

İŞLETMELERİN BAZI VERGİ SORUNLARI

Uzm. Recep TURGAY

Yurdumuzda son yıllarda vergi kanunları sayı itibariyle çoğalmış, toplumumuzda meydana gelen ekonomik, sosyal, siyasal değişiklikler vergi kanunlarının uygulanmasında pek çeşitli sorunlar doğurmuştur.

Vergi idaresi personelinin kifayetli çalışma yapamaması, sorumluluk endişesiyle Hazine lehine, mükellef aleyhine tarhiyat işlemlerini sürdürmesi, inceleme elemanlarının konularda daima şahsi görüşlerine göre rapor düzenlemeleri, Mali kaza mercileri (Vergi İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonları) ile Danıştay'ın da idarenin paralelinde hareket etmesi, içtihatlarında sebat göstermemesi bu sorunların çoğalmasının diğer amilleridir. İşletmeler bu yüzden çok sağlam gördükleri konularda dahi ağır kaçakçılık cezalı tarhiyatlara muhatap olmakta ve iyi niyetle hareket etmiş olmaları halinde dahi ağır cezalı vergileri ödemek zorunda kalmaktadırlar.

Bu durum işletme sahiplerinin çalışma, teşebbüs şevk ve gayretlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Biz bu sütunlardaki yazılarımızda işletmelerin pek çoğunu yakından ilgilendiren bazı vergi sorunlarını açıklayarak iyi niyetle hareketlerine rağmen bir kısım vergi ödevlerini idarenin istediği şekilde yerine getirmemelerinden dolayı ileride ağır kaçakçılık cezalı vergilere muhatap olmamalarını sağlamak amacıyla işletmeleri ikaz etmeye çalışacağız.

İmalât Defteri Sorunu

Vergi Usul Kanunu birinci sınıf tüccar durumunda olup bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan sanai işletmelerin, ticari defterleri dışında ayrıca özel bazı defterlerin tutulmasını öngörmüştür. Bu defterlerden biri de imâlât defteridir. İmâlât defteri, birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imâlât ile uğraşan işletmeler tarafından tutulur. Bu defter sanai işletmelere giren iptidai maddelerle bunlardan

aynen satılan ve imale sevk olunanları ve bu maddelerden vücade getirilen mamul ve mahsulleri gösteren bir nevi ambar defteri niteliğindedir. Kanuna göre bu deftere :

1 — Satın alınan ve müşteri tarafından imalât yapılmak üzere işletmeye tevdi olunan her nevi ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme (doğrudan doğruya imâl ile ilgili yakıtlar gibi)

2 — Yukarıda yazılı maddelerden imâlata sarf olunan veya aynen satılanlar,

3 — İmâl edilen mamul maddeler,

4 — Teslim edilen mamul maddeler yazılır. (V.U.K. Mad. 197).

İmalât defteri aslında gider vergisi bakımından dahililde alınan istihsal vergisi mükellefleri tarafından tutulacak bir defterdir¹. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Vergi Usul Kanunu şerh ve izahları kitabında² imâlât defteri (Muamele Vergisi Kanunu hükümlerinin³ uygulanmasını ve muamele vergisi matrahının belli edilmesini sağlayacak şekilde ilk maddelerin satın alınmasından, mamul elde edilinceye kadar olan imâl safhalarını ve hareketlerini tespit etmek üzere tutulur. İmalât defteri tutmak ödevi devamlı olarak imalât ile uğraşan birinci sınıf tüccarlar için konulmuştur. Arızı şekilde veya deneme mahiyetinde imalât yapan bir işletme muamele vergisine tâbi olmakla beraber, denemenin devam ettiği geçici zaman için imâlât defteri tutmayabilir. Bu muamelelere ait kayıtlar, bilanço veya işletme hesabı esasına göre tutulan muhasebe kayıtlarında gösterilir) denilmektedir.

