Kanununun 112/3. maddesinde belirtildiği üzere ikmalen re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağına hükmetmesinden dolayı her hal ve şartta yapılan tarhiyata gecikme faizi uygulanacağı yönündedir.

Tarafımızca savunulan görüş ise V.U.K'un 112/3. maddesi uyarınca ikmalen re'sen veya idarece yapılacak tarhiyata gecikme faizi uygulanmasında asıl amaç enflasyonun aşındırmış olduğu tutar kısmının mükelleften tahsilidir. Keza Anayasa mahkemesi Esas No:1988/7 Karar No:1988/27 ile ve 27.09.1988 tarihinde vermiş olduğu kararında, gecikme faizinin mantığını *"Dönem başında, kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satınalma gücü; dönem sonunda; enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığından ibaret olmayacak, aynı zamanda söz konusu dönemde paranın satınalma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufla bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satınalma gücü korunacaktır."* diyerek belirtmiştir. Ayrıca anayasa mahkemesinin görüşü 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği göz önünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacının açıkça ortaya çıkacağı Mevduat faizinin % 65'i, kredi faizinin ise % 100'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemenin, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerinde olduğu doğrudur.

Ayrıca gecikme faizinin V.U.K.'un "Ceza Hükümleri" isimli Dördüncü Kitabında değil de "Vergilendirme" isimli Birinci Kitabında yer alması görüşümüzü destekler niteliktedir. Keza KDVK 9/2. maddesinin konuluşundaki maksadın ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenibil-

mesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyide oluşturmak olduğu düşünüldüğünde idarenin belge kullanımını teşvik etmek amacıyla tarh edilecek verginin belirlenmesinde, emsal bedelin tespit tarihi itibarıyla belirlenmesini ve diğer kanun maddeleriyle sistematığı itibarıyla tarh edilecek vergiye gecikme faizi uygulanmasına hükmetmesi dolayısıyla burada uygulanacak gecikme faizinin gizli bir cezalandırma yöntemi olduğu, yeni bir düzenleme yapılana kadarda gecikme faizine hükmedilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

3- SONUÇ

Düzgün işleyen bir vergi sisteminin temel dinamiklerinden olan belge kullanımını yaygınlaştırmak adına düzenlenmiş olan KDVK' nın 9/2. maddesi ile belgesiz mal bulundurduğu yada hizmet satın aldığı tespit edilen mükellefler hakkında satıcının yüklenmesi gereken vergi, cari dönemde tespit edilecek olan emsal bedel üzerinden sorumluluk müessesesi gereğince malı bulunduran veya hizmeti satın alan mükelleften vergi ziyayı cezalı olarak aranacaktır. Düzenleme ile hem belge kullanımı özendirilmek istenmiş hem de hazinenin uğrayacağı zararın minimize edilmesi planlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Vergi Usul Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Anayasa Mahkemesi Kararları
- KDV - Beşir ATMACA, Ahmet GEZGİN
- KDV Kanunu Açıklamalar - Yrd.Doç.Dr.Kamil GÜNGÖR
- Vergi Hukuku - ÖNCEL - KUMRULU - ÇAĞAN
- Danıştay Kararları