

MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMINDA İNDİRİLECEK KDV REDDİYATI

EDUCTIBLE VAT REJECTION IN THE USE
OF MISLEADING DOCUMENT



Ramazan KAYA*

ÖZ

Katma Değer Vergisi'nde harcamada yaratılan değerlerin vergilendirilmesi ve vergi mükerrerliğinin önlenmesi ancak mal ve hizmet satanlar ile bu mal ve hizmeti satın alanlar arasında sağlam bir belge düzeninin kurulması ile sağlanabilir. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunda yer alan düzenlemelerde bu amaca yöneliktir. Ancak indirim mekanizmasının uygulanmasında kanuna yönelik yorum farkları nedeniyle çelişkiler doğabilmektedir. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerde yer alan KDV' nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı açısından da durum bu şekildedir. İnceleme elemanlarının konuya yaklaşımı ve konuya ilişkin yorumlarında farklılık görülmektedir. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının da konuya ilişkin tam bir mutabakat için de olmadıkları görülmektedir. Bu durum aynı gerekçelerle incelenen mükellefler hakkında farklı yaptırımların

ABSTRACT

In Value Added Tax, the taxation of the values created in spending and the prevention of tax duplication can only be achieved by establishing a sound document arrangement between the goods and service sellers and the purchasers of these goods and services. However, contradictions can arise due to differences in interpretation of the law in the implementation of the deduction mechanism. This is also the case if the VAT in the Misleading Documents can not be deducted. There are differences in inspectors' approach to the subject and their interpretation of the subject. It is also apparent that the Report Evaluation Committees are also not for a complete consensus on the issue. This situation causes different sanctions on the taxpayers examined for the same reasons. This is evident in the tax audit reports edited. The

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 03.05.2018 / M.K.T.: 25.05.2018

ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Düzenlenen inceleme raporlarında bu husus açık bir biçimde görülmektedir. Çalışmamızın amacı bu konuda uygulamada yer alan farklılıklara değinmek ve açıklık getirmeye çalışmaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, KDV İndirim, Vergi Ziyai

aim of our work is to address and clarify the differences in practice in this respect.

Keywords: Misleading document, VAT deduction, tax loss

1- GİRİŞ

Vergi teorisinde harcama üzerinden alınan vergiler grubuna giren katma değer vergisinin diğer benzeri vergilere göre üstün yanları; üretimden tüketime kadar geçen her aşamada (üretici, toptancı, perakendeci ve nihai tüketiciye teslim gibi) alınması ve bünyesinde yer alan indirim mekanizması ile vergi mükerrerliğine yol açmasıdır. Vergi sistemimizde yer alan katma değer vergisindeki indirim mekanizması, bir mükellefin vergiye tabi işlemleri ile ilgili olarak ödediği ve borçlandığı katma değer vergisinin (indirim katma değer vergisi) aynı dönemde vergiye tabi mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle hesaplayarak tahsil ettiği veya alacaklandığı katma değer vergisinden (hesaplanan katma değer vergisi) indirilmesi ve bu suretle ödenecek katma değer vergisinin belirlenmesi şeklinde işlemektedir.

Ancak belirli şartlarda vergi mekanizmasının doğru çalışmasının sağlanabilmesi amacıyla ve kötü niyetli uygulamaların önüne geçmek amacıyla birtakım yaptırımlar uygulanmakta ve KDV açısından indirim mekanizmasının vergi kaçakçılığına sebebiyet vermemesi amacıyla bazı tedbirler öngörülmüştür.

Sahte Belge Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu¹ maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Tabi bu konuda konunun koyucu tebliğ ile birtakım düzenlemeler yaparak bir belgenin Sahte belge veya Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak değerlendirilebilmesi için gerekli koşullarını 1 No.lu KDV genel tebliğinde belirlemiştir.

Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanmak genellikle mükelleflerin ödemek zorunda oldukları vergilerde erozyon yaratmak amacıyla başvurdukları bir yöntemdir. Bu konu halk arasında Sahte Belge Kullanmak olarak adlandırılmakla beraber, Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak da bu yöntemlerden bir tanesidir. Her ne kadar tarafımızca sonuçları itibarıyla bir fark olmadığını düşünsek de genel anlamda inceleme elemanları arsında konuya bakış açısının ve konuya ilişkin yorumların farklı olduğu görülmektedir.

2- SAHTE BELGE KULLANMA ve İNDİRİLECEK KDV REDDİYATI

Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanımına ilişkin neticelere değinmeden vergi uygulamaları bakımından Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile Sahte belge arasında bir fark olmadığını açıkla-

¹ <http://www.gelirler.gov.tr/gibmevzuat>

maya çalışacağız. Tabi bunu yaparken, Sahte Belgenin de, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge gibi VUK 359. maddesinde düzenlendiğini ve aynı madde de tanım itibariyle farklılaştığını da unutmamak gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Görüldüğü üzere aslında hiç olmayan bir işlemi varmış gibi göstermeye çalışarak belgede yer alan KDV tutarının, beyannamede İndirilecek KDV olarak beyan edilip vergi kaçağına sebebiyet vermek için kullanılmaktadır. Tabi belgede yer alan KDV hariç işlem bedeli de gider ve maliyet olarak dikkate alınmaktadır ki bu husus çalışmamız açısından ihmal edilecektir. Hal böyle iken kanun koyucu bunun önüne geçmek amacıyla yine VUK 359. maddesinde bu belgeleri kullananlar hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağına yer verilmiştir. Öte yandan, Türk Ceza Kanunu'nda suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmemekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir. Bu durum vergi mevzuatı açısından da önemlidir.

Bu itibarla, 306 numaralı VUK genel tebliğinde² *"kaçakçılık suçunun oluşması sahte belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyasına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir"* hükmüne yer verilmiştir.

Aslında buraya kadar Sahte Belge Kullanma konusunda herhangi bir yorum farkı veya uygulama farkı yoktur. Ancak, yine aynı tebliğde yer verilen *"sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir"* hükmü ile bilmeden kullanmalarda VUK 359. madde hükmünün oluşamayacağını bildirmektedir. Peki neden KDV indirimlerini kabul edilmeyip ve birde vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Bu husus çalışmamızın konusu içinde önemli olduğu için bir başlık açıp açıklamaya çalışacağız.

2.1- Bilmeden Sahte Fatura Kullanımında İndirilecek KDV Reddiyatı

Bilindiği üzere vergiyi doğuran olayla ilgili işlemler Vergi Hukukumuzda göre Vergi Usul Kanunu'nda

² https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/vergi-usul-mevzuati_vu_/tebligler_vu_0213f-000_/vergi-usul-g.-teblig-no.-306/vergi-usul-g.-teblig-no.-306.html?query=muhteviyat%C4%B1+itibariyle+

hükmedilen esaslarla belirlenmiş belgelerle tespit edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikini zorunlu tutmuş, aynı Kanununun 229. maddesi ve müteakip maddelerinde muhafazası mecburi vesikalar sayılarak, bunların usul ve şekil şartları belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununun madde 3/B hükmünde ise, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve/veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu açıklanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun³ 29. ve 34. maddelerinde Katma Değer Vergilerinin hangi şartlarda indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için;

- 1- KDV tutarını fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca göstermek,
 - 2- Bu fatura ile vesikaları kanuni defterlere kaydetmek,
- Şartları ile KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi hükmü altına alınmıştır.

Sistemin mantığı bir alt safhada ödenen verginin "hazineye" intikal edeceği düşüncesine dayanır. 213 sayılı V.U.K.'un 3. maddesinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetleri esastır. Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler dikkate alındığında raporun önceki bölümlerinde sahte olduğu belirtilen ve mükellef tarafından kullanılmış olan faturalarda yer alan KDV'lerin, indirilmesi mümkün değildir.

Anlaşıldığı gibi, usul ve esasları kanunda belirtilen belgelerin geçerliliği, işlemlerin gerçek yüzünü göstermesi ve yansıtmasıyla doğrudan ilişkilidir. Gerçekte olmayan bir işlemi olmuş gibi gösteren ya da işlemi aslından farklı şekilde aksettiren fatura ve benzeri vesikalar sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup, bu vesikalara dayanılarak kanuni defterlere yapılan kayıtlar dolayısıyla beyan olunan vergi matrahları da gerçeği yansıtmaz. Bu tür belgeler kullanmak suretiyle yapılan kayıtlar ve beyan olunan vergi matrahları, sahte belgelerin kullanılmasının doğal sonucu olarak aldatıcı olacaktır.

Yani işlemi farklı gösteren bir belgenin aslında hiç düzenlenmemiş olacağından ve haliyle yasal şartları taşıyamayacağından hareketle, gerçekten mal veya hizmet almış olduğu kabul edilse dahi mükellef tarafından, gerçek bir işleme bağlı olarak düzenlenen sahte belge üzerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması kabul edilmeyip reddedilmekte ve bir kat Vergi Ziyai Cezası uygulanmaktadır.

2.2- Fatura Kullanma Mecburiyeti ve Zorunlu Hususlar

Önceki başlığımızda bilmeden Sahte Belge kullanmalarda İndirilecek KDV reddiyatına ilişkin olarak dayanaklarımızdan bir tanesinin de "Gerçekte olmayan bir işlemi olmuş gibi gösteren ya da işlemi aslından farklı şekilde aksettiren fatura ve benzeri vesikalar sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup, bu vesikalara dayanılarak kanuni defterlere yapılan kayıtlar dolayısıyla beyan olunan vergi matrahları da gerçeği yansıtmaz" olduğunu belirtmiştik.

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf Tüccara ve Serbest Meslek Erbabına Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları belirtilmiştir. Aynı kanununun 230. maddesinde ise fatura düzen-

³ <http://www.gelirler.gov.tr/gibmevzuat>

lenirken en az bulunması gereken bilgiler sayılmış olup maddenin 4. bendinde malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarının bulunması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere alınan mal veya hizmete ilişkin fatura üzerinde yer alan mahiyet veya miktarda bir farklılık olması durumunda fatura da olması gereken asgari şartların olmadığı görülecektir. Bu durumda düzenlenmiş bir faturadan da bahsedilemeyeceği için KDV kanununun 29. ve 34. maddelerinde belirtilen şartları da oluşmayacaktır. Hal böyle iken gerek Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge gerekse de Sahte Belge kullanımında fatura üzerinde yer alan KDV tutarı indirilecek KDV olarak dikkate alınamayacaktır.

2.3- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ve İndirilecek KDV

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. 1 No.lu Katma Değer Vergisi genel tebliğinde;⁴

1. Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,
2. Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,
3. Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,
4. Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtmadığı,

Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği, şartları her ne kadar Özel Esaslara alınabilme şartı olarak sayılmıştır. Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde, yukarıdaki maddelerin rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge olarak dikkate alınamayacağı ve 306 No.lu VUK genel Tebliği ile beraber değerlendirildiğinde ise bu belgenin bilerek kullanıldığı gerekçesi ile bu belgeyi kullanan mükellef hakkında hapis istemi ile suç duyurusunda bulunulamayacağı anlaşılmaktadır.

Durum Ceza Kanunu açısından böyle iken vergisel olarak bir takım farklı yorumlar bulunmaktadır. Şöyle ki Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler hakkında yazılan raporlarda ortaya çıkan sonuçlar aşağıdaki tabloda kısaca gösterilmeye çalışılacak ve tablonun devamında varılan sonuçların nedenlerine değinilecektir.

Durum	Konu	İnceleme Sonucu Kanaat	Sonuç
Durum 1	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma	Bilerek Kullanma	1-İndirilecek KDV reddiyatı 2- Üç kat Vergi Ziyatı Cezası 3- Suç Duyurusu
Durum 2	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma	Bilmeden Kullanma	1- İndirilecek KDV reddiyatı 2-Bir kat Vergi Ziyatı Cezası
Durum 3	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma	Bilerek Kullanma	1- Suç Duyurusu
Durum 4	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma	Bilmeden Kullanma	Tenkite Edilecek bir husus yoktur

⁴ www.gib.gov.tr/node/87461

Tablodan da görüleceği üzere aynı konu nedeniyle incelemeye sevk edilen mükellefler hakkında farklı sonuçlar doğuran inceleme raporları yazılabilmektedir. Konuya ilişkin kanaatler incelendiğinde ise esas farkın KDV indirimlerinin reddedilmesi konusunda ortaya çıktığı görülmektedir. Bunun nedeninin ise konuya bakış açısındaki farklılık olduğu kanaatindeyiz.

Yukarıdaki tabloda yer verilen 3 ve 4. durumlar incelendiğinde, genellikle mal veya hizmet alışının doğru olduğu ancak faturadaki mahiyetin farklı olmasının KDV mekanizması açısından yani "hazine açısından" herhangi bir kayıp kaçığa yol açmadığı bu nedenle de belge üzerinde yer alan KDV'nin bu belgeyi kullanacak olan mükellef açısından indirim konusu yapılmasında eleştirilecek herhangi bir hususa yer olmadığı kanaatinin hakim olduğu görülmektedir. Ancak biz bunun aksini düşünmekteyiz ve vergi idaresinin de bu şekilde düşünmediği kanaatindeyiz. Bu nedenle bir başlık altında konuya düşüncelerimizi açıklamaya ve konuyu aydınlatmaya çalışacağız.

3- MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMINDA İNDİRİLECEK KDV'NİN REDDİ

Bu başlık altında nedenleri ile beraber Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanımında neden indirilecek KDV'nin reddedilmesi gerektiğini maddeler halinde açıklamaya çalışacağız.

1- Vergi Usul Kanunu 359. maddesi incelendiğinde aslında Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile Sahte belge arasında tanım farkı olduğu ancak bu konudaki vergisel yaptırımların aynı olduğu görülmektedir. Bu kapsamda VUK 341 ve 344. maddeler açısından ise kesilecek cezaların belirlenmesinde "*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillerle iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır*" denilerek herhangi bir ayrıma gidilmemiştir.

- 1- Katma Değer Vergisi 1 No.lu genel tebliğinin Özel Esaslar Başlığı altında yer alan 4.4. bölümünde "*Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm her ne kadar Özel Esaslar açısından konuşmuş olsa da idarenin görüşünün bu belgelerden kaynaklanan KDV indirimlerinin beyanlarından çıkarılması gerektiği yönünde olduğunu göstermektedir.
- 2- Yine aynı tebliğin 6.2.2.bölümünde iadeye ilişkin olarak, "*Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler*" hükmünde sonra sayılanlar arasında yer alan c bendinde : "*Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporlarında tarihi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi*" sayılmaktadır. Yani madde metninden anlaşılacağı üzere kanun koyucu tarafından Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge arasında bir ayırım yapılmamaktadır. Aynı cümlelerin devamında ise bu kapsamda kesilecek tarhiyatlardan ve cezalardan bahsedilmektedir. Yani idare açısından bu hususlar arasında bir ayırım gözetilmemiştir.
- 3- Tebliğ genel olarak incelendiğinde Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge arasında sadece tanım ve tespit farklılıkları olmakta ve sonuçları itibariyle herhangi bir ayırım yapılmamaktadır.

- 4- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge için Vergi Usul Kanunu'nunda Faturaya ilişkin yer verilen 230 ve 231. maddelerinde yer alan hükümler dikkate alındığında, düzenlenmiş bir faturadan da bahsedilemeyeceği için KDV kanununun 29. ve 34. maddelerinde belirtilen şartlar da oluşmayacaktır. Hal böyle iken gerek Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanımında fatura üzerinde yer alan KDV tutarı indirilecek KDV olarak dikkate alınamayacaktır.
- 5- Vergi Usul Kanunu 306. No.lu genel tebliğinde *"sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir"* hükmüne yer verilmiştir. Aslında bu tebliğde konunun açıkça açıklandığı ve tarhiyatların yapılması konusunda yine sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge açısından herhangi bir ayırım gözetilmediği kanaatindeyiz.

Burada önemli bir noktaya daha değinmek gerekmektedir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklamaya çalıştığımız üzere TCK açısından sahte belge kullanma fiilinin oluşabilmesi için kastın olması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi idaresi tarafından 306 No.lu VUK Genel Tebliği ile konu aydınlatılmaya çalışılmış ve kastın tespit edilememesi halinde üç kat vergi ziyai cezasının kesilemeyeceği ve suç duyurusunda bulunamayacağı şeklinde bir düzenlemeye gidilmiştir. Ancak aynı tebliğin son bölümünde kastın tespit edilememesi halinde özetle bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği yönünde hükme yer verilmiştir. İlgili tebliğin son cümlesinin iptaline ilişkin Danıştay 4. Dava dairesine dava açılmış olup dava mahkemenin 22.6.2017 gün ve E:2014/8785, K:2017/5719 sayılı Kararıyla görev yönünden reddedilmiştir. Ancak temyiz Başvurusunu karara bağlayan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca E. 2017/610 K. 2017/559⁵ Kararıyla davanın yeniden görülmesine karar vermiştir. Dava henüz sonuçlanmamıştır.

- 6- Aslında bilmeden Sahte Belge Kullanma incelemelerinde İndirilecek KDV indiriminin reddedilme sebeplerinden belki de en önemlisi olan ve yukarıda da yer verdiğimiz *"usul ve esasları kanunda belirtilen belgelerin geçerliliği, işlemlerin gerçek yüzünü göstermesi ve yansıtmasıyla doğrudan ilişkilidir. Gerçekte olmayan bir işlemi olmuş gibi gösteren ya da işlemi aslından farklı şekilde aksettiren fatura ve benzeri vesikalar sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup, bu vesikalara dayanılarak kanuni defterlere yapılan kayıtlar dolayısıyla beyan olunan vergi matrahları da gerçeği yansıtmaz"* durumunun Mahiyeti İtibariyle Yanıltıcı Belgeler açısından da geçerli olduğu kanaatindeyiz.

Konuya ilişkin mahkeme kararlarına bakıldığında, mahkemelerin Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ayırımı yapmakta oldukça zorlandıkları ve kararlarının bu kapsamda değerlendirildikleri görülebilmektedir.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 09.03.1990 tarihinde E.1989/205, K.1990/12 sayılı Kararında, Vergi Usul Kanunu'nun kayıt düzeni ile ilgili hükümlerine uygun olarak düzenlenen faturaların mahiyetleri itibariyle gerçeği yansıtmadıkları yolunda vergi dairesince (dolaylı olarak vergi inceleme

⁵ https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/vergi-dava-daireleri-kurulu-kararlari_dan_dvdk_esas-no-2017-610-karar-no-2017-559.html

elemanlarınca) tespitlerin yapılması durumunda bu faturalara dayanılarak KDV indiriminin yapılması hususunda karar vermiştir.⁶

Danıştay 9. Dairesi, 27.01.2010 tarihinde E. 2009/2070, K. 2010/269 sayılı Kararında “Bu durumda, davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanılıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanılıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir” kararına yer verilmiştir.⁷

Ulaşabildiğimiz mahkeme kararlarında da Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge ayırımı üzerinde durulmadığı, davaların genellikle diğer değişkenler üzerinden değerlendirildiğini görmekteyiz. Ancak mahkemelerce sahte belge kullanma raporları nedeniyle incelenen davalarda ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge kullanma davalarında da belge düzenine dikkat etmekte ve belgeyi hiç düzenlenmemiş kabul etmektedir. Bu hususa ilişkin mahkeme kararı örneklerine yukarıda yer vererek durumu açıklamaya çalıştık.

4- SONUÇ

Vergi İnceleme Elemanlarınca Sahte Belge Kullanma incelemeleri en sık yapılan incelemeler olup, gerek idarenin düzenlemeleri, gerek yargı kararları, gerekse de mevzuat değerlendirmeleri dikkate alınarak incelemelerde uyum sağlanmış durumdadır. Ancak Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanma incelemeleri için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Bu incelemelerin sık karşılaşılan incelemeler olmaması nedeniyle vergi idaresinin bu konu özelinde düzenlemeleri mevcut değildir. Ayrıca mahkeme kararları da yukarıda açıkladığımız üzere yeterince açıklayıcı ve istikrarlı bir yöntem izlememektedir. Hal böyle olunca uygulama ve yorum farkları ortaya çıkmaktadır. Yazılan raporlarda özellikle hazine zararına dikkat edildiği ve belge düzeni ve diğer düzenlemelere dikkate edilmediği kanaatindeyiz. Çalışmamızda konuya ilişkin düşüncelerimizi kanun ve buna bağlı düzenlemeler, bazı mahkeme kararları ve diğer bir takım karşılaştırmalarla anlatmaya çalıştık.

Sonuç olarak bu konuda ki düşüncemiz Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Kullanmanın tespit edilmesi halinde belge üzerinde yer alan KDV tutarının indirimlerden çıkarılması gerektiği, bilerek kullanıldığının tespit edilmesi halinde VUK 344. madde kapsamında üç kat, bilerek kullanıldığının tespit edilememesi halinde ise bir kat Vergi Ziyai cezasının uygulanması gerektiği yönündedir. Ayrıca Özel Usulsüzlük cezalarının da kendi içinde değerlendirilmek üzere uygulanacağı tabiidir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Muhtelif Danıştay Kararları

⁶ https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/katma-deger-vergisi-mevzuati_kdv_yuksekk-mahkeme-kararlari_kdv_3065h-000_danistay-karari-k.-no.-1990-17/danistay-karari-k.-no.-1990-17.html?query=1989%2F205

⁷ https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-9-daire-kararlari_dan_d9d_/esas-no-2009-2070-karar-no-2010-269/esas-no-2009-2070-karar-no-2010-269.html?query=muhteviyat%C4%B1+itibariyle+