

KAYDI ENVANTER - FİİLİ ENVANTER FARKLARI

I- GİRİŞ

İşletmelerin mali kârlarının tespitinde dönem sonu stoklarının doğru olarak tespiti büyük önem taşımaktadır. Şöyle ki; “*Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar = Dönem Sonu Stok + Dönem İçi Satışlar*” şeklindeki emtia dengesinde dönem sonu stok değerinin olduğundan yüksek veya düşük tespiti halinde, dönem içi satışlar bir başka deyişle Satılan Malın Maliyeti de olduğundan düşük veya yüksek hesaplanacaktır. Bu da ilgili dönem kârının dolayısıyla da gelir veya kurumlar vergisi matrahının yanlış tespit edildiği anlamına gelmektedir.

Günümüzde, mal ticareti ile uğraşan işletmelerin büyük bir bölümünde stokların bilgisayar vasıtasıyla izlenmesine rağmen, çeşitli nedenlerle kaydi stok miktarı ile fiili stok miktarı arasında farklılıklar olabilmektedir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde dönem sonu envanteri ile ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, fiili envanter ile kaydi envanter arasındaki bu farklılıkların başlıca hangi nedenlerden kaynaklanabileceğine değinilecek ve çeşitli durumlarda yapılması gereken işlemler açıklanmaya çalışılacaktır.

II- ENVANTER FARKLARININ NEDENLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) 186. maddesine göre; envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Bilanço günü ise aynı Kanununun 185. maddesinde “*Envanter defterinde işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe ‘bilanço günü’ denir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri değerlendirme günü (dönem sonu) itibariyle stokların kesin bir şekilde ve ayrıntılı envanterlerini çıkarırlar. Bu fiili envanterdir. Tespit edilen ticari mal mevcudu, dönem sonu itibariyle düzenlenecek mali tablolarda bu değerle kaydedilecektir. Değerleme günü itibariyle muhasebe kayıtlarının kapatılması esnasında “*153-Ticari Mallar Hesabı*”nın borç bakiyesi, işletme kayıtlarından hareketle kaydi mal stok değerini verir. Dönem sonu işlemleri sırasında tespit edilen fiili ticari mal stoku ile kaydi ticari mal stoku arasında farklılık bulunması halinde kaydi stok değeri fiili stok değerine göre düzeltilecektir.¹

Sayım ve ölçüm işlemlerinin doğru yapıldığı varsayımıyla, kaydi envanter ile fiili envanter stok değerleri arasındaki farklar başlıca şu nedenlerden kaynaklanabilmektedir:

- 1-Alış veya satış belgelerinin kaydedilmemesi / hatalı kaydedilmesi,
- 2-Envantere konu malın dönem içerisinde çalınmış olması,

¹ KÜÇÜK Sema; **Emtia Değerlemesi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 144, Aralık 2001, sf. 130.

- 3-Kırılma, çürüme, yanma, deprem, su basması gibi nedenlerle meydana gelen değer azalışları ve yok olmalar,
4-İşletmeden yapılan çekişlerin kayıtlara intikal ettirilmemesi,
5-Fireler dolayısıyla emtiada miktar kaybı meydana gelmesi,
6-Dönem içerisinde belgesiz mal alış veya satışının olması.

Aşağıda, her bir neden itibariyle mükelleflerin yapması gereken işlemler ve karşılaşılabilecekleri uygulamalar açıklanmıştır. Ancak, hemen belirtilmelidir ki, vergi incelemelerinde kabul edilebilir fireler dışındaki mal noksanlıklarının faturasız mal satışından kaynaklandığı kabul edilerek mükellefin dönem kazancı re'sen takdir edilmekte ve cezalı vergi salınmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin mal noksanlıklarının nedenlerini envanter sırasında tespit etmeleri ve buna göre mali tablolarını çıkarmaları gerekmektedir.

1- Farkın Nedeninin Bulunamaması Halinde:

Sayım sonucunda, fiili envanter stok miktarının kaydi envanter stok miktarından düşük olması halinde, teslim sırasında ortaya çıkan noksanlıklar geçici olarak maliyet bedeli üzerinden "197-Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları Hesabı"na borç, ilgili aktif hesaba ise alacak kaydedilir. Söz konusu duruma ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.	xxx
197....-Ticari Mal Sayım Noksanları	
153-TİCARİ MALLAR H.	xxx
Envanter sonucu düzeltme kaydı	

Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.) 88. maddesinde sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar adlonulamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla tespit edilemeyen sayım noksanlığının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Sayımlar sonucunda tespit edilen stok fazlalarının ise geçici olarak takip edileceği hesap "397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı"dır. Stok sayım fazlaları, sayım noksanlıklarından farklı olarak emsal satış bedeli ile değerlendirilmek suretiyle bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına da borç olarak kaydedilir

Fiili envanter miktarının kaydi envanter miktarından fazla olması halinde yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

153-TİCARİ MALLAR H.	xxx
397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI H.	xxx
397....-Ticari Mal Sayım Fazlaları	
Envanter sonucu düzeltme kaydı	

Sayım fazlalarının hangi sürede gelir hesaplarına kaydedileceği konusunda Tek Düzen Hesap Planı açıklamalarında bir açıklık yoktur. Sürenin, fazlalığın nedeninin araştırılması için gerekli olan makul bir süreyi aşmaması gerekir. Sürenin uzunluğu olayın özelliğine ve işletme yöneticilerinin inisiyatifine bağlı olacaktır. Ancak bu inisiyatif meydana gelen fazlalığın gelir olarak kayıtlarda gösterilmesini ileri doğru ertelemek anlamında kullanılmamalıdır. Sayım ve

tesellüm fazlaların gelir olarak kaydedilmesi, dönem başı özsermayesi ile dönem sonu özsermayesi arasındaki olumlu farkın dönem kazancı olarak tanımlandığı G.V.K.'nın 38. maddesi uyarınca da zorunludur. Çünkü sayım fazlası özsermayede bir fazlalık yaratır. Bu nedenle sayım fazlalıkları, dönem faaliyeti geliri olarak mali kârın hesabında dikkate alınmalıdır.²

2- Alış veya Satış Belgelerinin Kaydedilmemesi / Hatalı Kaydedilmesi:

İşletmelerin dönem sonu stokları ile ilgili olarak, kaydi envanter sonuçları ile fiili envanter sonuçları arasında meydana gelen farkın, herhangi bir alış veya satış faturasının sehven kaydedilmemiş olması veya yapılan kaydın hatalı olmasından kaynaklandığının anlaşılması halinde, bu hatanın genel muhasebe kaidelerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Örnek: X Ltd. Şti.'nde yapılan fiili sayım sonucunda birim fiyatı 1.000.000.-TL olan maldan, 5000 br. malın eksik olduğu tespit edilmiştir.

/	
197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.	5.000.000.000
197....-Ticari Mal Sayım Noksanları	
153-TİCARİ MALLAR H.	5.000.000.000
<i>Envanter sonucu stok düzeltilmesi kaydı</i>	
/	

Daha sonra yapılan araştırmada noksanlığın 10.11.2002 tarihinde A. A.Ş.'ye yapılan vadeli satışa ait faturanın kayıtlara intikal ettirilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır (satış fiyatı 1.200.000.-TL/br).

/	
120-ALICILAR H.	7.080.000.000
120....-A A.Ş.	
600-YURT İÇİ SATIŞLAR H.	6.000.000.000
391-HESAPLANAN KDV	1.080.000.000
/	
621-SATILAN MALIN MALİYETİ H.	5.000.000.000
197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.	5.000.000.000
197....-Ticari Mal Sayım Noksanları	
/	

3- Envantere Konu Malların Çalınmış Olması:

İşletmeye dahil olan ticari malların çalınması halinde ortaya çıkan envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir. Çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksildir ve G.V.K.'nın 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

² ŞEKER Sakıp, **Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, cilt 2, sf. 1573.

İşletmelerin mal stokunda hırsızlık nedeni ile bir azalma olduğu takdirde, mükellefler tarafından yapılması gereken işlem hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanamamasına göre farklılık arz etmektedir.

Hırsızlık olayı polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. Ayrıca Katma Değer vergisi Kanunu'nun (K.D.V.K) "İndirilemeyecek katma değer vergisi" 30/c maddesi hükmü uyarınca bu mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi de mümkün değildir. Dolayısıyla, daha önce malların alındığı dönemde indirim konusuna edilen KDV'nin bu defa ilgili dönem KDV beyannamesinde "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırına eklenerek beyanı gerekmektedir.

Örneğin maliyet bedeli 10.000.000.000.-TL olan malın çalınmış olduğu tespit edilmiş ve bu olay polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanmış ise, bu takdirde söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve bu mallar için daha önceki dönemlerde yüklenilerek indirim konusu yapılan toplam 1.800.000.000.-TL tutarındaki KDV, bu dönemde KDV beyannamesinin "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırında gösterilmek suretiyle toplam hesaplanan KDV'ye ilave edilecektir.

Hırsızlık olayının polis kayıtları vb. kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili olarak KDV hesaplanması gerektiği tabiidir.

Örnek: Beyaz eşya ticareti ile uğraşmakta olan X Ltd. Şti. 2002 hesap dönemine ilişkin olarak yapmış olduğu fiili envanter çalışması sonucunda birim maliyet bedeli 500.000.000.-TL olan 5 adet televizyonun kayıtlarına göre olması gerekenden az olduğunu tespit etmiştir. Eksikliğin nedeninin hırsızlık olduğundan şüphelenilmesine karşın, hırsızlık olayı kanıtlanamamıştır.

Bu durumda söz konusu 5 adet televizyonun çalındığı ispatlanamadığı için, bu mallar satılmış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Hırsızlığa konu televizyonların birim emsal satış bedelinin 650.000.000.-TL (toplam 3.250.000.000.-TL) olması halinde yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır: (Eksikliğin sebebi tespit edilebildiğinden 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabı kullanılmaksızın gerekli diğer kayıtlar yapılmıştır.)

131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.	3.835.000.000
600-YURT İÇİ SATIŞLAR H.	3.250.000.000
391-HESAPLANAN KDV H.	585.000.000
621-SATILAN MALIN MALİYETİ H.	2.500.000.000
153-TİCARİ MALLAR H.	2.500.000.000

4- Kırılma, Çürüme, Yanma, Deprem, Su Basması Gibi Nedenlerle Meydana Gelen Değer Azalışları ve Yok Olmalar:

İşletmelerde fiili envanter değerinin kaydi envanter değerinden düşük çıkmasının bir nedeni de, envantere konu malların çeşitli nedenlerle yok olmaları veya değerini kısmen veya tamamen kaybetmeleridir. Söz konusu duruma ilişkin düzenleme V.U.K.'un 278. maddesinde yer almaktadır.

V.U.K.'un "Kıymeti düşen mallar" başlıklı 278. maddesi hükmü şöyledir:

"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüüpü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir."

Yukarıdaki madde hükmünden anlaşılacağı üzere; ticari malların değeri düşen mal kapsamında emsal bedel ile değerlendirilmesi için değer kaybının şu nedenlerden kaynaklanmış olması gerekmektedir:

-Değer kaybı ticari faaliyetin normal gerekleri dahilindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi olaylar sonucunda meydana gelmiş olmalıdır.

-Veya yangın, deprem, su basması gibi doğal bir afet yüzünden değer kaybına uğramalıdır.

Emsal bedelle yapılacak değerlemede, V.U.K.'un 267. maddesinde belirtilen birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esaslı, değer kaybı mal çeşitlerinde aynı olmayacağı yani satılan veya hesap dönemi sonunda mevcut olan maldaki kayıp derecesi farklı olacağı için uygulanmaz. İkinci sırada belirtilen maliyet bedeli esasının uygulanması ise söz konusu değildir. Bu nedenlerle, maldaki değer kaybı dolayısıyla takdir komisyonlarına başvurulup, emsal bedeli tespitinin istenmesi gerekir. Malın tamamen değer kaybına uğramış olması bu durumu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değerini tamamen yok olduğunu başka bir ifadeyle sıfır olduğunu takdir eder.³

Örnek: Gıda malzemeleri ticareti ile uğraşan Y Koll. Şti.'ne ait toplam maliyet bedeli 4.000.000.000.-TL olan mal çürüme sonucunda değerini tamamen kaybetmiş, takdir komisyonuna yapılan başvuru sonucunda da, takdir komisyonunca değer kaybının %100 oranında olduğu kabul edilmiş ve değerlemeye konu malların emsal bedeli sıfır olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

157-DİĞER STOKLAR H.	/	4.000.000.000
157.....-Değeri Düşen Ticari Mallar		
153-TİCARİ MALLAR H.		4.000.000.000
<i>Değeri düşen malların diğer stoklara alınması.</i>		
689-DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. H.	/	4.000.000.000
157-DİĞER STOKLAR H.		4.000.000.000
<i>Zaiyatın giderleştirilmesi.</i>		
689-DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. H.	/	720.000.000
391-HESAPLANAN KDV H.		720.000.000
<i>Zayı olan mala ilişkin KDV'nin düzeltilmesi.</i>		

³ SÖNMEZ Erdal, AYAZ Garip; **Dönem Sonu İşlemleri**, TESMER Yayınları, Ankara Ocak 2002, sf. 55.

(K.D.V.K. md.30/c hükmü uyarınca deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirimi mümkün olmadığından malların alındığı dönemde indirimine konu edilen 720.000.000.-TL tutarındaki KDV bu dönemde KDV beyannamesinin "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırında gösterilmek suretiyle toplam hesaplanan KDV'ye ilave edilecektir.)

5- İşletmeden Yapılan Çekişlerin Kayıtlara İntikal Ettirilmemesi:

İşletme sahip, eş ve çocukları tarafından işletmeden çekilen mallar ile ilgili olarak gerekli kayıtların yapılmaması, dönem sonunda fiili envanter miktarının kaydi envanter miktarından düşük olmasına neden olacaktır.

G.V.K.'nın 41. maddesinde; teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri sair değerlerin gider olarak indirilmesinin kabul olunmayacağı belirtilmiştir. Sermaye şirketlerinde ise; Kurumlar Vergisi kanunu'nun (K.V.K) 17/1. maddesi uyarınca, şirket tarafından ortaklarına, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere, yönetimi, denetimi ve sermayesi bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı olduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere satılan malların emsaline göre göze çaracak derecede düşük bedelle veya bedelsiz olarak satılması örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecek ve örtülü kazanç dağıtımına konu olan bu tutar K.V.K.'nın 15/3. maddesi hükmü uyarınca gider olarak kabul edilmeyecektir.

İşletmeden yapılan çekişlerin V.U.K.'un 267. maddesi gereğince emsal bedelle değerlendirilerek hasılat kaydedilmesi ve stoklardan çıkış kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Örnek: Deri mont-kaban imalatı ve ticareti ile uğraşmakta olan B Adi Ortaklığı'nın ortaklarından olan Bay C maliyet bedeli toplam 500.000.000.-TL olan iki adet deri montu işletmeden çekerek çocuklarına hediye etmiştir. Söz konusu malların emsal satış bedeli 800.000.000.-TL'dir.

/	
131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.	944.000.000
600-YURT İÇİ SATIŞLAR H.	800.000.000
391-HESAPLANAN KDV H.	144.000.000
/	
621-SATILAN MALIN MALİYETİ H.	500.000.000
153-TİCARİ MALLAR H.	500.000.000
/	

6- Fireler:

İktisadi kıymetlerin üretim, taşıma, depolama vb. işlemlere tabi tutulması aşamasında belli oranları fiziken yok olabilir. Firelerden kaynaklanan değer düşüklüğü işletmeler için gider niteliğindedir. Ancak firelerin gider niteliğinde değerlendirilebilmesi için, ekonomik ve teknik icaplar çerçevesinde zorunlu olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Firenin ortaya çıkmasında bir takım dış etkiler ve ihmaller olmuşsa, bu etki ve ihmallerden kaynaklanan fireler mali kâr açısından gider olarak kabul edilmeyecek, KKEG niteliğinde değerlendirilecektir.⁴

⁴ KÜÇÜK Sema, a.g.m., sf.132.

7- Belgesiz Mal Alış veya Satışının Bulunması:

Kaydi envanter - fiili envanter farklarının en önemli nedenlerinden biri dönem içinde belgesiz mal alış veya satışlarının bulunmasıdır.

V.U.K.'un "*Fatura kullanma mecburiyeti*" başlıklı 232. maddesine göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- 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 bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Faturanın yanısıra, perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzunun da fatura yerine geçen vesikalar olduğu belirtilmiş ve hangi hallerde bu belgelerin kullanılması gerektiği Kanunda ayrı ayrı açıklanmıştır.

Yazımızın buraya kadar olan bölümlerinde, fiili envanter - kaydi envanter farkına neden olan çeşitli durumlara göre mükelleflerin yapması gereken işlemler açıklanmasına karşın bu bölümde belgesiz mal alış veya satışı olan mükelleflerin karşılaşılabilecekleri uygulamalar açıklanacaktır.

a- Belgesiz Mal Alışı:

K.D.V.K.'nın 9/2. maddesinde fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinin belgesiz mal satın alan mükelleflerden aranacağı belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, belgesiz olarak mal alınması halinde mükellefler her ne kadar bu işlem nedeniyle ödenmesi gereken KDV'nin mükellefi olmasalar da ödenmesinden sorumlu olabileceklerdir.

Bu maddenin uygulanmasında, belgesiz mal buldukları tespit edilen mükelleflere bu mala ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malların tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir ve bu tarhiyata ayrıca vergi ziyası cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan malları satanlara, bu satışları ile ilgili olarak vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapılmış olması halinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

Öte yandan, V.U.K.'un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca söz konusu fiil özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Kesilecek özel usulsüzlük cezası düzenlenmesi gereken her bir belge için 84.000.000.-TL'den aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın %10' nispetindedir. Ancak bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezası 40.000.000.000.-TL'yi geçemez.

Belgesiz mal alış, aynı zamanda defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu gösterdiğinden, V.U.K.'un 352/I-3. maddesi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesi de gerekmektedir. Bu cezanın uygulanmasında aynı Kanunun 336/2. maddesi hükmünün göz önünde bulundurulması gerektiği tabiidir.

b- Belgesiz Mal Satışı:

Daha önce de belirtildiği üzere vergi incelemelerinde kabul edilebilir fireler dışındaki mal noksanlıklarının faturasız mal satışından kaynaklandığı kabul edilerek mükellefin dönem kazancı re'sen takdir edilmekte ve cezalı vergi salınmaktadır.

Fatura veya fatura yerine geçen vesikalar düzenlenmeksizin mal satılması, dolayısıyla bu işlemin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmemesi V.U.K.'un 30/4. maddesi uyarınca re'sen takdir sebebidir. Söz konusu maddede, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmamasının resen takdir nedeni olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, faturasız mal sattığı tespit olunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili dönem gelir veya kurumlar vergisinin ve de katma değer vergisinin re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

Belgesiz mal sattığı tespit olunanlar hakkında kesilecek vergi cezaları ise şunlardır:

-Vergi Ziyat Cezası: V.U.K. 344/1. maddesine göre vergi ziyat suçu mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyatına sebebiyet verilmesidir. 341. maddede ise vergi ziyatının, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği belirtilmiştir. Belgesiz mal satışı da vergi ziyat suçu kapsamına girdiğinden, V.U.K.'un 344/2. uyarınca vergi ziyat cezasını gerektirmektedir. Aynı bende göre, kesilecek vergi ziyat cezası; ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, 112. maddeye göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

-Usulsüzlük Cezası: Belgesiz mal satışı, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu gösterdiğinden, V.U.K.'un 352/I-3. maddesi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesini de gerektirir. Bu cezanın uygulanmasında aynı Kanunun 336/2. maddesi hükmünün göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

-Özel Usulsüzlük Cezası: Belgesiz mal sattığı tespit olunanlar hakkında V.U.K.'un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmelidir. Kesilecek özel usulsüzlük belgesiz mal alışında olduğu gibi düzenlenmesi gereken her bir belge için 84.000.000.-TL'den aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın %10'nispetindedir. Ancak bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezası 40.000.000.000.-TL'yi geçemez.

Örnek: Tekstil ticareti ile uğraşmakta olan Z Ltd. Şti. nezdinde yapılan vergi incelemesinde, şirketin Kasım 2002 vergilendirme döneminde toplam 10.000.000.000.-TL'lik malı belgesiz sattığı ve belgesiz satışa konu edilen malların maliyet bedelinin 7.000.000.000.-

TL olduğu tespit edilmiştir. Mükellefin söz konusu dönemde sonraki döneme devreden KDV'si bulunmamaktadır. Vergi inceleme raporu 18.09.2003 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal etmiştir. Vergi inceleme raporuna istinaden düzenlenen Vergi / Ceza İhbarnamesi mükellefe 25.09.2003 tarihinde tebliğ edilmiş, mükellef tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı dava açılmamıştır.

i- Re'sen Tarh Edilecek Vergiler:

-Kurumlar Vergisi= (10.000.000.000 – 7.000.000.000) x 0,30 = 900.000.000.-TL

-Fon Payı = 900.000.000 x 0,10 = 90.000.000.-TL

-KDV = 10.000.000.000 x 0,18 = 1.800.000.000.-TL

ii- Vergi Ziyat Cezası:

-Kurumlar Vergisi Yönünden:

Verginin normal vade tarihi:

300.000.000.-TL 30.04.2003

300.000.000.-TL 31.07.2003

300.000.000.-TL 31.10.2003

(4842 sayılı Kanunla K.V.K.'nın 40 maddesinde yapılan değişiklikle 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisinin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.)

Kurumlar vergisinin normal vadesi yukarıda gösterildiği gibi taksitler halinde olmasına karşın, 2000/6 sıra numaralı V.U.K İç Genelgesi ile getirilen düzenlemeye göre; vergi ziyat cezasının hesaplanmasında bu tarihlere değil beyanname verme süresinin son günü olan 30.04.2003 tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ayrıca 280 seri numaralı V.U.K Genel Tebliği ile de vergi ziyat cezası hesaplanacak sürenin son gününün takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih olduğu belirtilmiştir. Buna göre vergi ziyat cezasının uygulanacağı süre aralığı 30.04.2003 tarihinden 18.09.2003 tarihine kadar olacaktır. Bu bilgilere göre vergi ziyat cezasının hesaplanması şöyle olacaktır (Gecikme faizi oranı %7):

$990.000.000 + (990.000.000 \times 0,07 \times 4 \text{ ay}) / 2 = \mathbf{1.128.600.000.-TL}$

KDV Yönünden:

Verginin normal vade tarihi : 25.12.2002

Hesaplama aralığı : 25.12.2002 – 18.09.2003

$1.800.000.000 + (1.800.000.000 \times 0,07 \times 8 \text{ ay}) / 2 = \mathbf{2.304.000.000.-TL}$

iii- Usulsüzlük Cezası:

V.U.K.'un 352/I-3. maddesine göre kesilmesi gereken usulsüzlük cezası miktar itibarıyla kesilmesi gereken vergi ziyat cezasından düşük olduğundan, aynı Kanunun 336. maddesi hükmüne bu cezanın kesilmemesi gerekmektedir.

vi- Özel Usulsüzlük Cezası:

Daha önce de belirtildiği üzere; V.U.K.'un 353. maddesine göre, düzenlenmesi gereken her bir belge için 84.000.000.-TL'den aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın %10'nispetindedir. Örnek olayda faturalara yazılması gereken meblağ KDV dahil 11.800.000.000.-TL'dir. Bunun üzerinden hesaplanan ceza ise 1.180.000.000.-TL'dir.

v- Gecikme Faizi:

V.U.K.'un 112. maddesi uyarınca re'sen yapılan tarhiyatlarda 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 gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanması gerekmektedir.

Son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi : 25.10.2003

Kurumlar vergisi üzerinden hesaplanacak gecikme faizi; 539.000.000.-TL
KDV üzerinden hesaplanacak gecikme faizi; 1.260.000.000.-TL
Toplam Gecikme Faizi; **1.799.000.000.-TL**

Ödenmesi Gereken Toplam Tutar:

Re'sen tarh eden kurumlar vergisi + fon payı	990.000.000.-TL
Re'sen tarh edilen KDV	1.800.000.000.-TL
Toplam vergi ziyai cezası	3.432.600.000.-TL
Özel usulsüzlük cezası	1.180.000.000.-TL
Gecikme faizi	1.799.000.000.-TL
TOPLAM	9.201.600.000.-TL

III- SONUÇ

Günümüzde, mal ticareti ile uğraşan işletmelerin büyük bir bölümünde stokların bilgisayar vasıtasıyla izlenmesine rağmen, çeşitli nedenlerle kaydi stok miktarı ile fiili stok miktarı arasında farklılıklar olabilmektedir. Oysa, dönem sonu stoklarının doğru olarak tespiti işletmelerin mali kârlarının tespitinde büyük önem taşımaktadır. Şöyle ki; “*Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar = Dönem Sonu Stok + Dönem İçi Satışlar*” şeklindeki emtia dengesinde dönem sonu stok değerinin olduğundan yüksek veya düşük tespiti aynı zamanda dönem içi satışlar bir başka deyişle satılan malın maliyetinin de olduğundan düşük veya yüksek tespit edildiği anlamına gelmektedir. Vergi incelemelerinde kabul edilebilir fireler dışındaki mal noksanlıklarının mükellefçe haklı bir sebeple izah edilememesi halinde eksikliğin belgesiz mal satışından kaynaklandığı kabul edilerek mükellefin dönem kazancı re'sen takdir edilmekte ve cezalı vergi salınmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin fiili envanter çalışmaları neticesinde tespit ettikleri envanter farklarının nedenlerini araştırmaları ve buna göre kayıtlarında gerekli düzeltmeleri yapmaları son derece önemlidir.