

SAHTE FATURA KULLANIMINDA ve KAYIT DIŞI ALIM/SATIMLARDA KDV SORUMLULUĞU

VAT LIABILITY IN THE USE OF FALSE INVOICES AND
UNREGISTERED PURCHASES/SALES



Memduh DURSUN*

ÖZ

Sahte fatura kullanan veya kayıt dışı alıp satan işletmelerin alış maliyetlerinin kabul edildiği durumlara vergi incelemelerinde sıklıkla rastlanmaktadır. Belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir yöntem olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda (KDVK) düzenlenen sorumluluk müessesesi çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: KDVK’da Sorumluluk, Sahte Fatura Kullanma, Kayıt Dışı Alış Satış, İndirilemeyecek KDV, Belgesiz Mal Bulundurma.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H20.

ABSTRACT

In tax examinations, there are cases where the purchase costs of enterprises that use false invoices or informal transactions are accepted frequently. As an effective and deterrent method in order to prevent the movement of undocumented goods and services, the establishment of the responsibility organization regulated in the Value Added Tax Law No. 3065 (VATK) constitutes the subject of our study.

Keywords: Liability In VAT, Using False Invoice, Unregistered Buying And Selling, Non-Deductible VAT, Possessing Undocumented Goods.

JEL Classification Codes: K34, H20.

* Vergi Müfettişı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, memduh.dursun@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-8563-3728.

Dursun, M. (Temmuz 2019). Sahte Fatura Kullanımında ve Kayıt Dışı Alım/Satımlarda Kdv Sorumluluğu, *Vergi Raporu*, 238, (40-49).

GİRİŞ

Günümüzde sahte fatura kullanmanın önüne maalesef geçilememiştir. İşletmeler çoğunlukla daha az vergi ödemek, mümkünse ödememek için sahte fatura kullanmayı tercih etmekte, hiç katlanmadıkları maliyetleri kayıtlarına almaktalar. Bir kısım mükellefler ise daha düşük fiyatla alım yapmak adına faturasız mal/hizmet alma yoluna başvurmakta, hele ki satışları için fatura düzenlemesi kaçınılmaz ise yüksek vergiler ödememek için sahte fatura kullanma yolunu baş vurabilmektedirler. Bunun yanı sıra işletmelerin yasal defter, kayıt ve beyanlarına hiç girmeyen, kayıt dışı ekonomi olarak tabir edilen, gelir yaratan fakat mali idareden gizlenen faaliyetler de ülkemizin gerçeklerindendir.

Böylelikle, sahte fatura kullanma ve kayıt dışı ekonomi ülkemizde çokça tartışılan, çözüm üretilmesi gereken önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bahsettiğimiz uygulamalar, yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren vatandaşlar aleyhine haksız bir rekabet ve ticaret ortamı da oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın temel amacı, kayıt dışı ekonomi olgusunu azaltmaya ve sahte fatura kullanmanın önüne geçmeye yönelik KDVK'da düzenlenen sorumluluk müessesesinin etkin kullanımının değerlendirilmesidir.

1- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA SORUMLULUK

Bilindiği üzere bir verginin asıl borçlusu o verginin mükellefidir. Ancak bazı durumlarda vergi mükellefini tespit etmek, vergi alacağını tahsil etmek vergi idaresi açısından zor olmaktadır. Bu hallerde, mükellefe ait vergileme ile ilgili görevlerin yapılmasından, vergini beyan edilip ödenmesinden mükellef dışındaki kişiler sorumlu tutulmaktadır. Bu kişilere vergi sorumlusu denilmektedir.¹

KDVK'da sorumluluk 9. maddede düzenlenmiştir. Konumuz itibarıyla, belgesiz mal bulun-

durulma ve belgesiz hizmet satın alınma halleri maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiş olup aşağıdaki gibidir.

"2. Fiilî ya da kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdıkları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak kalma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz."

Kanun metninde geçen "mal" tabirinden; ticari alım satıma konu edilen malların yanı sıra; araç gereç, tesisat, gayrimenkul vb. "teslime" konu olan ve işletmeye dahil tüm varlıkları anlamak gerekir. Düzenlemeyle ilgili tartışmalar daha çok belgesiz mal alımları üzerinden yürütüldüğünden çalışmamızda da bu konu üzerinde ağırlıklı durulmuştur. Bu anlayışla, yukarıda yer verilen fıkranın anlaşılabilmesi için, "fiili envanter", "kaydi envanter", ve "mal bulundurma" kavramlarının açıklanmasında fayda var.

