

KAYDI ENVANTER SONUCU BELGESİZ MAL ALINDIĞININ TESPİT EDİLMESİ DURUMUNDA KDVK'NIN 9/2 NCİ MADDESİ UYARINCA SORUMLULUK UYGULANABİLİR Mİ?

Ramazan IRMAK*

I-GİRİŞ:

Katma Değer Vergisi, bilindiği üzere 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. Mükerrerliği önlemek için her aşamada hesaplanan vergiden bir önceki aşamada yüklenilen vergi indirilerek kalan tutar o aşamada yaratılan katma değer vergisi olarak ödenir. Nihai tüketicie satış aşamasında hesaplanan KDV tutarı o mal üzerinden devletin talep ettiği vergi tutarını da yansıtmaktadır. 2006 yılında tahsil edilen vergi gelirleri içerisinde KDV'nin oranı %33,5 gibi bir orana tekabül etmektedir ki bu oran da KDV'nin ülkemiz vergi gelirleri içerisinde ne kadar önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir.¹

Kanun koyucu vergi gelirleri içerisinde bu kadar önemli bir yer işgal eden ve indirim mekanizması ile belge düzeninin sağlanmasına önemli katkıda bulunan bu vergiyi daha iyi yerleştirebilmek için bazı durumlarda sorumluluk müesseseleri öngörmüştür. Belgesiz mal bulunduranlara yönelik KDVK'nın 9/2 nci maddesinde getirilen sorumluluk uygulaması da bunlardan biridir.

* Vergi Denetmeni

¹ www.gib.gov.tr / Vergi İstatistikleri / Çeşitli Vergi İstatistikleri

Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili olarak genel tebliğ düzeyinde açıklama yapmaması ve madde metninin yeterince açık olmaması bazı konuları tartışmalı kılmaktadır.

Yazımızda bizce yanlış bir uygulama olan, kaydi envanter sonucu belgesiz mal aldığı tespit edilenlerden sorumlu sıfatı ile KDV istenmesi konusuna değinilecektir.

II-YASAL DÜZENLEME:

KDVK'nın belgesiz mal bulundurulması veya hizmet satın alınması dolaşısıyla KDV sorumluluğunu öngören 9/2. maddesi aşağıdaki hükümleri içermektedir.

"...

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 halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef

adına re'sen tarh edilir. 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."

III-KAYDI VE FİİLİ ENVANTER KAVRAMLARI:

Vergi Usul Kanununda envanter kavramına 185 ve 186 ncı maddelerde rastlanmaktadır.Mükellefler işe başlarken ve her hesap döneminin sonunda envanter çıkarmak zorundadır. (VUK md.185)Hesap döneminin son gününe "bilanço günü" denmektedir.Bu tarih normal olarak takvim yılının son günü olan Aralık ayının 31 nci gününü ifade etmektedir. Envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.(VUK md.186) Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. Envantere alınan iktisadi kıymetler bu kanunun değerlemeye ait üçüncü kitabında yazılı esaslara göre değerlendirilir.(VUK md.191)

Vergi Usul Kanununda bahsedilen envantere uygulamada fiili envanter denmektedir.

Fiili envanter; belirli bir anda işletmede mevcut fiziki varlıkların, borç ve alacakların tespitine yönelik olarak yapılan envanter çalışmasıdır. Burada kayıtlar esas alınmamakta fiilen bir sayım yapılmaktadır. Hesap dönemlerinin sonunda mükelleflerden istenen de işletme varlıklarının fiilen sayılarak tespit edilmesidir. Fiili envanter illaki hesap dönemlerinin sonunda yapılmak zorunda değildir. Mükellefler her zaman fiili envanter yapabilirler. Fiili envanter cari bir uygulamadır ve geçmişe yönelik olarak yapılamaz. İnceleme elemanları da özellikle çok yüksek miktarda stok beyan eden mükellefler nezdinde fiili envanter çalışması yapabilmektedirler.

