



SAHTE FATURA NİTELENDİRMESİ ve HUKUKİ SONUÇLAR

Osman ERKAN^(*)

1 - GİRİŞ

Bu çalışmada sahte faturanın, gerek idarenin tespitleri, gerekse bu tespit sonucu ilgisi nezdindeki oluşan hukuki durum bakımından, yargı kararları ışığında değerlendirilmesi, amaçlanmıştır.

2- SAHTE FATURA NİTELENDİRMESİ

Sahte faturanın, vergi hukuku kapsamında, hukuki nitelendirilmesi yapılabilmesi, idarenin harekete geçmesi ve durumun idarece tespit edilmesiyle mümkündür. Vergi incelemesine yetkili olanlarca bu yönde tespit olmaksızın, vergilendirme işlemine konu edilebilmesi bakımından sahte faturadan söz etmeye olanak bulunmamaktadır.

Bu bakımdan sahte fatura düzenleme yahut kullanmadan dolayı yapılacak olan vergilendir-

me ve ceza kesme işlemlerine karşı açılacak olan idari davalarda, idarece sahte olarak tespit olunan faturaların, idarenin tespitleri doğrultusunda hukuki değerlendirilmesi yapılabilecektir. Vergi inceleme elamanın tespitleri yeterli değilse, Mahkeme yetersiz gördüğü incelemeyi bilirkişi marifetiyle vs. tamamlayarak karar vermesi 2577 sayılı Kanunun 2/2. maddesine aykırılık teşkil edecektir.¹

2.1- Faturanın Gerçek Mal ve Hizmet Teslimine Dayalı Olmadığı Hususunun Belirlenmesi

Uygulamada sahte fatura olgusu, gerçek ticareti faaliyeti olmakla birlikte, aynı zamanda sahte fatura düzenleme şeklinde veya ticari faaliyeti olmaksızın tamamen sahte fatura düzenleme organizasyonu şeklinde ortaya çıkmaktadır. Her iki durumda da, düzenlenen faturanın sahteliği, düzenleyen şahıs veya şirketin mal alışları ve satış-

^(*) İstanbul Vergi Mahkemesi Hakimi

⁽¹⁾ Dan. 4. D. 26.10.1998 tarih ve E:1997/2818, K:1998/45, mal alış verişinin gerçek olmadığı yolunda her hangi bir tespite bulunulmadığından varsayıma ve eksik incelemeye dayalı olan tarhiyatın iptali gerektiği hk.

ları, kapasitesi, sermaye yapısı, iş organizasyonu, beyan durumu, mükellefiyet ödevlerini yerine getirme gibi unsurlar somut verilerle ele alınarak irdelenmesi suretiyle belirlenebilecektir² Somut verilerle irdelenmeden kastedilenin mükellefin faaliyet adresinde yapılacak yoklama, arama,

defter, belgeler³, beyanname⁴ ve tarh dosyası üzerinde yapılacak inceleme⁵, kaydı envanter⁶, karşıt inceleme⁷ gibi yöntemlerle elde edilecek bulgular ve taraf ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelelerin taraflarının ekonomik ve ticari konumları⁸, iş

² Dan 9 D. 04.02.2009 tarih ve E.2008/2919-K.2009/577 sayılı kararı, düzenlenen faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmediği hk. ve Dan. 3.D. 26.9.2006 tarih ve E:2006/30, K: 2006/2284 sayılı kararı, Vergilendirmeye esas alınan belge ve kayıtların gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun kabul edilebilmesinin, biçimselliklerinin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen iştiğal konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işin gerektirdiği sayıda işçinin varlığına, emtia alımlarının gerçekliği, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlı olduğuna ilişkin.

³ Dan 4. D. 15.10.1998 tarih ve E:1997/2982, K:1998/3694 sayılı kararı, mükellefin defter ve belgeleri incelenemeden ve sahte olduğu iddia edilen faturalarla ilgili olarak hiçbir araştırma yapılmadan tarhiyat yapılamayacağı hk.

⁴ Dan 7.D. E:2003/1347, K:2005/372 sayılı kararı, yüksek cirolar beyan etmelerine karşın düşük tutarlı katma değer vergisi ödeyen ya da hiç ödemeyen mükelleflerin, sermaye yapısı, iş organizasyonu, alışların durumu, adresteki tespitler gibi diğer bazı unsurların da değerlendirilmesiyle sahte fatura düzenlediğinin kabulü gerektiği hk.

⁵ - Bilgisayar yoluyla elde edilebilecek veriler de bu kapsamda değerlendirilebilir.