1.1- Fiili ve Kaydi Envanter Yapılması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 186'daki tanımıyla envanter çıkarmak, bilanço gününde işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları

¹ Şükrü KIZILLOT. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2012. s.487.

saymak ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde tespit etmektir. Dolayısıyla, **fiili envanter**, cari vergilendirme döneminde işletme bünyesinde yapılan fiili ölçme, tartma ve saymak suretiyle mal mevcudunun tespit edilmesidir. İşletmelerin dönem sonlarında yaptıkları bu olduğu gibi, vergi incelemesi sırasında veya hangi bir yoklama sırasında fiili envanter yapmak da bu mahiyettedir. Ancak çoğunlukla fiili envanter belgesiz mal alım satımının tespiti için yeterli değildir. An itibarıyla tespit edilen bir malın alış belgelerinin bulunmaması durumunda belgesiz alış denebilse de asıl kaydi envanter verileriyle birlikte sonuç doğuracaktır.

Kaydi envanter ise defter, kayıt ve belgeler esas alınarak mal hareketlerinin doğru olup olmadığının tespit edilmesidir. Kaydi envanterde, dönem başı mal mevcudu (DB) ile dönem içi alışlar (ALİŞ) toplamının dönem sonu mal mevcudu (DS) ile dönem içi satışlar (SATIŞ) toplamına eşit olması aranır. (DB+ALİŞ=SATIŞ+DS) Dönem başı mal mevcudunu veren bir önceki yıl envanter defteri ve kayıtlarındaki mevcutlardan hareketle, dönem içi alış belgeleri veya imalatın satışa sevk belgelerinden tek tek döküm yapılarak giriş toplamına ulaşılmakta ve aynı şekilde satış miktarları belirlendikten sonra, incelenen dönem envanter defterinde yer alan dönem sonu mal mevcutlarının, belirtilen şekilde birbirleriyle dengeli olup olmadığı karşılaştırılmaktadır.²

Vergi incelemelerinde sıklıkla başvuru randıman da kaydi envanteri içinde barındıran bir yöntemdir. Belli kabuller yapılarak esas imalat miktarına ulaşılma çabası olan randıman, imalat girdilerinin ve çıktıların yukarıda yer verdiğimiz denklik üzerinden doğrulanmasını yani kaydi envanteri de zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda ran-

dıman sonucu ortaya çıkan belgesiz alışlar için de sorumluluk uygulanması gerektiği kanısındayız.

1.2- Belgesiz Mal Bulundurma

Sorumluluk uygulamasıyla ilgili esas tartışma “belgesiz mal bulundurma” ifadesinin hangi durumları kapsadığıyla ilgilidir. Sorumluluk kapsamını daraltıcı görüşler genel olarak fiili veya kaydi envanter yapıldığı dönemde malın işletmede bulunduğu, bir anlamda satılmadığı ve dolayısıyla stoklarda yer aldığının tespit edilmesi durumunda sorumluluk uygulanabileceği aksi takdirde sorumluluk yoluna gidilemeyeceği yönündedir. Söz konusu birkaç görüşe aşağıda yer verilmiştir.

“Belgesiz mal satılmayıp stokta bulunuyorsa maddenin uygulanabileceği, açıktan alınarak satılmış bir mal için söz konusu maddenin uygulanamayacağı, bunun nedeninin de kanun metninde geçen “belgesiz mal bulundurulması”nın o malın alınıp satılmasını yani ticaretini kapsadığını ileri sürmek kanunun açık lafzına aykırı olacağı yönündedir.”³

“Yasada “belgesiz mal bulundurulduğu...” ifadesi kullanılmıştır. Bulundurma sözcüğünün “alıp-satma”yı da içerip içermediği hususu ciddi bir sorun oluşturabilir. Çünkü mal fiziksel olarak işletmede hiç bulunmadan da alınıp satılabilir. Bulundurmak sözcüğü dar kapsamlı bir sözcük olmaktadır. Özellikle geçmişe yönelik olarak yapılan vergi incelemesinde belgesiz alınmış olup, belgeli veya belgesiz satılan ve dönem sonu stoklarda bulunmayan mallar için bu hükmün uygulanmasının zor olacağı kanısındayız.

