

Mehmet MAÇ

Eski Hesap Uzmanı, YMM

Meltem SAĞLAM

Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi

Müdür Yardımcısı

SEVK İRSALİYESİNDE FİİLİ SEVK TARİHİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ

I-YASAL DÜZENLEME :

Bilindiği üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin,

- * Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- * Serbest meslek erbabına,
- * Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- * Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- * Vergiden muaf esnafa,

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları, yukarıdakiler dışında kalanların da birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin onbeş milyon¹ lirayı geçmesi veya bedeli onbeş milyon liradan az olsa dahi istemeleri halinde satanın veya işi yapanın fatura vermesinin zorunlu olduğu hükme bağlamıştır.

Anılan Kanun'un "*Faturanın Şekli*" başlıklı 230 uncu maddesinde ise faturada bulunması gereken bilgiler sıralanmış olup 5 numaralı bendinde, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının da bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı bendin parantez içinde ise aşağıdaki hüküm yer almaktadır :

"Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir alıcıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu

¹ Bu had, 98/12044 sayılı BKK ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 30.000.000.TL na yükseltilmiştir.

madde hükmü ile 231 inci madde hükmü² uygulanır.İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.”

Aynı Kanun’un 353 üncü maddesinde, özel usulsüzlük cezası uygulanmasını gerektiren fiiller ve bu fiillere uygulanacak cezalar belirlenmiştir. Söz konusu maddenin 2 numaralı bendinde; sevk irsaliyesinin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgenin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesileceği, ancak her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezası toplamının her bir tespit için 500.000.000 lirayı, bir takvim yılı içinde ise 5.000.000.000 lirayı aşamayacağı hüküm altına alınmıştır.³

Diğer taraftan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 227 nci maddesinde, **“Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun’un Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Maliye Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye yetkilidir.”** hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanun’un “Yetki” başlığını taşıyan Mükerrer 257 nci maddesinde **“Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini, kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya;yetkilidir.”** hükmü getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisine istinaden 253 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2 nci bölümünde aşağıdaki düzenlemeyi yapmıştır:

“213 sayılı VUK.’nun 227 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, sevk irsaliyelerinde tanzim tarihi yanında ayrıca bir sevk tarihinin yer alması uygun görülmüştür. Buna göre, tanzim tarihi ile fiili sevk tarihi sevk irsaliyeleri üzerinde ayrı ayrı yer alacaktır. Tanzim tarihi ile sevk tarihinin aynı gün olması halinde de bu tarihler ayrı ayrı kaydedilecek, herhangi birine yer verilmeksizin düzenlenen sevk irsaliyeleri hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilecek ve bu tespitler işyeri kapatma cezasının uygulanmasında dikkate alınacaktır.”

² Faturanın düzenlenmesinde kaideler

³ Ceza tutarları 98/12044 sayılı BKK ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere sırasıyla 20.000.000, 1.000.000.000 ve 10.000.000.000 olarak artırılmıştır.

II-YAPILAN İŞLEMLER VE SORUNLAR :

Yurt çapında sürdürülmekte olan yoğun ve yaygın vergi denetimleri esnasında, mükelleflerin vergi kanunları ile getirilen belge düzenine uymayan fiillerinin özel

yoklama yetki belgeli memurlar tarafından tespiti halinde denetim tutanakları düzenlenmekte ve söz konusu tutanaklar vergi dairelerinde işleme alınarak bu fiillere uygun usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası kesilerek vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmektedir.

Vergi Dairelerine intikal eden denetim tutanaklarının yaklaşık yüzde ellisinin sevk irsaliyesi ile ilgili olarak düzenlenen tutanaklar olduğu ve bu tutanakların yaklaşık yüzde ellisini de sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin yazılmaması fiiline ilişkin olarak düzenlenen tutanakların oluşturduğu gözlemlenmektedir.

Sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin bulunmadığının veya sevk tarihinden önceki bir tarihi taşıyan sevk irsaliyelerinin tespit edilmesi nedeniyle düzenlenen denetim tutanaklarına dayanılarak vergi dairelerince özel usulsüzlük cezası kesilmekte ve bu tespitler aynı Kanun'un Mükerrer 354 üncü maddesi gereğince işyeri kapatma cezası uygulanmasına esas tespitler olarak dikkate alınmaktadır.

Fiili sevk tarihi ile ilgili olarak kesilen özel usulsüzlük cezalarının tamamına yakınının mükelleflerce dava konusu yapılmakta⁴ olduğu ve açılan bu davaların tamamının idare aleyhine sonuçlandığı gözlenmektedir .

Konu ile ilgili yargı kararlarından üç tanesi aşağıya alınmıştır.

İstanbul 4.Vergi Mahkemesi
08.09.1998 Esas No:1998/105 Karar No: 1998/793

“...Yukarıda anılan madde hükümlerine göre ortada belgenin verilmediği veya alınmadığından söz edilemediğine göre, sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihi yazılmadığı gerekçesiyle 353. Maddede öngörülen özel usulsüzlük cezası kesilmesi yasal yünden yerinde görülmemiştir.”

İstanbul 3. Vergi Mahkemesi
30.09.1998 Esas No:1998/529 Karar No: 1998/1139

“...Keza ortada düzenlenmiş bir sevk irsaliyesi mevcut iken, sevk irsaliyesinde bulunması zorunlu bilgilere yer verilmeyişi şekle ilişkin bir eksiklik olup, fiilin özel usulsüzlük cezasının değil, ikinci derecede usulsüzlük kapsamında değerlendirilmesi gerekir.”

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi
30.09.1998 Esas No:1998/70 Karar No:1998/461

“...213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 353/2. Maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için madde hükmünde sayılan belgeleri kullanmak mecburiyetinde olan yükümlülerin bu belgeleri kullanmadıklarının, bulundurmadıklarının ve bu belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verdiklerinin veya gerçek bedelin altında belge düzenlediklerinin saptanmasının gerektiği, dava konusu olayda bu durumun yasada öngörülen biçimde tespit edilmediği, ortada yapılan satış için düzenlenmiş sevk irsaliyesinin mevcut

⁴ Vergi Dairelerinde mevcut dava dosyalarının yaklaşık yüzde sekseninin özel usulsüzlük cezalarından, bu cezaların yaklaşık yüzde ellisinin de fiili sevk tarihi ile ilgili uyuşmazlıklara ait dava dosyalarından oluştuğu gözlenmektedir.

olduğu, özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak olan tutanakla bu belge üzerinde tespit edilen eksiklikten oluşan fiilin aynı kanunun 352. Maddesinde öngörülen II. Derece usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil olduğu ve müeyyidesinin de bu madde hükmüne göre verilmesi gerektiği, bu itibarla davacı adına belirtilen fiil nedeniyle anılan yasanın 353/2. Maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet görülmemiştir.”

İdare aleyhine sonuçlanan bu uyuşmazlıklar ile ilgili olarak Bakanlığın da uygun görüşü doğrultusunda bir üst yargı mercii nezdinde temyiz yoluna gidilmemekte, özel usulsüzlük cezaları terkin edilerek, yerine 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 352/II-7 nci maddesi⁵ gereğince usulsüzlük cezası kesilmektedir.

III-SONUÇ :

Yoğun ve yaygın vergi denetimleri esnasında, mükelleflerce düzenlenen fakat fiili sevk tarihi bulunmaması nedeniyle ceza uygulamasına konu edilen sevk irsaliyeleri ile ilgili olarak düzenlenen denetim tutanakları üzerine açılan davalar, yukarıda verilen karar örneklerinden de anlaşılacağı üzere, **fiili sevk tarihinin sevk irsaliyelerinde yer alacağına dair bir kanun hükmü bulunmaması ve aynı fiilin cezalandırılmasına ilişkin Vergi Usul Kanunu’nun 352/II-7 nci madde hükmünün mevcudiyeti nedeniyle idare aleyhine sonuçlanmaktadır.**

Bu konuda düzenlenen tutanakların toplam içerisindeki sayısı ve konu ile ilgili olarak açılan davaların vergi dairelerinde mevcut dava dosyalarına oranı dikkate alındığında, vergi dairelerinin iş yoğunluğunu arttırdığı ve idare lehine hiç bir olumlu sonuç yaratmadığı gibi, iş ve zaman kaybına neden olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin yazılmaması halinde özel usulsüzlük cezası yerine usulsüzlük cezası kesilmesi yönünde Bakanlıkça (Kanun hükmünün zaten varolması nedeniyle) tebliğ bazında yeniden düzenleme yapılması (253 no.lu Tebliğin değiştirilmesi) ya da Vergi Usul Kanunu’nun özel usulsüzlükler ve cezalarını hüküm altına alan 353 üncü maddesinin, “*sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin bulunmaması halinde belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı*” yönünde yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

⁵ Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması.