



SAHTE FATURADA YER ALAN TUTARLARIN BANKA, BENZERİ FİNANS KURULUŞLARI veya POSTA İDARELERİ ARACI KILINARAK ÖDENMESİNİN KDV İNDİRİMİ KARŞISINDAKİ DURUMU

*POSITION OF PAYMENT OF AMOUNTS ON FAKE
INVOICES VIA BANKS OR SIMILAR FINANCE
INSTITUTIONS OR A POST OFFICE AGAINST VAT
DEDUCTION*

Osman ALTUNDAŞ^(*)

ÖZ

Sahte belge kullanımı, mükelleflerin faaliyetlerini gerçekleştirirken daha az vergi ödemek amacıyla başvurdukları yöntemlerden biridir. Mükellefler sahte belge kullanmak suretiyle hiç yüklenmedikleri maliyetleri gelir veya kurumlar vergisi açısından, hiç yüklenmedikleri KDV'yi ise katma değer vergisi açısından indirim konusu yaparak vergi kaybına yol açmaktadırlar. Sahte belge kullanma fiili çoğu durumda bilerek ve isteyerek işlenmekte, bazı durumlarda ise bilmeden işlenebilmektedir. Sahte belge kullanımı sonucunda Katma Değer Vergisi Kanununun indirimi düzenleyen maddeleri baz alınarak sahte belgede gösterilen KDV tutarlarının indirimi konusu yapılan kısımları reddedilmektedir. Ancak bu şekilde indirimi reddedilen vergiler dava konusu yapılarak yargıya taşınmakta ve bu davalarda idare aleyhine karar verilebilmektedir. Dolayısıyla indirimler reddedilirken kararın doğru olması adına mükelleflerin itirazları da göz önünde bulundurularak araştırmalar yapılmalı ve bulunacak donelerle indirimin reddi ya da kabulü yönünde karar verilmelidir. KDV indirimlerinin reddine yönelik yapılan itirazların başında, mükelleflerin sahte faturada yer alan tutarların banka ve benzeri finans kuruluşları ya da posta idareleri aracılığıyla ödediğini belirtmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sahte belge, ispat, KDV indiriminin reddi, vergi tekniği raporları

ABSTRACT

Use of fake document is a way that is used in order to minimise tax payment while doing business. Amounts on these documents are expensed by businesses for income or corporate tax purposes, on the other hand, VAT that has not been borne is deducted from VAT collected, by that means causing a tax evasion. Fake documents are most of the time used intentionally, in some cases unintentionally. As

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

a result of using fake documents, deduction of VAT is denied in accordance with the related provisions of Value Added Tax Law. However, these cases are taken to the courts and decisions can be against the administration. Therefore, in order to overcome this issue, examination should be carried out thoroughly and proofs must be taken into consideration along with objections and thoughts of taxpayers while denying or accepting VAT deductions. On of the primary objections from taxpayers is that they have paid amounts on fake invoices through a bank or a similar finance institution, or a post office.

Keywords: Fake document, proof, denial of VAT deduction, tax technical reports

1- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanununun genel gerekçesinde KDV'nin getiriliş amaçları o günün ekonomik koşulları da göz önünde bulundurularak "Yatırımların Teşviki, İhracatın Geliştirilmesi, Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması ve Otokontrol İmkânı" olarak belirtilmiştir. Otokontrol imkanı Katma Değer Vergisini diğer vergi türlerine göre güçlü kılan en önemli özelliştir. Şöyle ki bu mekanizma içerisinde indirim müessesini taşımaktadır.

Katma Değer Vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her aşamada vergiye tabi tutulmakta fakat indirim mekanizması sayesinde işletme girdileri için ödenen vergiler indirilmek suretiyle yalnızca o safhada eklenen değer vergilendirilmiş olmaktadır. Bu durum ise yine indirim mekanizması sayesinde katma değer vergisinin kümülatif etkiden arındırılmış yayılı bir vergi mahiyeti kazanmasını sağlamaktadır.