Bulundurma sözcüğünün kullanılmasının nedeni, fiili envanterde belgesiz olarak bulundurulduğu tespit edilen malların emanet veya konsinye

² H. Nezi̇h ŒEKER. Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi. Beta Basım Yayım. İstanbul. Ocak 1994. s.368.

³ Ercan DURGUN. “Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi”. Vergi Dünyası. Sayı:178. Haziran 1996. s.66’dan aktaran, Ömer AKDOĞAN ve M. Gürhan ACAR. “Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu Ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar”. Vergi Dünyası. Şubat 2000.

gibi nedenlerle işletmede bulunduğu yolundaki iddiaları engellemek olabilir. Amacın bu olduğu kabul edilirse madde hükmü bu amaç açısından yeterlidir. Fakat yukarıda da belirtildiği gibi belgesiz mal alımlarının tamamını kapsamak bakımından yetersizdir.”⁴

“Burada “bulundurma” ifadesinin kullanılması, fiili ya da kaydi envanter ile belgesiz mal alış yapıldığı ve malın işletmede bulundurulduğunun tespit edilmesi durumunda uygulanacağıdır. Dolayısıyla, kaydi envanterde dönem sonu ya da fiili envanterde fiili stok sayım tarihinden önce satış yapılmışsa bu tarihler itibarıyla herhangi bir vergi ziyai söz konusu olmayacaktır.

Satışın, malın işletmede belgesiz bulundurulduğu dönemden sonra yapılması KDV sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Çünkü belgesiz bulundurulduğu tespit edilen vergilendirme dönemi satışın yapıldığı vergilendirme döneminden tarih olarak önce gerçekleşmiş olup, vergi ziyai ortaya çıkmıştır.”⁵

“KDV Kanunu’nun 9/2 hükmünün belgesiz olarak alınıp belgesiz olarak satılan malları kapsamamaktadır. Böyle bir durumun kanun metninde yer alan “fiili veya kaydi envanter ile tespit” şartını taşımaması nedeniyle kanımızca açıktan alınıp satılan fakat daha sonra banka kayıtları, çek, senet takibi vb. izlerin takibi sonucu ortaya çıkan belgesiz alışlar için bu hüküm uygulanamayacaktır. Dolayısıyla açıktan alınıp satılan mallar için yalnızca hâsılat yönünden KDV tarhiyatı yapılacak iken açıktan alınan mal sırasında ödenmeyen KDV için KDV Kanunu’nun 9/2 maddesi kapsamında tarhiyat yapılmayacaktır.”⁶

Ancak biz bu görüşlere katılmıyoruz. Öncelikle, bir vergi normunun doğru biçimde uygulanabilmesi, normda yer alan soyut olayın doğru saptanmasına ve saptanan olayın ve unsurlarının hukuki nitelendirmesinin doğru yapılmış olmasına bağlıdır.⁷ Kanun maddesiyle tanımlanan soyut olaydan farklı işlem tesis edilerek yükümlendirci vergisel sonuçların kaldırılması veya genişletilmesi elbette düşünülemez. Bir yasa maddesi anlamlandırılırken işin doğası gereği, lafızdan başlanmakla birlikte, lafızdan elde edilen verilerle maddenin amacı arasında farklılık olup olmadığına bakılması gerekir. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunun 3. maddesinde yer alan “... vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, ... göz önünde tutularak uygulanır.” hükmünün yönlendirmesiyle ve madde gerekçesinden hareketle yasa koyucunun gerçek iradesinin esas alınması önemlidir.

Söz konusu KDVK mad. 9/2. fıkrası 4008 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi ile ihdas edilmiş ve 06.07.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Değişikliğin madde gerekçesi ise aşağıdaki gibidir.

“Madde 30.- Bu madde ile Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine ikinci fıkra olarak yeni bir hüküm eklenmek suretiyle belgesiz mal ve hizmet satın alanlara cezalı tarhiyat uygulaması şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

*Vergi sisteminin bütünü ve özellikle katma değer vergisinin başarısı bakımından belge düzeninin kurulması hayati önem taşımaktadır. **Ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı***

⁴ Kazım YILMAZ ve Mustafa Gürhan ACAR. “Belgesiz Mal Bulundurulması veya Belgesiz Hizmet Satın Alınması Durumu İle İlgili Olarak 4008 Sayılı Kanunla Getirilen Yaptırımlar”. Vergi Dünyası. Sayı 160. Aralık 1994.

⁵ Özkan ATILLA. “Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu” Vergi Dünyası. Ocak 2006.

⁶ Uğur UĞURLU. “Kaydi Envanter İncelemesi Sonucunda Belgesiz Mal Aldığı Tespit Edilen Mükellefler Adına Tarh Edilecek KDV İçin Gecikme Faizi Uygulanacak mıdır?”. Vergi Raporu. Sayı 106. Temmuz 2008. s. 81.

⁷ Mustafa AKKAYA. Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım. Mali Akademi Yayınları. Ankara. s.11.

bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğundan Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine bir hüküm eklenerek satın aldıkları mal ve hizmetlere ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlara ait katma değer vergisinin cezalı olarak ödeme zorunluluğu getirilmiştir.

Bu hükme göre, satın aldıkları mal ve hizmetlerin belgesiz olduğu tespit edilen mükellefler, bu mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisini ödemek zorundadırlar. Bu tarhiyata kaçakçılık cezası uygulanmayacaktır. Mükellefler bu şekilde tarh edilen Katma Değer Vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak kesilen cezanın indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

Öte yandan, belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmayacaktır.

Bu uygulama, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra tespit edilen belgesiz mal ve hizmet alışları için geçerli olacak, bu mal ve hizmetlerin Kanunun yürürlük tarihinden önce iktisap edilmiş olması alıcı adına vergi ve ceza uygulanmasını engellemeyecektir.”

Yasa koyucu gerekçesinde; KDV'nin başarısı için belge düzeninin hayati önem taşıdığı bundan dolayı ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenebilmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğunu açıkça ifade etmiştir. Kaldı ki gerekçede bu durum “satın aldıkları mal” ve “bu mal ve hizmetlerin iktisap edilmiş olması” ifadeleri ile izah edilmiştir. Buradan da anlıyoruz ki kanun koyucunun “mal

bulundurma” ifadesini bilinçli kullandığı, mal tesliminin gerisinde sadece satışın yer almadığı; trampa, bağış, birleşme, devir, bedelsiz mal teslimi, ciro pirimi gibi tasarruf hakkının yani mülkiyetin devrini/iktisabını içeren “teslim” ve “teslim satılan halleri” de kavramayı amaçladığı anlaşılmaktadır. Kayıt dışılığı azaltma gayesi taşıyan uygulama, büyük resmi gözden kaçırmamalı ve tüm faturasız alışları kavramalıdır.

Bir kelimeye veya kavrama yüklenmesi mümkün anlam, kelimenin günlük dildeki veya teknik dildeki veya hukuk terminolojisindeki anlamını içerir.⁸ Türk Dil Kurumunun güncel Türkçe sözlüğünde “bulundurma,” “bulundurmak işi” olarak tanımlanmıştır.⁹ Bulundurmayı sadece stoklarda yer alan, henüz satılmayan mal olarak anlamak yanlış olacaktır. Bulundurma satış öncesi bir durumu izah etmekte olduğundan, satılan bir mal varsa illaki stoklarda, işletme varlıkları içinde (kayıtlı veya kayıtsız) yer almış anlamına gelir ki bulundurma da kaydi envanter gibi geçmiş de kavrayan bir ifadedir. Dolayısıyla bulundurulmayan bir malın satılması da mümkün değildir. Önemli olan belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti edilmesidir. Bu tespitin an itibarıyla, şimdiki zaman içinde ve fiili tespite bağlanmadığı sürece (Kanunun veya kaydi envanter demesinden bunu anlıyoruz) bulundurma lafzından daraltıcı anlamlar çıkarmak yanlış olacaktır. Dolayısıyla, bir işten maksat ne ise hükmü ona göre vermek ve stokta yer alsın veya almasın, fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti halinde sorumluluk yoluna gitmek gerekecektir.

1.3- Tespit Tarihi ve Emsal Bedel

Belgesiz mal bulundurulması veya hizmet satın alınması hallerinde vergiyi doğuran olayın

⁸ M. AKKAYA. a.g.e.; s.53.

⁹ (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cb8213f6da9f2.09652967). Erişim tarihi: 18 Nisan 2019.

hangi tarihte meydana geldiğini tespit etmek çok da mümkün değildir. Bu nedenle Kanun Koyucu maddede *"belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihi"* şeklinde özel bir belirleme yapmıştır.¹⁰ Tespit tarihi olarak ise fiili envantere bağlı tespitlerde, fiili envanter tutanağının düzenlendiği, kaydi envantere bağlı tespitlerde ise vergi inceleme tutanağının düzenlendiği tarihin esas alınması gerektiği kanaatindeyiz.