Kaydi envanter ise; belirli bir tarihte, o tarihe kadar gerçekleştirilen işlemler neticesinde kayıtlarda görülen varlıkları, borç ve alacakları tespitiye yönelik işlemleri ifade etmektedir. Yani kaydi envanterde belgeler ve kayıtlar üzerinde uyumluluk aranmaktadır. Kaydi envanter, fiili envanterden farklı olarak geçmişe yönelik olarak da yapılabilmektedir.

Fiili envanter tek başına hiçbir anlam ifade etmez. Fiili envanterde bulunan rakamların anlamlı bir veri teşkil edebilmesi için kaydi envanter yapılması şarttır. Aksi halde fiili envanter yapmanın hiçbir esprisi olmayacaktır.

Şimdi kaydi ve fiili envantere ilişkin çeşitli örnekler vererek karşılaşılabilecek durumları görelim. Fireler ihmal edilmiştir.

Kaydi Envanter Çalışması Sonuçları:

S.No	Dönemi (2006)	I.Durum	II.Durum	III.Durum	IV.Durum
1	Dönem Başı LPG Miktarı	8.000 litre	8.000 litre	8.000 litre	8.000 litre
2	Dönem İçi Mal Alış Miktarı	750.000 litre	750.000 litre	750.000 litre	750.000 litre
3	Dönem İçi Mal Satış Miktarı	730.000 litre	730.000 litre	730.000 litre	768.000 litre
4	Dönem Sonu LPG Miktarı	28.000 litre	10.000 litre	38.000 litre	-
5	Belgesiz Satış (1+2-3-4)	-	18.000 litre	-	-
6	Belgesiz Alış (1+2-3-4)	-	-	-10.000 litre	-10.000 litre

Fiili ve Kaydi Envanter Sonuçları:

S.No	Fiili Envanter Tarihi (31.03.2007)	I.Durum	II.Durum	III.Durum	IV.Durum
1	Dönem Başı LPG Miktarı	8.000 litre	8.000 litre	8.000 litre	8.000 litre
2	Dönem İçi Mal Alış Miktarı	750.000 litre	750.000 litre	750.000 litre	750.000 litre
3	Dönem İçi Mal Satış Miktarı	730.000 litre	730.000 litre	730.000 litre	768.000 litre
4	Fiili Sayım Miktarı	28.000 litre	10.000 litre	38.000 litre	-
5	Belgesiz Satış (1+2-3-4)	-	18.000 litre	-	-
6	Belgesiz Alış (1+2-3-4)	-	-	-10.000 litre	-10.000 litre

Yukarıda 2006 yılını kapsayan bir kaydi envanter çalışması ile 31.03.2007 tarihinde yapılan bir fiili envanter çalışması ve buna bağlı olarak yapılan bir kaydi envanter çalışmasına yer verdik. Konuyu daha iyi anlayabilmemiz için dört alternatifli bir tablo oluşturduk. Tablodan şu sonuçlar çıkmaktadır.

-I.Durumlarda mükellefin emtia dengesi hem kaydi envanter çalışmasında hem de fiili envanter bağlantılı kaydi envanter çalışmasında denktir ve eleştirilecek bir husus yoktur.

-II.Durumlarda her ikisinde de 18.000 litre belgesiz mal satıldığı tespit edilmiştir.

-III.Durumda kaydi envanter çalışmasında 31.12.2006 tarihinde stoklarda 10.000 litre fazla mal beyan edildiği tespit edilmiştir.Mükellefin aksini ispat edememesi durumunda VUK'un 186 ncı maddesinde getirilen yükümlülük gereği 31.12.2006 tarihinde mükellefin envanter defterinde belirttiği 10.000 litre mal mevcudunun doğru olduğu kabul edilmek zorundadır. Fiili envanter çalışmasında da 31.03.2007 tarihinde 10.000 litre fazla mal bulunduğu tespit edilmiştir.

-IV.Durumlarda her ikisinde de 10.000 litre fazla satış yapıldığı dolayısıyla ile 10.000 litre belgesiz mal alınıp belgeli satıldığı tespit edilmiştir.

KDVK'nın 9 ncu maddesinde yapılan düzenleme konusunda görüş ayrılıkları da üçüncü ve dördüncü durumlarda çıkan sonuçlarda yaşanmaktadır. Şu an için Samsun Vergi Dairesi Başkanlığında genel kabul görmüş uygulama üçüncü ve dördüncü durumlarda hem kaydi envanter hem de fiili bağlantılı kaydi envanterde KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca belgesiz mal alan kişilerden sorumlu sıfatı ile KDV aranması yolundadır.

Bizce dördüncü durumlarda KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile KDV istenemez. Üçüncü durumlardan fiili envantere dayalı olarak bulunan sonuç KDVK'nın 9/2 nci maddesi ile yapılan düzenlemeyi tam olarak yansıtmaktadır. Kaydi envanter sonucu dönem sonunda belgesiz olarak alındı görünen emtianın mükellef tarafından daha sonraki dönemlerde faturalı olarak satıldığı ispat edilememesi durumunda da sorumluluk uygulanabileceğini düşünüyoruz. Eğer mükellef sonraki dönemlerde dönem sonunda stoklarda belgesiz olarak bulunan malların faturalı olarak satıldığını ispatlıyorsa yine KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca sorumluluk uygulanamayacağı kanaatindeyiz. Konuya ilişkin görüşümüzün gerekçelerini aşağıdaki şekilde belirtebiliriz.

IV-KONUVA İLİŞKİN KİŞİSEL GÖRÜŞÜMÜZ:

Vergi teorisinde harcamalar üzerinden alınan vergiler grubuna giren katma değer vergisinin diğer benzeri vergilere göre üstün yanı, üretimden tüketime kadar her aşamada (Üretici-top-tancı-perakendeci-nihai tüketici) alınması ve bünyesinde yer alan indirim mekanizması ile mükerrerliğe yol açmamasıdır.

Vergi sistemimizde yer alan katma değer vergisindeki indirim mekanizması, bir mükellefin vergiye tabi işlemleri ile ilgili olarak ödediği veya yüklendiği katma değer vergisinin (indirim KDV) aynı dönemde vergiye tabi mal teslimi ve hizmet ifaları nedeni ile hesaplayarak tahsil ettiği veya alacaklandığı katma değer vergisinden (hesaplanan KDV) indirilmesi ve bu suretle vergi dairesine ödenecek katma değer vergisinin tespit edilmesi şeklinde işlemektedir.

Katma değer vergisinde indirim mekanizması yoluyla, harcamada yaratılan değerlerin vergilendirilmesi ve vergi mükerrerliğinin önlenmesi, mal ve hizmet satanlar ile satın alanlar arasında sağlam bir belge düzeni ile sağlanır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, vergi indirimi sisteminin esasları 29'ncü maddede düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesi "Vergi İndirimi" başlığını taşımakta olup,

" 1- Mükellefler yaptıkları vergiye ta-

bi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler.

a- kendilerine yapılan teslimler ve hizmetler dolayısı ile hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi," hükmü yer almaktadır.

Aynı kanunun "İndirimin Belgelendirilmesi" başlığını taşıyan 34'ncü maddesinde de;

"1-Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

....." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, bir belgede yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için;

1-Mükelleflere, o belgenin dayanağı olan işlem çerçevesinde gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifası yapılmış olması,

2-İndirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura vb. vesikalarda ayrıca gösterilmesi,

3- Söz konusu fatura ve benzeri vesikaların vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak kaydı ile yasal defterlere kaydedilmesi, şarttır.

Fatura vb. vesikalarda yer alan katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi yukarıda belirtilen üç şartın bir arada gerçekleşmesine bağlıdır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere kanun koyucu KDV'nin mükellefler üzerinde bir yük olarak kalmasını engellemek ve mükerrerliği önlemek için indirim mekanizması getirmiş ve bu mekanizmanın işleyişini de sağlam bir belge düzenine bağlamıştır. KDV Kanununa göre bir mal ve hizmet satışında oluşacak maksimum katma değer vergisi nihai tüketiciye yapılan satış aşamasında oluşan KDV'ye denktir. Konuyu aşağıdaki örnek ile daha da somutlaştırabiliriz.

Safhalar	Alış Bedeli	Ödenen KDV	Satış Bedeli	Hesaplanan KDV	Vergi Dairesine Ödenen KDV
Pamuk Üreticisi	-	-	500	-	-
Çırcır İşletmesi	500	-	2.000	160	160
Dokuma İşletmesi	2.000	160	4.500	360	200
Konfeksiyon İşletmesi	4.500	360	10.000	800	440
				Toplam	800

Tabloda da açıkça görüldüğü üzere bir malın üretiminden nihai tüketiciye kadar satışında her aşamada oluşan katma değer üzerinden hesaplanan KDV'ler toplamı nihai tüketiciye yapılan satıştaki KDV toplamına eşittir ve 800-YTL'dir.

Şimdi yazımızın III. Bölümünde vermiş olduğumuz örnekleri yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde değerlendirelim.

IV. Durumdaki örneklerde; mükellef her iki durumda da 10.000 litre fazla mal satmıştır. Mefhumi muhalifinden mükellefin 10.000 litre belgesiz mal aldığı ve belgeli sattığı sonucuna ulaşıyoruz.

Mükellef bu durumda belgesiz alıp belgeli sattığı mala ilişkin olarak yasal kayıtlarına herhangi bir belge işlemediği için satış faturası üzerinde hesaplanan KDV'nin tamamını hesaplanan KDV olarak beyan etmiş oluyor. Yani bütün aşamalarda oluşacak KDV toplamı en son aşamada mükellef tarafından beyan edilmiş oluyor. Bu aşamada devletin KDV açısından herhangi bir kaybı olmamaktadır. Bu durumlarda KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile KDV istenmesi KDVK'nın 9/2 nci maddesinde yapılan yasal düzenlemenin lafzına ve ruhuna da aykırılık teşkil etmektedir. Maddede "Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu..." şeklinde yapılan düzenleme ve devamında mükelleflere tespit tarihinden itibaren alış belgelerinin ibrazı için 10 günlük süre tanınması bu durumu açıkça göstermektedir. IV. Durum-

larda işletmede belgesiz mal bulunmadığı aşıkardır. Bu durumda sorumlu sıfatı ile KDV istenmesinin ne kadar yanlış olduğunu iki örnek açıkça göstermektedir.

Birinci örnek; Söz konusu mükellefin işi bıraktığını kabul edelim. Mükellef belgesiz aldığı malı belgeli satmakla indirim hakkından yararlanmadan KDV'nin tamamını beyan etmişken, aynı satış dolayısı ile KDVK'nın 9/2 nci maddesine istinaden sorumlu sıfatı ile KDV istenmesi durumunda tarh edilen KDV'yi indirim imkanı olmadığı için mükerrer olarak ödemiş olacaktır. İş bırakan mükelleflerle faal mükelleflere maddenin farklı uygulanacağına dair hiçbir hüküm yoktur.

İkinci örnek; sahte fatura kullanımı dolayısı ile yapılan incelemelerde mükelleflerin gerçekten o malı alıp almadıkları kaydi veya fiili envanter yardımı ile incelenmekte eğer söz konusu sahte fatura muhteviyatı mal gerçekten alınmış ancak fatura sahte ise gelir ve kurumlar vergisi açısından bir tenkit yapılmamakta sadece indirim KDV reddedilmektedir. Oysa yukarıdaki mantıkla söz konusu malları gerçek satıcıdan belgesiz aldığı kabulü ile KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile KDV tarh edilmelidir. Ancak uygulamada sadece indirim KDV'ler reddedilmekte ayrıca sorumlu sıfatı ile KDV istenmemektedir. Bu durumda sahte fatura kullanan korunurken, gerçekte belgesiz aldığı

malı belgeli satmasından dolayı ödüllendirilmesi gereken mükellef (zira belgesiz mal belgeli satılınca KDV'nin tamamı kavrandığı gibi, maliyete pay gitmediğinden hasılatın tamamı dönem karına gitmektedir) cezalandırılmaktadır. Her ne kadar faal mükellefler sorumlu sıfatı ile tarh edilen vergiyi indirim hakkına sahip olsalar da bir daha satışa sunulamayacak bir mal için üzerlerinde vergi yükü oluşturulmakta ayrıca vergi ziyası cezası ödemektedirler. Bu durum da hakkaniyete uygun değildir.

III. Durumdaki örneklerde; kaydi envantere bağlı olarak tespit edilen 10.000 litre belgesiz mal alışının mükellef tarafından daha sonraki dönemlerde faturalı olarak satıldığı ispat ediliyorsa (sonraki dönem cari dönemse fiili envanter ile cari dönem değilse bir sonraki yılın kayıtlarında yapılacak bir kaydi envanterle durum ispat edilebilir) bizce yukarıda IV. Durum için yapılan açıklamalar geçerli olacaktır. Yani KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile KDV istenmemelidir. Aksi halde KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile KDV istenmesine engel bir durum olmadığı kanaatindeyiz.

Fiili envantere bağlı olarak tespit edilen 10.000 litre belgesiz mal alışına ise bizce KDVK'nın 9/2 nci maddesinin getiriliş amacına uygun bir örnektir. Zira işletmede fiili bir tespit yapılmış ve o an için depoda 10.000 litre belge-

siz mal olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda mükelleften 10 gün içinde söz konusu mala ilişkin alış faturasını ibraz etmesi istenir. Bilindiği üzere VUK'un 231/5 nci maddesinde faturanın mal teslimi ve hizmet ifasından azami 7 gün içinde düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddede 5035 sayılı yasa ile 02.01.2004 tarihinden geçerli değişiklik yapılmadan önce söz konusu süre 10 gündü. Yani KDVK'nın 9/2 nci maddesinde öngörülen süre ile paralellik arz etmekteydi. Eğer mükellef alış faturasını ibraz ederse sorumlu sıfatı ile KDV istenmeyecektir. Aksi halde belgesiz bulundurulduğu tespit edilen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilecektir. Mükellef re'sen tarh edilen bu KDV'yi aynı zamanda indirim konusu yapabilecektir. Dolayısı ile belgesiz alındığı tespit edilen mal satıldığında hesaplanan KDV'den re'sen tarh edilen KDV düşüldükten sonra kalan tutar beyan edilecektir ki buda devletin kasasına bu işlemten nihai tüketiciye satışta hesaplanan kadar KDV gitmesi anlamına gelmektedir. Bu durum IV. Durumda sorumlu sıfatı ile KDV istenmesinin ne kadar yersiz ve haksız olduğunu açıkça göstermektedir.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının genel görüşü kaydi yada fiili envanter

sonucunda belgesiz mal aldığı tespit edilen mükelleflerden KDVK'nın 9/2 nci maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile KDV istenmesi şekilde olmakla birlikte diğer vergi dairesi başkanlıklarında farklı uygulamalar olabileceği yadsınmamalıdır. Merkezi denetim elemanlarında da farklı farklı uygulamalar yapıyor olabilir. Vergi incelemelerinde ne yazık ki birçok konuda uygulama birliği bulunmamaktadır.

V-SONUÇ:

Yazımızda KDVK'nın 9/2 nci maddesinde getirilen sorumluluğa ilişkin olarak karşılaştığımız bir hususu açıklamaya çalıştık. Bizce işletmelerin stoklarında belgesiz mal bulundurulduğunun fiilen tespiti ve mükellefçe 10 gün içinde alış faturasının ibraz edilememesi durumunda KDVK'nın 9/2 nci maddesi kapsamında belgesiz mal bulunduran mükellef adına re'sen tarhiyat yapılabilir. Belgesiz aldıkları malları kaydi envanter çalışması sonucunda belgeli sattıkları tespit edilen mükellefler adına bırakın sorumlu sıfatı ile KDV tarh etmeyi madalya verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Zira mükellef belgesiz aldığı mal kadar satış faturası düzenlemese belgesiz mal aldığı tespit neredeyse imkansızdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygulama birliği sağlanması açısından konu ile ilgili kapsamlı bir tebliğ yayımlanmasının faydalı olduğunu düşünmekteyiz.