Katma Değer Vergisi sisteminde alıcı, satıcı ve hazine arasında üçlü bir ilişki vardır. Her satışta alıcı satıcıya vergi ödemekte satıcıda bu vergiyi hazineye borçlanmaktadır. Bu üçgende alıcı ve satıcı arasında Hazine lehine bir menfaat çatışması doğmaktadır. Çünkü alıcıların alımlarını fatura ile yapmaları kendi açılarından vergi indirim hakkı doğurmakta ve böylece sistem içinde vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı kanunun gerekçesinde de belirtilen otokontrol müessesesi kendiliğinden meydana gelmiş olmaktadır.

Vergi incelemeleri sonucunda da görülmektedir ki Katma Değer Vergisi sisteminin işlerliğini bozan en önemli sorun sahte belge kullanma fiilidir. Sahte belge kullanma neticesinde gerçekte var olmayan işlem sonucu hazineye intikal etmeyen vergi alıcı tarafından indirim konusu edilmekte ve incelemeye sevk edilen mükelleflerin sahte belge kullanarak indirdikleri KDV reddedilmektedir.

Peki alıcı kullandığı sahte fatura bedellerini "Banka, Benzeri Finans Kuruluşu veya Posta İdareleri" aracılığıyla ödemişse indirim mekanizmasından yararlanabilecek midir?

Ödemelerin banka ve benzeri finans kuruluşları aracılığıyla yapılması Mütessesil Sorumluluğu ortadan kaldırırken, mükellefin özel esaslara göre işlem görüp görmemesine ilişkin değerlendirmede dikkate alınırken; indirimlerin akıbetiyle ilgili bu tarzda bir hüküm bulunmaması makalede bu konunun ele alınış gerekçesidir. Mükellefler tarafından çoğu durumda yargıya taşınan bu tartışmalı husus gerek Vergi Usul Kanunu gerekse de Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddeleri ve tebliğ hükümlerinden yararlanılarak ele alınacak, örnek Danıştay Kararına da yer verilerek konuyla ilgili görüşler makalenin ilerleyen bölümlerinde belirtilecektir.

2- SAHTE BELGE KAVRAMI ve KAÇAKÇILIK SUÇU

Vergi Usul Kanununun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesinin b fıkrasında; *“... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir”* hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen faturaların kullanılmış olmasından dolayı sorumluların işledikleri fiilin, VUK’un 359/b fıkrası kapsamında “Kaçakçılık Suçu” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bununla beraber, konu ile ilgili 306 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğine göre; sahte fatura kullanma suçlarında, failin fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcut olması, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı 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 gerekmektedir.

Sahte belge hiçbir mal teslimi olmadığı halde belli bir komisyon karşılığı satılan bir belge olarak ya da gerçekte bir mal teslimi olup malı teslim eden firmanın değil de başka bir firmanın faturasının mükellefe verildiği durumda karşımıza çıkabilecektir.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM MEKANİZMASI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Vergi İndirimi” başlıklı 29/1’inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler.

İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Mezkur Kanunun “İndirimin Belgelendirilmesi” başlıklı 34’üncü maddesine göre ise yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV’nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,
- Söz konusu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Söz konusu maddede Katma Değer Vergisi Kanununun indirim için aradığı şekil şartları hükme bağlanmış olup indirimin mükelleflerce belgelendirilmesi zorunluluğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun “Fatura ve Benzeri Vesikaların Düzenlenmesi” başlıklı 53. maddesinde ise “Bu kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade eder” diyerek Vergi Usul Kanununa atıfta bulunmuştur. Bu noktadan hareketle VUK 229. maddeye göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. VUK’un takip eden

230-232 maddeleri de faturanın sahip olması gereken şekil şartlarını açıklamıştır. *Dolayısıyla VUK'ta yer alan şekil şartlarını taşımayan veya bu şartları taşımakla beraber sahte olduğu kanıtlanan belgeler KDV Kanunu 53. maddesine istinaden gerçek bir fatura olarak değerlendirilmeyecektir.* Böyle bir durumda mükellefin yüklendiğini belirttiği bu vergiyi indirim konusu yapamayacağı açıktır.

Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle ödenen veya borçlanılan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Mükellefe gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifası yapılmış olması,
- İndirim konusu yapılacak KDV'nin fatura vb. vesikalar da ayrıca gösterilmesi,
- Söz konusu fatura vb. vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi,

şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre bir mal ve hizmet ifası içermeyen vesikalarda (sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı) yer alan katma değer vergisinin bu vesikalar kanuni deftere kaydedilmiş olsa bile indirim konusu yapılması mümkün değildir. Çünkü bu durumda düzenlenmiş görünen kimse tarafından hazineye borçlanılmayan ve faturayı kullanan tarafından da ödenen (veya ödenmiş görünen) herhangi bir vergi yoktur. Bu nedenle katma değer vergisinin indirim sistemi gereği bir tarafça hazineye ödenmeyen (veya borçlanılmayan) bir verginin diğer tarafça indirilmesi söz konusu olmayacaktır.

4- MÜTESELSİL SORUMLULUK MÜESSESİ

Müteselsil Sorumluluk müessesesi ile indirim müessesesi iki farklı uygulama olmakla birlikte müteselsil sorumluluğu ortadan kaldıran sebepler arasında ödemelerin banka ve benzeri finans kuruluşları yada posta idareleri aracılığıyla yapılmasının sayılması bu konu hakkında bilgi vermeyi zorunlu kılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar." hükmüne yer vererek sorumluluk müessesini tüm vergi kanunlarını kapsayacak şekilde düzenlemiştir. Bununla birlikte mezkur kanunun söz konusu aynı maddesinde "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar hükmü de yer almaktadır.

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere Katma Değer Vergisi mal teslimi ya da hizmet ifası esnasında hesaplanarak alıcılardan tahsil edilmekte, mükellef(satıcı) tarafından vergi dairesine ödenmektedir. Alıcı tarafından satıcıya ödenmiş olmakla birlikte satıcı tarafından vergi dairesine ödenmeyen bir diğer ifadeyle hazineye intikal ettirilmeyen bu vergiden mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Örnek verecek olursak Mükellef A (Alıcı) Haziran 2013 döneminde mükellef O (Satıcı)'dan satın aldığı 100.000.00 TL'lik mal için 18.000.00 TL katma değer vergisi ödemiştir. Mükellef O, bu döneme ait beyannamesinde 36.000.00 TL ödenecek katma değer vergisi beyanında bulunmuş, ancak vergi dairesine ödememiştir. Bu işlemde Hazine'ye intikal etmeyen vergi 36.000,00 TL olmakla birlikte, mükellef A alım satıma taraf olan kişi olarak, sadece bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan

18.000.00 TL katma değer vergisinden müteselsilen sorumlu olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus Mükellef A yüklenmiş olduğu bu vergiyi indirim konusu yapabilecektir. Müteselsil sorumluluk verginin ödenmemesi açısından değerlendirilmektedir.

Müteselsil sorumlulukta alıcılar, KDV dahil toplam işlem bedelini;

- 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,
- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785'inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,
- Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,
- Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla)

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmaz.

Söz konusu bu ödeme çeşitleri müteselsil sorumluluğu ortadan kaldırırken, sahte belge tutarlarının da bu yolla ödenmesi indirimlerin kabul edilmesi gerektiği düşüncesini doğurabilecektir. Örneğimizde de değindiğimiz üzere nasıl ki mükellef mal alımıyla ilgili yüklendiği ve müteselsil sorumlu olduğu KDV'yi indirim konusu yapabiliyorsa; bir başka durum için müteselsil sorumluluğu ortadan kaldıran bir işlem yapılsa dahi indirim konusu yapılan vergiler reddedilebilir. Yani bu iki uygulama birbirinden farklı sonuçlar doğurabilecektir. Böyle bir durumda karar verirken işlemle ilgili detaylı inceleme yapılması gerekmektedir.