Kayıt dışı olarak gerçekleştirilen bir iktisadi ilişkide belgesiz alış tutarı ile belgesiz satış tutarı aynı şey olduğundan kanun koyucu alıcı nezdinde hesaplanacak olan emsal alış bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla (belgesiz satışa ilişkin) vergilendirme yapılmasını amaçlamıştır. Bununla birlikte anılan fıkra hükmünde emsal bedelinin nasıl hesaplanacağı hususunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak KDVK'nın 27/3. maddesinde emsal bedeli ve emsal ücreti VUK hükümlerine göre tespit olunur denilmiştir. Görüleceği üzere kanun koyucu KDVK'nın 9/2. madde hükmünü ihdas ederken VUK'un 267. maddesinin emsal alış bedelini tespit edeceğini zannetmiştir. Oysaki VUK'un 267. maddesi emsal alış bedelini hesaplayacak şekilde kurgulanmamıştır.¹¹

Dolayısıyla emsal bedelin tespit edilebilmesi için Kanunun açık olan lafzına ve Kanundaki hiyerarşik sıraya uymak kesinlikle zorunludur. Birinci sırada yer alan **"Ortalama fiyat esası"** aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin (yani tespitin yapıldığı) veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa dikkate alınacaktır. Yine ikinci sırada yer alan **"Maliyet bedeli esası"** ise emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline ilave edilecek karlılık oranlarına göre bulunacaktır. Görül-

yor ki malın bedeline, işletme kayıtları esas alarak ulaşılabileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla fiyatın belirlenmesinde aranacak bedel, belgesiz malı satanın fiyatı değil, belgesiz malları bulundurduğu tespit edilen alıcının bunları satması durumunda oluşacak fiyatı bizim emsal fiyatımız olacak ve bu emsal üzerinden sorumluluk yoluna gidilecektir. Hiç adil görünmese de yasal düzenleme bu yöndedir.

KDVK'nın sorumluluk maddesinde belgesiz hizmet alışlarının da emsal bedeli ölçeği ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Ancak VUK'un 267. maddesinin mevcut haliyle hizmet ifalarını kapsayıp kapsamadığı belirsizdir. Hatta 267. maddenin ihdas edilme gerekçesi göz önüne alındığında emsal bedeli esasının fason imalat hizmeti haricindeki diğer hizmet ifalarını kapsamadığı sonucuna bile varılmaktadır. Bu açıdan konuya yaklaşıldığında emsal bedeli esasının KDVK'nın kendisinden beklediği fonksiyonu ifa etme noktasında yetersiz kaldığını söylemek mümkündür.¹² Bu eksikle ilgili olarak yasal bir düzenleme yapılması gereği ortadadır.

2- SAHTE FATURAYLA YAPILAN ALIMLARDA ve KAYIT DIŞI FAALİYETLERDE SORUMLULUK

Yapılan incelemelerde, sahte fatura kullanımı fatura muhteviyatını oluşturan mal veya hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığının ortaya konulması, kayıt dışı hasılatla ise hasılatın içeriği olan mal veya hizmetin işletme kayıtlarına faturalı olarak girip maliyetlerle ilişkilendirilip ilişkilendirilmediğinin tespit edilmesi önemlidir. Tespitin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin açıklamalara burada yer vermeyeceğiz ancak, vergi incelemelerinde de sıklıkla karşılaşıldığı üzere, maliyetlerin kabul edildiği ve dolayısıyla alımların gerçek olduğu an-

¹⁰ A. Pınar BÜYÜKİŞİK. "Belgesiz Mal Bulundurulması Veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu, Vergi Dünyası". Ağustos 2006.

¹¹ Zübeyir BAKMAZ. Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması. On İki Levha Yayıncılık. İstanbul 2019. s.137.