İzahnamenin⁴ devam eden açıklamalarında bu defterlerin muamele vergisine tâbi işletmeler için tutulacağı hiçbir tereddüde mahal kalmayacak şekilde belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun ilk uygulama yıllarında imâlât defterinin sadece muamele vergisine tabi birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulacağı esasına göre tatbikat yürütülmüştür. Mali kaza mercileri (Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları) ve Danıştay kendilerine intikal eden vergi uyuşmazlıklarında bu esasa göre karar vermişlerdir. Nitekim

1) Gider Vergisi Genel Tebliği, 25.6.1957, tarih, Seri No: 4.

2) Sene 1949, Sahife 368.

3) Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girdiği 1.1.1950 tarihinde muamele vergisi kanunu yürürlükte idi. 1.1.1957 tarihinden itibaren muamele vergisinin yerini gider vergisi almıştır.

Danıştay bir kararında⁴ (Mükellefin birinci sınıf tüccarlardan devamlı imalat ile uğraşıp muamele vergisine tâbi olup olmadığı hususu tesbit edilmeksizin imalat defteri tutulmadığından dolayı usulsüzlük cezasıyla mesul tutulması doğru olamayacağına) karar verilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından 1957 yılında yayınlanan bir genel tebliğde de biraz evvel açıkladığımız gibi imalat defterinin devamlı olarak imalat işleriyle uğraşan birinci sınıf tüccarlardan dahilde alınan istihsal vergisine tâbi mükellefler tarafından tutulacağı açıklanmıştır⁵.

Maliye idaresinin ve yargı mercilerinin bu şekildeki anlayışlarına rağmen vergi inceleme elemanlarının V.U.K. nun 197 nci maddesinde bu defterin birinci sınıf tüccarlardan muamele veya gider vergisine tâbi olanlar tarafından tutulacağı hakkında bir açıklığın bulunmaması nedeniyle muamele veya gider vergisine tâbi olsun, olmasın devamlı olarak imalat işiyle uğraşan birinci sınıf tüccarların tümü tarafından tutulacağı hakkında raporlar düzenlenmiştir. Gider vergisine tâbi olmayan birinci sınıf tüccar durumundaki işletmelerin bu defteri tutmamış olmaları halinde, Vergi Usul Kanununun 30 ncu maddesinde defterlerin kanuni şekilde tutulmaması halini takdir sebebi sayan hükümünde yararlanarak işletmelerin çok dürüst bir şekilde beyan ettikleri gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının resen takdir yoluyla yükseltilmesi yönünde uygulamalara geçilmiş ve takdir komisyonlarınca da vergi matrahları önemli miktarlarda artırılmış, beyan edilen miktarlarla takdir edilen miktarlar arasındaki fark üzerinden işletmeler adına kaçakçılık cezalı vergiler salınmıştır.

Bu şekilde salınan vergiler genellikle tasdik edilmiş ve Mali kaza mercilerince verginin üç katı tutarındaki kaçakçılık cezaları verginin % 50 si tutarında kusur cezasına indirilmiş ve indirilmektedir.

Bu yüzden salınan kaçakçılık cezasını tasdik eden Mali kaza mercileri dahi mevcuttur⁶. Bu gün hurda altınları eriterek altın bilezik imâl eden kuyumculardan tutunuzda, pasta, ekmek imâl eden işletmelerden de imalat defteri tutmaları istenmektedir. Bu gibi işletmelerin imalat defteri tutmamaları sebebiyle adlarına cezalı tarhiyatlar

4) Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 12.2.1954 tarihli ve E. 53/118, K. 54/43 sayılı kararı.

5) 4 seri numaralı Gider Vergisi Genel Tebliği.

6) İstanbul 1 Sayılı Vergiler İtiraz Komisyonunun 18.5.1972 tarihli ve 768 sayılı kararı.

yapılmakta ve tarhiyatlarda Mali kaza mercileri ve Danıştay'cada onanmaktadır⁷. Bu şekildeki uygulama, konu ile ilgili 197 nci madde hükmünün mücerret bir şekilde ele alınması, bunu takip eden maddelerdeki hükümlerin itibare alınmaması, bir de imâlat deyiminin yanlış yorumlanmasından ileri gelmektedir. Vergi Usul Kanununun 197 nci maddesinde imâlat defterinin dahilde alınan istihsal vergisine tâbi birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulacağı hakkında bir açıklama yoktur. Ancak bu maddeyi takip eden diğer maddeler hükümleri bu madde hükmüyle birlikte incelendiği takdirde, imâlat defterinin sadece dahilde alınan istihsal vergisine tâbi mükellefler tarafından tutulacağı anlaşılır. Nitekim kanunun 200 ncü maddesinde (birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imâlat defteri yerine «bitim işleri defteri» tutarlar) denilmektedir.

200 ncü maddede sayılan bitim işleri 6802 sayılı gider vergisi kanunu ile istihsal vergisine tâbi tutulmuş işlerdir. Maddede bu işle uğraşanların imâlat defteri tutmaları hakkındaki açıklama imâlât defterinin istihsal vergisine tâbi devamlı imâlat yapan işletmeler tarafından tutulacağını, istihsal vergisine tabi olmayan işletmelerin bu defteri tutmak zorunda olmadıklarını açıkça ortaya koymaktadır.

Kaldı ki maddenin kanunda dahil bulunduğu 5 inci bölüm başlığında bu defterin sınıai müesseseler tarafından tutulacağı da ayrıca belirtilmiştir. Sınıai müessese deyiminden ne anlaşılır? Uygulamada beliren görüşlere nazaran sınıai müessese, makinalar ve aletler vasıtasıyla ham maddeye bazı madde ve malzemeler ilâvesi suretiyle yeni mamuller meydana getiren ve seri halinde imâlat yapan tesislerdir. Bu gibi işletmelerde ham veya yarı mamul maddeler bir takım sınıai ameliyelerden geçirildikten sonra seri halinde mamul mal haline dönüşürler. Bu itibarla devamlı ve seri halinde imâlat yapmayan işletmelerin imâlât defteri tutmamaları sebebiyle takdir yoluyla ağır kaçakçılık cezasıyla cezalandırılmaları kanunun lafzına ve ruhuna aykırıdır. Örneğin, piyasadan satın aldığı hurda altınları eriterek bilezik, küpe ve benzerini imal eden bir kuyumcu daha çok el emeği ile faaliyette bulunur. Bu iş kolunda makinaların rolü önemsizdir. Bu niteliğe göre

7) Buz imâlâtı yapan bir işletmenin imâlât defteri tutmaması sebebiyle yapılan cezalı tarhiyat Danıştay 4 ncü Dairesininin 30.6.1971 gün ve E. 70/4856, K. 71/5480 sayılı kararı ile onanmıştır.

yapılan iş zanaat işidir. Bu tür işletmeleri sınai müessese addetmeğe imkân yoktur. Böyle olduğu halde vergi inceleme elemanlarınca bu konuda raporlar düzenlenmiş ve kuyumcuların imâlat defteri tutmaması nedeniyle resen kaçakçılık cezalı vergilere muhatap olmuşlardır. Üstelik bu tarhiyatlara yapılan itirazlar ve Temyiz Komisyonlarınca red edilmiş, Danıştay'a açılan idari dava ile ilgili olarak Danıştay'dan yürütmenin durdurulması istenmiş bu istek ise red edilmiştir⁸.

Diğer bir örnek : Buz mamul bir madde sayılamıyacağından buz imâli için imâlat defteri tutulmasına imkân ve mahal yoktur.

Vergi Usul Kanununun 197 nci maddesinde bahis konusu edilen mamulden maksat, meydana geldikten sonra uzun müddet muhafazası, başka şehre nakli ve oralarda satılması ve hatta yurt dışına ihracı mümkün mamullerdir. Buz ise uzun müddet saklanması mümkün olmayan ve satıldığı yerde tüketimi mutad olan bir maddedir. Bu bakımdan buz kanunun kastedtiği manada mamul ve buzun meydana gelmesini devamlı imâlat telakki etmeye imkân yoktur.

Esasen tabiatı ve mahiyeti bakımından buz sınai bir mamul olmayıp, tabii bir maddedir. Zira mevsiminde buz tabii olarak tabiatta mebzul olarak bulunur.

Bu imâlinin lokantalarda yemek ve pasta imâli ile hiç bir farkı yoktur. Gelir Vergisinin ilk tatbik yıllarında lokanta, pastahane ve benzeri yerler için imâlat defteri tutulup tutulmayacağı konusu tartışılmıştır.

Neticede bu çeşit mamuller için imâlat defteri tutulmasına lüzum olmadığına karar verilmiş ve bu karar Maliye Bakanlığı tarafından da tasvir edilmiştir⁹.

Buz imâlatında kanunda sayılan ham ve mamul madde hareketlerini takip etmek fiilen mümkün değildir.

Buzun ham maddesi, bilindiği gibi, sudan ibarettir. Amonyak gazının soğutucu tesiriyle donar ve buz olur. Satılmayan buzlar ise ayrıca depolanmadığı cihetle tabii suhunette eski haline gelir, yani ham madde olur. Bu şartlar karşısında bir su ambarı hesabı tutmak mümkün

8) Vergiler Temyiz Komisyonu 1 nci Dairesinin 22.6.1973 tarihli ve 973/2803 sayılı kararı.

9) İstanbul Danışma Kurulu mütaleaları, sayı 9.

olmadığı gibi, ham madde niteliğini muhafaza eden buz için mamul ambar hesabı tutmak da mümkün değildir. Bu sebeple 197 nci madde hükmünün buz imalatında yerine getirilmesi fiilen imkânsızdır.

Kanun koyucu, maddede doğal şartlar altında muhafazası mümkün mamulleri kasetmiştir.

Bu özel durumu itibare almayan Danıştay buz imalatı için imalat defteri tutulması gerektiğine karar vermiştir.

Fakat aynı Danıştay ekmek fırınlarının imalat defteri tutmalarına lüzum olmadığına da karar vermiştir.

Nitekim Danıştay bu konudaki kararının gerekçesinde¹⁰ (İhtilaf birinci sınıf tüccar olup fırıncılık işi ile iştigal eden davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 197 nci maddesi uyarınca aynı kanunun 182 nci maddesinde sayılan defterlerden başka birde imalat defteri tutmak zorunda olup olmadığına ilişkin olup, birinci sınıf tüccarlardan imalat defteri tutulmasını hüküm altına alan 197 nci maddenin başlangıcının «sınai müesseselerin tutacakları özel kayıtlar» başlığını taşımakta olmasına ve bu madde ile aynı kanunun 200, 201 ve 203 ncü maddelerin birlikte incelenmesinden fırın işletmesinin kanunun anladığı anlamdaki sınai işletmelerinden olmadığına anlaşılması karşısında ödevlinin imalat defteri tutması zorunluğunun bahis konusu olmayacağı ve ödevli tutmakta olduğu, yevmiye defteri, envanter defteri ve defterikebirin eleştiriyi gerektirir bir yönü olmadığını iddia etmesine ve Vergi Dairesince de bu hususun aksi savunulmasına ve başkaca bir takdir sebebi de ileri sürülmemesine göre Temyiz Komisyonunca verilen kararda isabet görülmemiştir) demiştir.

Sonuç : Dahilde alman istihsal vergisine tâbi olsun, olmasın imalat işiyle uğraşan işletmelerin yaptığımız açıklamalara göre imalat defteri yönünden durumlarını gözden geçirmeleri, vergi uygulamasına yön veren Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın sorunu kanun yapıcısının maksadına uygun ve müstakar bir çözüme bağlamaları uygun olur.

10) Danıştay 4 ncü Dairesinin 15.4.1971 tarihli ve E. 70/7957, K. 71/3179 sayılı kararı.