5- ÖZEL ESASLAR ile ÖDEMELERİN BANKA, BENZERİ FİNANS KURULUŞLARI veya POSTA İDARELERİ ARACI KILINARAK ÖDEME YAPILMASI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde ise mükellefe sahte belge düzenleme yada kullanma fiilinden dolayı özel esaslar uygulanabilmesi için belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Buna göre;

- İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),
- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydienvanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,

- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,
- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,
- Muhasebecisine yönelik tespitler,
- Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide bulundukları mükelleflere ilişkin bilgiler,
- Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,
- Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği,

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçeyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Yine söz konusu tebliğde belirtildiği üzere Mükellefin Sahte belge kullanımı yönünden özel esaslara tabi tutulmak için mükellef hakkında olumsuz bir rapor ya da tespit bulunmalı, bu raporun olumsuz rapor olarak değerlendirilebilmesi için de raporda bir takım tespitlere yer verilmiş olması gerekmektedir.

İncelenen mükellefle söz konusu belgelerin düzenleyicisi mükellef/mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadığına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadığına, ödemenin şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlar ve mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadığının ilave çalışmalarla (kaydi envanter, randıman, karşıt inceleme ve tespit gibi) desteklenmek suretiyle elde edilecek değerlendirilmeler raporda bulunulması gereken tespitlerden en önemlileridir. Çünkü söz konusu bu tespitler; taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama, ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa, bu ödemelere ait belgeler ile birlikte tebliğin özel esasları düzenleyen aynı bölümünde belirtilen işlemlerin gerçekliğini ispatlanması hususunda mükellefler tarafından bir delil olarak kullanılabilecektir.

6- KONUYA İLİŞKİN DANIŞTAY KARARI

Danıştay 4. Dairesinin 2009/6694 Tarih /Esas No 2012/458 Tarih/Karar No yazısında davacı İnşaat ve Ticaret Ltd Şti., hakkında sahte belge düzenlemekten dolayı Vergi Tekniği Raporu bulunan Asansör Elektrik Elektronik Makine İnşaat Taahhüt Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'den aldığı faturalar üzerinden indirim konusu yaptığı KDV hakkında kendisi için salınan vergi aslı ve vergi zıyayı cezası için Ankara 5. Vergi Mahkemesi' ne başvurmuştur. Vergi Mahkemesi Asansör Elektrik Elektronik Makine İnşaat Taahhüt Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen Vergi Tekniği Raporu' nda yer verilen tespitler esas alınarak, davacıya düzenlediği faturalarda gösterilen katma değer vergisinin indiriminin reddi suretiyle tarhiyat yapılmış ise de, 84 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca ödemenin belirtilen usule uygun olarak çekle yapılması halinde mükelleflerin müteselsil sorumluluk uygulamasına muhatap tutulmayacakları, fatura bedelleri davacı tarafından çekle ödenmiş olmasına rağmen bu hususta alıcı ile satıcı arasında muvazaalı bir işlem yapıp yapılmadığı ya da aralarında doğrudan veya dolaylı bir ilişki bulunup bulunmadığı ortaya konulmadan, Asansör Elektrik Elektronik Makine İnşaat Taahhüt Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu tek başına done alınmak suretiyle, eksik incelemeye dayalı olarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.

İdare, düzenlenen inceleme raporu uyarınca yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemiş (Vergi Mahkemesi Kararı Temyiz Edilmiş) buna istinaden Danıştay 4. Dairesi tarafından aşağıdaki karar verilmiştir:

“..... Mahkemece, müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler içeren 84 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin bu sorumluluğun kalkmasına dair hükümlerine atıfta bulunularak karar verilmiştir. Ancak mükelleflerin alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin ödenmemesinden faturayı düzenleyenle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmalarıyla alış faturalarının gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması nedeniyle indirim hakkından yararlandırılmamaları farklı hükümlere tabidir. Mükelleflerin işlem ve ödemelerinde İdarece belirlenen bir takım usullere uygun hareket etmeleri halinde katma değer vergisi yönünden müteselsil sorumluluğa muhatap olmayacaklarına ilişkin olarak yapılan düzenlemelerden hareketle, olayın gerçek mahiyetini ortaya koymaya yönelik diğer veriler değerlendirilmeksizin, sadece söz konusu usullerin uygulanmış olması nedeniyle faturaların gerçek bir ticari muameleye dayandığının kabulü mümkün değildir.” denilerek idare tarafından salınan vergi aslı ve cezalarını yerinde bulmuş Vergi Mahkemesinin tarhiyatı kaldıran kararını bozmuştur.

7- İNDİRİMİN REDDİ SEBEBİ OLARAK VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARI

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde Vergi İnceleme Raporları; Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlar olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte söz konusu yönetmelikte yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir denilmiştir.

Sahte belge düzenleme yönünden incelemeye alınan mükellefler için de yönetmelikte belirtilen bu hususlar neticesinde Vergi Tekniği Raporu düzenlenmekte ve bu raporda yapılan araştırmalar sonucunda sahte belge düzenleyicisi olduğuna karar verilen mükellefin mal ya da hizmet sattığını belirttiği firmalar sahte belge kullanıcısı olarak incelemeye sevk edilmektedir.

Vergi inceleme elemanları sahte belge kullanımı yönünden inceleme yaparken, mükellefin mal yada hizmet alımı yaptığı firmalar için yazılan Vergi Tekniği Raporlarını dikkate alarak bu işleme ilişkin yüklenmiş ve indirim konusu yapmış olduğu vergilerin indirimini reddetmektedir.

Vergi Tekniği Raporları Sahte Belge Kullanımı yönünden yapılan incelemelerde çok önemli bir döne olarak kullanılmakla beraber bu raporlar dikkate alınarak indirimin reddedilmesi durumunda, konu mükellefler tarafından idari yargıya taşınabilmekte ve yargılama sonucunda mükellefler lehine cezalı tarhiyatların kaldırılmasına yönelik kararlar verilebilmektedir.

Danıştay 9. Dairesinin vermiş olduğu 2008/3402 Esas, 2010/84 Karar ve 20.01.2010 tarihli kararında “Fatura alınan şirket hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşku bulunsada, söz konusu şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin KDV indirimi kabul edilmeyen şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiğine hükmetmiştir.

Danıştay 9. Dairesi 2007/6199 esas, 2009/1745 sayılı kararında ise “Sahte fatura kullanılması nedeniyle yapılacak tarhiyat ve ceza kesme işleminin; sahte fatura düzenlediği iddia edilen şirket veya şirketler hakkında yeterli ve somut tespitlere dayanması gerektiğine hükmetmiştir.

Danıştay 9. Dairesinin E. 2008/7281, K. 2012/2865 ve 23.5.2012 tarihli kararında da “Alışların Sahte Faturalarla Belgelendirdiğinin Açık ve Somut Bir Şekilde Ortaya Konulması Gerektiği - Ticari Yaşamda Malı Satın Alan Mükellefin Malı Satanın Vergi Yükümlülüklerini Yerine Getirip Getirmediği Hususunda Bilgisinin Olmamasının Olağan Olduğu” söylenmektedir.

Bu noktada söz konusu raporlarda mükelleflerin sahte belge düzenleyicisi olduklarına dair hükümlerin ciddi bulgulara dayanılarak verilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde Sahte Belge Kullanımı yönünden inceleme yapan vergi inceleme elemanlarının da yalnızca Vergi Tekniği Raporlarını dikkate alarak değil mükellef nezdinde malı kullanıp kullanmadığına dair yapacağı araştırmaların sonucunu göz önünde bulundurarak indirim reddi ya da kabulü yönünde karar vermesi gerekmektedir. Her ne kadar Vergi Tekniği Raporlarında sahte belge düzenleyicisi firmanın gerçekte hiçbir mal satmadığı ifade edilse de mükellefler bu firmalardan mal ya da hizmet aldıklarını iddia edip bunu ispat etmeye yönelik davranışlarda bulunursa vergi inceleme elemanlarının bu hususu göz önünde bulundurup araştırmalarını genişletmesi gerekmektedir. Bu iddialardan önem teşkil edenlerden bir tanesi de yukarıda bahsedilen ve çalışmamızın konusunu oluşturan sahte fatura tutarlarının banka ve benzeri finans kuruluşları aracı kılınarak ödenmesidir.