¹² Z. BAKMAZ. a.g.e.; s.138.

cak faturanın alınmadığı ya da sahte faturayla belgelendirildiği durumlarda KDV sorumluluk müessesesinin işletilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verildiği üzere envanterde, dönem başı mal mevcudu ile dönem içi alışlar toplamının dönem sonu mal mevcudu ile dönem içi satışlar toplamına eşit olması aranır. Bunu kısaca $DB+ALİŞ=SATIŞ+DS$ denkliği şeklinde formüle edebiliriz. Her belgesiz mal alışını aslında kendi içinde kaydi envanteri ba-

rındırır. Şöyle ki, işletmenin tüm belgeli alımları denklik üzerine yerleştirildiğinde sahte faturayla belgelendirilen alışlar kadar belgesiz alış kendiliğinden ortaya çıkacaktır. Örneğin aşağıda yer verilen basit denklik tablosunda görüleceği üzere işletmenin defterlerine kaydettiği sahte fatura ile yapılan alımlar, 100 birim, diğer belgeli alımları 900 birim olduğunda kaydi envanter sonucu zaten sahte faturaya isabet eden miktar kadar malın belgesiz alındığını ortaya koymaktadır.

Açıklama	Dönem Başı	Alış		Satış	Dönem Sonu	Belgesiz Alış
Belgeli alışlar	30	900	=	1.000	30	100
Belgesiz alışların eklenmesi durumunda	30	1.000	=	1.000	30	0

Yine aynı şekilde işletmenin hiç kayıtlarına girmeyen tamamen kayıt dışı faaliyetine bağlı olarak tespit edilen hasılat ve maliyetler de envanter denkliği içine dahil ettiğimizde aynı sonucu verecektir. Ayrıca, envanter yapmak demek yukarıda verdiğimiz denklikteki unsurların tamamının sayılması anlamına gelmemektedir. Sadece alışların, fatura ve kayıtlar üzerinden tespit edilmesi de tek başına bir kaydi envanter çalışması olduğu gibi, dönem sonunda veya her hangi bir anda mevcut stokların sayılması da fiili envanter çalışmasıdır. Envanter çalışmasını yaparken esas olanın işletmenin gerçek alım, satım ve stoklarının ortaya çıkarılması ve neticesinde vergilemeyi etkileyen unsurları tespit etmektir. Buna göre de vergilemektir. Dolayısıyla işletmelerin belgesiz mal aldıklarının tespit edilmesi durumunda, kaydi envantere bağlı bir sonuç olarak, KDVK'nın 9/2 maddesi uyarınca sorumluluk yoluna gidilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

3- ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI

KDVK' da yüklenilen verginin indirim 29-

36 maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 29. maddesinde, "... Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, ... Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi" ni indirebilecekleri düzenlenmiştir. KDV'nin indirilebilmesinin koşulları ise Kanun'un 34. maddesinde belirlenmiştir. Anılan madde uyarınca KDV'nin indirilebilmesi için;

- Mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve
- Bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmiş olması koşulları aranmaktadır.

Aynı Kanun'un 53. maddesinde ise bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabirinden Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaların anlaşılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin¹³ III-C/5.1. bölümünde de açıklandığı üzere, söz konusu vesikaların, Vergi Usul Kanunu'nun 229, 233, 234, 235 ve 236'nı maddelerinde düzenlenen fatura, pe-

¹³ 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

rakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olduğu vurgulanmıştır.¹⁴ Bunların dışındaki vesikaların düzenlenmiş olması (tahakkuk fişi, tahsilat alıncısı vb.) ve deftere kayıt edilmesi KDV'nin indirilmesi için yeterli değildir.

KDVK'ın 34. maddesinin 2. fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığına KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğini belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak Bakanlık bunla ilgili bir düzenleme yapmamıştır. Dolayısıyla KDVK'ın 9/2 maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Belgesiz mal alan alıcı, satanlar adına vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasını sağlarsa, sorumlu sıfatıyla vergilemeden kurtulacağı da unutulmamalıdır. Ve ayrıca Kanun'un 58. maddesine göre işletme, faaliyeti ile ilgili olup yüklendiği ve indirmede olduğu bu vergiyi, olayın özelliğine göre maliyet veya gider olarak indirim konusu yapabilecektir.

Şu hususu vurgulamakta fayda var. KDVK'nın 9/1 maddesi kapsamında sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapıldığı akla gelebilir. Konuyla ilgili açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliğinin I-C/2. bölümünde yer verilmiştir. Buna göre tevkifat, mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, sorumluluk çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecek, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde de indirim konusu yapılabilecektir. Ancak şu husus unutulmamalıdır. Bu halde KDV'ye tabi işlemde

her iki taraf bellidir ve bunun sonucunda mükellef haricinde işleme taraf olan diğer şahıs Bakanlığının belirlediği esaslar çerçevesinde KDV'nin vergi dairesine ödenmesinden sorumludur. Bu şekilde sorumlu sıfatı ile ödenen KDV'nin indirilmesi mümkündür. Bu indirimin dayanağı, düzenlenen faturada gösterilen KDV, sorumlu sıfatıyla ödeyeceği verginin kaydına ilişkin yevmiye maddesi, 2 No.lu KDV beyannamesi ve sorumlu sıfatı ile ödenecek verginin tahakkuk fişidir.¹⁵

Mali idare tarafından verilen özelgelerde, KDVK'nın 9/2 maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği yönündedir. Örneğin Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge: *"3065 sayılı kanunun 9/2 nci maddesi kapsamında belgesiz alışlarınız dolayısıyla stoklarınızda yer alan mallar için vergi inceleme raporu uyarınca tarh edilen ve uzlaşarak ödenen KDV ise, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla indirim konusu yapılabilecektir."*¹⁶ şeklindedir.

Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Öte yandan verginin kanuniliği ilkesini salt olarak vergilerin kanunla konulup kanunla kaldırılması ve değiştirilmesi olarak düşünmek kavramsal açıdan yeterli değildir. Zira kanun hükümlerinin ve uygulamasının birbirine paralellik arz etmemesi ve uygulamada bütünlük olmaması Kanunilik kavramını içi boş hale getiren temel olgulardan biridir. Yukarıda yer verilen özelgeyi de bu bağlamda düşünmek gerekir. İkinci derecede hukuk kaynağı olan, idari işlem

¹⁴ 243 nolu VUKGT ile, banka dekontları, işlem sonuç formları, sigorta poliçeleri ve zeyilnameler de fatura yerine geçen belge olarak düzenlenmiştir.

¹⁵ Mehmet MAÇ. KDV Uygulaması. 4. Baskı. Denet Yayıncılık. İstanbul 1998. s.97.

¹⁶ Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 07/04/2014 tarih ve 64958909-015-17 sayılı özelgesi.

niteliğindeki kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelerin kanuna aykırı olması düşünülemez. Aksi takdirde idari işlemleri Kanun seviyesine çıkarmış oluruz ki bu durumda da hukuk devleti iddiasından vaz geçmiş oluruz.

4- MAL veya HİZMET ALINAN KİŞİNİN KDV'YE TABİ OLUP OLMAMA DURUMU

Belgesiz mal bulundurma veya hizmet satın alma durumunda, malı teslim edenin veya hizmeti ifa edenin KDV mükellefi olmama ihtimalinin gözden kaçırılmaması gerekir. Bir işlemin öncelikle KDV'ye tabi olması, vergi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir ki sonrasında mükellefiyet ve sorumluluk doğsun.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan "... Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir...

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve *mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*" şeklindeki düzenleme ve ilgili maddenin gerekçesi bize sorumluluk yönünden yol gösterecektir.

Maddenin gerekçesi şöyledir: "... Bu hüküm uygulama yönünden her hangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın, gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiğini belirtmektedir.

... Vergiye tabi olay ve işlemlerin sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü ispatlama araçlarıyla tespit edebileceğini öngörmektedir.

Genel hukukta esas kaide, taraflardan her birinin iddiasını ispatlaması şeklinde olmakla beraber, bu kaide pratik bakımdan meseleye bir hal tarzı getirmemekte, bundan dolayı, "ispat külfetinde, işin esasına göre, normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır." kaidesi uygulanmaktadır.

Örneğin, genel hukukun kabul ettiği mukni (inandırıcı) ve muteber deliller üzerinden, iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı, mükellefin bu normal ve mutad durumun aksini iddia etmek suretiyle dava açması halinde, ispat külfetinin mükellefe ait olması, diğer bir deyimle, mükellefin bu iddiasını ispat etmesi icap etmektedir."

Hukuk düzeni iktisadi amaçlara ulaşmada basit tipler öngörmüştür. Bir iktisadi amaç için tipik ve en basit sayılan yolun seçilmiş olması gerekir. Bu hem ölçülü hem de ticari icaba uygun bir seçim olacaktır. Bu bağlamda vergi hukuku yazınında basit, amaca uygun, sarıh, içeriği açık işlemlerin ölçülü; komplike, yapay, alışılmamışın dışında, lüzumsuz, karmaşık, zor kavranır, rasyonel olmayan, akla aykırı, etki ve biçim açısından orantısız işlemlerin ölçüsüz olduğu ileri sürülmektedir.¹⁷ Örneğin, mal alırken ticarette uğraşan kimselerin tercih edilmesi, aynı nitelikteki mallardan ucuz olanın seçilmesi, malı veya hizmeti zamanında teslim edebilecek, borcuna sadık, ticari itibarı olan, tanındık, bildik ve güvenilir kişilerin tercih edilmesi, satılacak kadar stok bulundurma, uzun yıllar zarar eden işi terk etmek ölçülü ve ticari icaba uygun davranış olacaktır. Belgesiz mal bulundurma veya hizmet satın alma durumunda olan bir alıcı da ticari icaplara göre kendisine mal ve hizmet sunan kişileri bilmek durumundadır. Ayrıca, mal ve ya hizmet alımlarında ticari faaliyetin kavranması için ticari niyet asıldır. Mübadeleye konu alımların yüksek

¹⁷ M. AKKAYA. a.g.e.; s.96.

tutarda olması, birden fazla olması gibi veriler mal/hizmet alınan kişilerin ticari faaliyetine kârine teşkil ettiğinden KDV'ye tabi olacaktır. Dolayısıyla belgesiz mal veya hizmeti, KDV mükellefi olmayan bir satıcıdan aldığı veya kişinin şahsi ihtiyaçları için aldığı malları sattığı veya satıcıyı tanımadığı gibi iddialarda bulunmak iktisadi ve teknik icaba uygun olmayacağı gibi hayatın olağan akışına da aykırı olacağından, bu tür iddiaların ispatı gerekecektir. Aksi takdirde cezalı tarhiyat yoluna gidilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

SONUÇ

Belgesiz olarak alınan mal/hizmetle ilgili olarak, alıcılardan hem malı alırken sorumlu sıfatıyla hem de satarken mükellef olarak KDV istemek, bir kuzudan iki post çıkarmak gibi görülebilir. İşletmelerin sorumlu sıfatıyla ödedikleri KDV'yi indirememeleri bu yaklaşımı doğru kılmakla birlikte, yapılacak yasal düzenlemelerle indirme imkân sağlandığı takdirde bu tür eleştiriler ortadan kalkacaktır. Fakat asıl fayda sorumluluk müessesesi etkin olarak kullanıldığında ortaya çıkacaktır. Sahte fatura kullananların sadece KDV indiriminin reddedilmesi, çoğu zaman devreden KDV'lere bağlı olarak, her hangi bir vergisel külfet doğurmamaktadır. Sorumlu sıfatıyla aranacak KDV doğrudan işletmenin kasasından çıkacak para anlamına geleceğinden sahte fatura kullanımı ve kayıt dışılığın önlenmesi adına olumlu sonuçlar doğuracaktır.

KAYNAKÇA

- AKKAYA, M. Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım. Mali Akademi Yayınları. Ankara.
- ATILLA, Ö. (2006). Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu, Vergi Dünyası.
- BAKMAZ, Z. (2019). Türk Vergi Hukukunda

Emsal Bedel Uygulaması. On İki Levha Yayıncılık. İstanbul.

- BÜYÜKİŞIK, A.P. (2006). Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu, Vergi Dünyası.
- DURGUN, E. (1996). Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi, Vergi Dünyası, Aktaran, AKDOĞAN Ö. ve ACAR, M.G. (2000). Belgesiz Mal Bulunduranların KDV Sorumluluğu Ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar, Vergi Dünyası.
- KIZILLOT, Ş. (2012). Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- MAÇ, M. (1998). KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, İstanbul.
- ŞEKER, H.N. (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- UĞURLU, U. (2008). Kaydi Envanter İncelemesi Sonucunda Belgesiz Mal Aldığı Tespit Edilen Mükellefler Adına Tarh Edilecek KDV İçin Gecikme Faizi Uygulanacak Mıdır?, Vergi Raporu.
- YILMAZ, K. ve Mustafa Gürhan ACAR, M.G. (1994). Belgesiz Mal Bulundurulması veya Belgesiz Hizmet Satın Alınması Durumu İle İlgili Olarak 4008 Sayılı Kanunla Getirilen Yaptırımlar. Vergi Dünyası.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 243 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 07/04/2014 tarih ve 64958909-015-17 sayılı özeldesesi.