- Defter belge ibrazı olmadığı durumlarda, gerek tarh dosyasından, gerek bilgisayar ortamından, mükellefin alış yaptığı firmaların tespit edilebildiği durumda, sahte fatura nitelendirmesi bakımından bu mükellefler hakkındaki tespitler önem taşımaktadır. Bazı Danıştay Kararlarında tüm alışları sahte olan mükellefin satışlarının da sahte olacağı sonucuna ulaşılmıştır (örnek: Dan 3. D. E:2000/4292, K:2003/3080) Bazı kararlar da ise, bir mükellefin alışlarının sahte olmasının her zaman için satışlarının da sahte olduğu sonucunu doğurur şeklinde yorumlanamayacağı vurgulanarak başkaca tespitler aranmıştır (Dan. 9.D. E:2008/93, K: 2009/1687.)

⁶ Dan. 4.D. 26.10.1998 tarih ve E: 1997/3304, K: 1998/3442 sayılı kararı, Defter kayıtlarına mal alışları olarak kaydedilen sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu ileri sürülen faturanın gerçek bir mal alımı karşılığı düzenlenmediği kaydı envanter yapılmak suretiyle tespit edilebileceği hk.

⁷ Dan. 4.D. E:2006/2008, K:2006/1670 sayılı kararı, sahte ve içeriği itibarıyla gerçeğe aykırı faturaları komisyon karşılığı satarak gelir elde ettiği hususunda karşıt inceleme yapılmaksızın, sadece sektörde sahte fatura ticaretinin yaygın olduğundan hareketle varsayıma dayalı tarhiyat yapılmayacağı hk.

⁸ - Dan. 3.D E: 2006/30, K: 2006/2284 sayılı kararı, Faturalarına konu hizmetlerin ifası ve malların teslimi yeterli miktarda sermayenin araç ekipman, iş gücü ve diğer faktörlerle organizasyonu gerektirmekte olup, bu amaca yönelik organizasyonda bulunmadan, sadece şekli şartlar yerine getirilerek düzenlenen faturalarda yazılı katma değer vergisi indiriminin kabul edilmemesi suretiyle tarhiyat yapılmasında yasaya aykırılık bulunmadığı hk.

- Dan. 4.D. E:2008/2274, K:2009/ 3773 sayılı kararı, Eleştiri konusu yapılan faturalar karşılığı ödemelerin banka aracılığıyla yapıldığı ve ilgili belgelerin varlığı karşısında, faturaların sahteliğinden söz edilemeyeceği

yerinin durumu⁹ gibi unsurların değerlendirilmesi olduğu, muhtelif yargı kararlarından anlaşılmaktadır.

Sahte fatura düzenlenmesine ilişkin somut tespit aranması, idarenin şikayet, şüphe ve belirtilerden hareketle incelemeye aldığı gerçek veya tüzel kişilerin, bu şüphe ve belirtiden öte faturanın sahte olduğunun açıkça ortaya konulması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Aksi düşünüldüğünde, her ne kadar yaygın şikayet, güçlü şüphe ve belirtiler olsa da, sahte fatura düzenleme fiili işlenmemiş olma ihtimali her zaman söz konusu olabileceğinden, bu ihtimal bertaraf edilmeksizin sonuca ulaşılmış olacaktır. Bu durumda somut verilere dayanmadan varılan sonuç, varsayım olarak değerlendirilecektir. Ancak, bilindiği üzere, sahte fatura tespiti yapılması gereken gerçek veya tüzel kişiler çok farklı şekil ve organizasyon yapısı içinde bulunduğundan, değinilen somut verilere ulaşma imkanı nerdeyse kalmamaktadır. Bu noktada, hangi verilerden yola çıkılarak sonuca ulaşılmaması gerektiği, müessese olarak, sahte fatura tespitinin temel sorunsalıdır.

Örneğin mükellefiyet ödevlerini yerine getirmeyen, adresinde bulanamayan ve dolayısıyla defter ve belge isteme yazısı tebliğ edilemeyen mükellefin sadece tarh dosyasındaki verilerden hareketle sahte fatura düzenlendiği sonucuna ulaşılabilecek midir. Zira, eldeki tek somut veri

tarh dosyasıdır. Bu noktada, hakkında sahte faturaya yönelik inceleme yapılan mükellefler ve yetkililerinin bilinen adreslerinde yapılan yoklamalar önem taşımaktadır. Yoklama yolu ile tespit mahiyeti ve yapıldığı dönem sahte fatura nitelendirmesi bakımından, belirleyici olmaktadır. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin muhtelif kararlarında, başkaca tespit yoksa yoklamanın yapıldığı dönem öncesini kapsar şekilde, sahte fatura nitelendirmesi yapılamayacağı vurgulanmıştır.¹⁰ Ancak, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bu istikamette verdiği 17.05.2006 gün ve E:2006/447, K: 2006/1779 sayılı kararı, Vergi Dava Dairelerinin 21.11.2008 tarih ve E:2007/ 323, K: 2008/723 sayılı kararıyla; faturaların mali polisçe ele geçirildiği, faaliyet konusu orman ürünleri teslimi olmasına karşın, eşantıyon teslimi açıklaması içeren faturaların gerçekten böyle bir teslim için düzenlenmiş olamayacağı yönündeki değerlendirmeleri içeren gerekçe ile bozulmuştur. Buradan, sahte fatura nitelendirmesinin, dönem itibarıyla gerek mükellefin adreslerinde yapılan yoklamalar, gerekse bizzat faturaların içeriklerindeki olumsuzluklar, çelişkiler¹¹ ve organizasyonun varlığının tespit edilebildiği tarih itibarıyla yapılabileceği, sonraki dönemlerde yapılan bu yöndeki tespitlerin geriye teşmil edilemeyeceği sonucuna ulaşmak mümkündür.

⁹ Dan 9.D. E:2008/1977, K:2009/1587 sayılı kararı, Dan 9.D E:2009/4035, K: 2010/629 sayılı kararı, davacıya sahte fatura düzenlediği dönemde faal bulunduğu, olumsuzlukların daha sonraki döneme isabet ettiği, düzenlenen faturaların hukuken geçerli başkaca tespit olmaması karşısında, sahte olarak nitelendirilemeyeceği hk.

¹⁰ Dan 9. D. E:2009/4035, K:2010/629 sayılı kararda, X şirketinin davacıya fatura düzenlediği dönemde faal olduğu, olumsuzlukların bu dönemden sonraya isabet ettiğinin vergi dairesi müdürlüğünce yapılan yoklamalarla saptandığı, fatura düzenlendiği döneme ilişkin somut, hukuken geçerli ve yeterli tespitinin olmadığı, belirtilmiştir.

¹¹ Dan 7.D. E: 2000/8348, K: 2004/122 sayılı kararı, faaliyet konusu olmayan bir alanda emtia satmasının mümkün olmadığı hk.

2.2- Sahte Fatura Nitelendirmesinin**Hukuki Sonuçları****2.2.1- Ceza Kesme İşlemleri Bakımından**

Sahte fatura nitelendirilmesinin yapılması, sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili işlediği tespit edilen mükellef hakkında, Vergi Usul Kanunda ön görülen cezaların kesilmesine yol açacaktır. Ancak bu nitelendirme tek başına ceza kesme işlemine dayanak oluşturamayacaktır. Zira kesilecek olan cezaya ilişkin unsurlar bakımından ayrıca değerlendirme ve tespit yapılması gerekmektedir.

Ceza, bilindiği gibi bir suçun işlenmesine bağlı olarak, ilgisine yöneltilen yaptırımdan ibarettir. Bu temel bakışla, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 5. maddesinde öngörüldüğü üzere, ceza kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağından, vergi suçları bakımından da cezalara ilişkin genel hükümler geçerlidir.¹² Buradan hareketle, vergi suçlarına uygulanacak cezalarda, “cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı” yolundaki ceza hukuku ilkesinin cari olduğu açıktır. Nitekim, vergi cezalarının kesilmesinde bu ilkenin aranması, ilk derece Mahkemeleri ve Danıştay kararıyla istikrar kazanmıştır.¹³

Örneğin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun, 353/1 maddesine göre ceza kesilebilmesi için, öncelikle maddede belirtilen belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir. Bu tespit ise, alıcı ve satıcı nezdinde olmalı ve içerdiği hususların teyidi gerekmektedir. Aksi durumda, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılması durumu söz konusu olacaktır. Uygulamada, sahte fatura düzenleme ve kullanma konusunda, bu tespitlerin yapılması nerdeyse imkansız olduğundan, tespit yapılmadan ceza kesilmekte ve kesilen cezalar belirtilen gerekçelerle, yargı merciilerince iptal olmaktadır.¹⁴

2.2.2- Vergilendirme İşlemleri Bakımından

Vergilendirme işlemleri bakımından, sahte fatura ticareti yoluyla elde edilen komisyon gelirlerinin vergiye tabi olduğu açıktır. Bu yönüyle, sahte fatura nitelendirmesi yapılan faturaları düzenleyen hakkında, düzenlenen faturalara ilişkin olarak mükellefiyetin durumuna göre vergi ziyası cezalı gelir vergisi ve kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tarhiyatları yapılacaktır. Bu faturaları kullanan mükellefler bakımından ise, gerçek

¹² Örn: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 7/2. maddesinde Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanacağı ilkesi gereği, 213 sayılı Kanunun mükerrer 355. maddesinde 5904 sayılı Kanun’un 22. maddesiyle 01.08.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, mükelleflerin lehine yapılan değişiklikler, bu tarihten önceki kesilen cezalara da teşmil edilmesi gerekir. İst. 9. Vergi Mahkemesinin E:2009/1368, K:620, E: 2009/3228, K:2010/1763, 2009/478, 2009/3362 sayılı kararları bu yöndedir.

¹³ Dan. 4. D. 2006/2999, K:2006/2298 sayılı kararı, idari cezalar için de geçerli olan cezaı gerektiren tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanamayacağı hk. İlk derece Mahkemeleri de aynı nitelikte kararlar vermektedir örn: İst. 9. Vergi Mahkemesi E: 2009/576, K:2010/3889 sayılı kararı.

¹⁴ İst. 9. Vergi Mahkemesi E: 2007/522, K:2008/2099 sayılı kararı

mal ve hizmet teslimine dayanmayan belgelerin, beyan ve kayıtlardan düşülmesi gerekmektedir.

Yansıtımlı vergilendirme esasına dayalı, yayımlı muamele vergisi niteliğindeki katma değer vergisi bakımından kayıtlardan düşme, sahte fatura ile belgelendirilen katma değer vergisi indirimlerinin, doğrudan indirilecek katma değer vergilerinden düşülmesi suretiyle yapılmaktadır. Ancak kurumlar ve gelir vergisi yönünden durum farklılık arz etmektedir. Zira, bu iki vergilendirmede, gerçek gelirin vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Sahte fatura ile belgelendirilen maliyet kalemleri, maliyetlerden düşülmek suretiyle matrah farkı bulunarak vergilendirme yapılması gerçek gelirin vergilendirmesi ilkesine tezat oluşturacaktır. Gerçeği yansıtmayan faturaların ispat edici niteliği olmadığından, kayıtlardan düşülmesi tabiidir. Ancak, gerçeği yansıtmadığı sabit olan maliyetlerin, gerçekte ne kadar olduğunun bulunması, gerçek gelirin tespiti bakımından önem arz etmektedir.¹⁵

3- SONUÇ

Vergi idaresi tarafından yapılan sahte fatura nitelendirmesinin hukukiliği, nitelendirmenin somut verilere dayanmasına bağlıdır. Somut veri-

lerden kastedilenin mükellefin faaliyet adresinde yapılacak yoklama, arama, defter, belgeler, beyanname ve tarh dosyası üzerinde yapılacak inceleme, kaydı envanter, karşıt inceleme gibi yöntemlerle elde edilecek bulgular, taraf ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları, iş yerinin durumu gibi unsurların değerlendirilmesi olduğu, muhtelif yargı kararlarından anlaşılmaktadır. Yargı kararlarında vurgulanan bu hususlardan ne kadarının sahte fatura nitelendirmesi bakımından yeterli olduğu hususu ise olayın durumunda göre farklılık gösterecek olup, genel durum itibarıyla tek bir veriyle yetinmeyip birkaç veri yoluyla yapılan nitelendirmelerin yargı yerlerince hukuka uygun bulunduğu söylemek mümkündür.

Sahte fatura nitelendirmesinin hukuki sonucu olarak, ilgilisi hakkında yapılan vergilendirme ve ceza kesme işlemlerine karşı yargı yerlerince yapılan hukuksal denetimlerde, cezalara ilişkin olarak, genel ceza hukuku kurallarına uygun tespitlerin arandığı, gelir ve kurumlar vergisi tarhiyatlarında ise, gerçek gelirin tespitinin gerekliliğinin vurgulandığı ve bu hususların istikrar kazandığı görülmektedir.

¹⁵ -Dan.4.D. E: 2004/981, K: 2004/2188 sayılı kararı, Faturada belirtilen işlerin yapılmadığı hususu tespit edilmeden, sadece fatura düzenleyen şahısların durumundan hareketle fatura bedellerinin gider olarak kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyatta isabet görülmediği hk.

- İst. 9. Vergi Mahkemesi E:2006/1667, K: 2009/303 sayılı kararı, Olayda davacı şirketin, hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler olan çeşitli şirketlerden fatura aldığından bahisle, dönem matrahının resen takdiri yoluna gidilmesi yerinde ise de; söz konusu raporda gelirin gerçekliğinin ortaya konulması bakımından fatura karşılığı harcamaların gerçek olmadığı yönünde bir tespitin yapılmadığı, fatura içeriği mal ve hizmetlerin ise gerçekten alınıp alınmadığı hususunda fiili ve kaydı envanterin yapılmadığı, davacının faaliyet konusu da dikkate alınarak gerçek gideri tespit edilmeden varsayıma bağlı olarak hasılat belirlendiği görülmüştür. Bu durumda; vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu kuralı gereği gelirin gerçekliğini ortaya koyamayan vergi incelemesi neticesi düzenlenen vergi inceleme raporuna dayalı olarak yapılan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ve fon payı tarhiyatlarında hukuka uyarlık görülmediği hk.