8- DEĞERLENDİRME

Müteselsil sorumluluk Katma Değer Vergisinde tüm işlemleri kapsamakla beraber müteselsil sorumluluğu kaldıran hususların gerek 84 Seri No’lu KDV Tebliğinde gerekse de 1 Seri No’lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde iade mekanizmasıyla ilişkilendirilmesinin, indirim mekanizması açısından açık hüküm belirtilmemesinin, kullandığı sahte fatura tutarını Tebliğ’de sayılan şekilde banka ve benzeri finans kuruluşları aracılığıyla ödeyip bunu tevsik eden mükelleflerin KDV indirimlerinin reddedilip edilemeyeceği düşüncesini doğurduğundan bahsetmiştik. Bir diğer ifadeyle sahte fatura tutarlarının banka ve benzeri finans kuruluşları aracılığıyla ödenip tevsik edilmesi sahte belge kullanımı sonucu hazineye intikal etmeyen vergi açısından sorumluluğu kaldıracak mıdır?

Bu noktada değerlendirme yapılırken hakkında Vergi Tekniği Raporu düzenlenen mükellefin gerçekte mal teslimi ya da hizmet ifası yapıp yapmadığının tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü gerçekte bir mal teslimi olmaksızın fatura düzenlenmesi durumunda, KDV Kanununun 10. maddesinde de belirtildiği üzere; vergiyi doğuran olayın mal teslimi ya da hizmet ifasıyla gerçekleşmesinden dolayı gerçekte teslimi yapılmamış bir mal için vergiyi doğuran olay gerçekleşmemekte, dolayısıyla, katma değer vergisi doğmamaktadır. Bu durumda Hazine’ye intikal etmeyen ve etmesi de mümkün olmayan verginin faturayı kullanan tarafından da indirilmesi mümkün değildir. Hal böyleyken indirim konusu yapılmış vergi, işlem bedeli banka ve benzeri finans kuruluşları aracılığıyla ödense dahi vergi incelemeye yetkili olanlarca reddedilmelidir.

Bununla beraber makalede işlenen söz konusu Danıştay kararında karar verilirken sadece “gerçekte mal tesliminin olmadığı” duruma göre değerlendirme yapılmış olup gerçekte mal teslimi olduğu takdirde sonuçlarının nasıl değerlendirileceği hususunda bir değerlendirmede bulunulmamıştır.

Yine söz konusu Danıştay kararında Danıştay 4. Dairesinin idarenin temyiz talebini karara bağlar-ken yapmış olduğu gerçekte mal teslimi olmaksızın düzenlenen fatura sahte belge olarak anılmakla birlikte sahte belge kapsamında nelerin olduğu belirtilmemiş olsa da sahte belgenin gerçekte mal teslimi olan durumlarda da ortaya çıkabileceği (*malı kendi teslim edip farklı bir firmanın faturasının alıcıya verilmesi gibi*) göz ardı edilmemelidir.

Gerçek bir mal teslimi olup da sahte belge kullanımından dolayı hazineye intikal etmeyen verginin, faaliyetini kayıt ve beyan dışı bırakandan aranması asıl olup, faturayı kullananın bu vergiden sorumluluğu yani yüklendiği vergiyi indirim konusu yapıp yapamayacağı önceki paragrafta anlatılanlardan farklı hükümlere tabi olabilecektir. Çünkü bu durumda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş KDV mükellefi sıfatıyla satıcı hesapladığı KDV'yi hazineye intikal ettirmemiştir. Dolayısıyla alıcı indirim konusu yaptığı ve fakat hazineye intikal ettirilmeyen bu verginin ödenmesinden aksini ispat edinceye kadar sorumlu olacaktır. Bir diğer ifadeyle mükellef söz konusu mal ya da hizmeti aldığını, faaliyetlerinde kullandığını çeşitli vasıtalarla ispat etmediği sürece yüklenip indirim konusu yaptığı vergiler reddedilecektir. Tersinden yola çıkarak mükellefin mal ya da hizmeti aldığını faaliyetlerinde kullandığını ispat ettiğinde ya da vergi inceleme elemanının yaptığı inceleme veya araştırmalar neticesinde mükellefin malı kullandığına dair tespit ortaya koyduğunda indirimlerin kabul edilmesi durumu da söz konusu olacaktır. Nitekim **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun Esas No: 2007/679 Karar No: 2008/718 ve 24.10.2008** tarihli kararına göre Faturanın gerçekten bir teslim dayandığının; teslimin konusu, birim fiyatı, tutarı ve teslimin faturayı düzenleyen ile kayıtlarına dahil eden arasında yapıldığının doğrulanmasıyla, kabul edilebileceği hakkında görüşü mevcuttur.

9- SONUÇ

Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde vergi incelemesinde amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bu maddeyle sadece devletin çıkarlarının değil mükellefin de çıkarlarının korunması gerektiği anlaşılmaktadır. Yine mezkur kanunun 3. maddesinin B fıkrasında ise vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellefler vergilendirmeye ilgili haksızlığa uğradığını düşündüklerinde bunu yemin hariç her türlü delille ispat edebileceklerdir.

Mükelleflerin sahte belge kullanımı sebep gösterilerek indirimlerinin reddedilmesi durumunda Vergi Usul Kanununun 3/ B maddesine istinaden, bu belgelerin sahte olduğunu bilmedikleri malları gerçekten alarak kullandıkları yönünde ispat edici veriler ortaya koymaları olayın seyrini değiştirebilecektir. Mütessesil sorumluluğu kesen sebeplerden biri olarak gerek 84 Seri No'lu KDV Tebliği gerekse de 1 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde de belirtilen, özel esaslar kapsamına alınıp alınmama da göz önünde bulundurulacak ödemelerin banka ve benzeri finans kuruluşlarınca ya da posta idareleri aracılığıyla yapılarak tevsik edilmesi bu ispat yöntemlerinden biridir. Yine yukarıda belirttiğimiz üzere VUK 134. madde uyarınca bu husus vergi inceleme elemanlarınca verginin doğruluğunu gerek mükellef gerekse de idare açısından araştırmak adına dikkate alınmalıdır.

Sonuç olarak sahte belge kullanımı gerçek bir mal teslimine dayanmıyorsa mükellef ödemeyi banka ve benzeri finans kuruluşlarınca yapsa dahi indirimleri reddedilecektir. Bununla birlikte her ne kadar Danıştay kararından indirimlerin her şartta reddedileceği gibi bir sonuç ortaya çıksa da gerçek bir mal teslimine dayanan sahte belge kullanımında mükellefin indirimlerini kabul edip etmeme yönünde ortaya koyulacak iradede fatura tutarlarının banka ve benzeri finans kuruluşları vasıtasıyla ödenmesi tek başına yeterli görülmemek şartıyla, vergi inceleme elemanı tarafından destekleyici doneler bulunmalı ve indirimin kabul edilip edilmeyeceğine yönelik değerlendirme bu doneler dikkate alınarak yapılmalıdır. Vergi inceleme elemanı ya da sahte belge kullanıcısı tarafından, sahte belgeye konu olan malzemelerin ya da hizmetin kullanıldığına dair somut veriler ortaya koyulduğu sürece yalnızca Vergi Tekniği Raporu dikkate alınarak mükellefin indirimlerinin reddedilmesi her zaman doğru sonuç vermeyebilir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Seri No' lu KDV Genel Uygulama Tebliği
- 70 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 84 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 306 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 31/10/2011 Tarih 28101 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği