

NAYLON FATURA KULLANMA SUÇUNDA KASIT UNSURU VE İSPAT KÜLFETİ-II

YAZININ I. BÖLÜMÜNÜ OKUMAK İÇİN BURAYA TIKLAYIN

Yazar: Y. Burak ASLANPINAR*

Yaklaşım / Haziran 2011 / Sayı: 222 / s. 288-291

IV- VERGİ İDARESİNİN SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI (SMİY) FATURA KULLANMA TESPİTİNDE KULLANDIĞI ZİNCİRLEME TARHİYAT YÖNTEMİ VE İSPAT KÜLFETİNİN GEREĞİ GİBİ YERİNE GETİRİLEMESİ

SMİY belge, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, gider veya maliyetleri artırma ve bu yolla vergi matrahını azaltma amacıyla kullanılmaktadır. Ayrıca, mal veya hizmet tedarik edilen kişinin belge vermemesi dolayısıyla, gider veya maliyetleri belgelendirebilme ihtiyacından dolayı da SMİY belge kullanıldığı bilinmektedir(1).

Diğer taraftan, SMİY fatura kullanılmasının en sık karşılaşılan nedeni, katma değer vergisi (KDV) bakımından ortaya çıkmakta olup bu yöntemle haksız KDV iadesi ve indirimi sağlanmaktadır(2).

Vergi İdaresi de başlıca görevlerinden biri olan vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için çeşitli tedbirler almakta, yukarıda belirtilen nedenlerle SMİY belge kullanarak vergi ziyanına neden olduğundan şüphe duyulan mükellefler nezdinde incelemeler yapmaktadır. Ancak aşağıda örneklendirildiği üzere, bu incelemelerde VUK'un 3/B(3) ve 134.(4) maddelerine uygun yöntemlerin kullanıldığını, kasit unsurunun varlığının hukuka ve Kanun'a uygun bir biçimde ispat edildiğini söylemek pek mümkün değildir.

Herhangi bir mükellef nezdindeki ilk SMİY fatura tespitinden sonra özellikle KDV bakımından (yansıtılan bir vergi türü olması nedeniyle), muhtemelen o mükellefin iş yaptığı tüm mükellefleri kapsayacak başka incelemelere neden olan ve adeta bitmeyen bir zincir gibi devam edip giden 'zincirleme tarhiyat yöntemi'ni, şu şekilde bir örnekle açıklamak mümkündür:

Düzenlediği bazı faturaların SMİY (nylon) olduğu iddia edilen (A) şirketi hakkında inceleme yapılmaktadır.

- İncelemede, şirket tarafından düzenlenmiş olan SMİY fatura tespit edilmesi halinde, o faturaların yanında, şirketin düzenlediği diğer faturalar da SMİY olarak kabul edilmektedir.

- Böylece, haklarında 'Vergi Tekniği İnceleme Raporu'düzenlenen(A) şirketi ve yetkilileri, SMİY fatura düzenlemekten dolayı idari ve adli cezaya muhatap olmaktadır.

- Ancak cezalar yalnızca bu şirket ve yetkilileri hakkında uygulanmamaktadır. (A) şirketinin fatura düzenlediği şirketler de vergi incelemesine alınmaktadır.

- Bu kapsamda, (A) şirketi hakkındaki teknik raporda belirtilen, (A) şirketinin adlarına fatura düzenlediği şirketler hakkında da 'Vergi İnceleme Raporu' düzenlenerek vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmaktadır.

- Örneğin (A) şirketinden fatura almış olan (B) şirketi hakkında düzenlenen inceleme raporunda, vergi idaresinin kendi kendini tekzip etmesi de düşünülmemeyeceğinden, (A) şirketi bazı faturaları SMİY olarak düzenlemiş, (B) şirketi de bu şirketten fatura almıştır. O halde (B) şirketi SMİY fatura kullanmıştır' şeklinde bir yaklaşımla (B) şirketine de SMİY fatura kullanmaktan dolayı aynı yaptırımlar uygulanmaktadır.

- (B) şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, şirketin mal veya hizmet alışverişleri, emtia ve ödemeler dengesi somut verilerle desteklenerek ayrıca incelenmemekte, çoğunlukla (A) şirketi hakkında düzenlenen teknik rapora yapılan atıfla yetinilmektedir.

- (A) şirketinin düzenlediği faturaların tümünün SMİY olmayabileceği, (B) şirketinin bu şirketten aldığı faturaların mahiyet ve miktar itibarıyla gerçek bir mal veya hizmet alımına dayanıp dayanmadığı değerlendirilmemektedir.

Sonuçta, bu rutinleşmiş zincirleme uygulama, mükellefleri sıkıntı içine sokmakta ve ticari hayatın olağan akışını ciddi anlamda sekteye uğratmaktadır(5).

Görüldüğü üzere, SMİY fatura düzenlediği iddia olunan mükellef ile bu faturayı kullanan, olay örgüsünün devamında incelemeye muhatap olan mükellef arasındaki ilişki, VUK'un 3/B maddesine uygun bir biçimde ayrıca irdelenmeyerek, sadece atıfla yetinilmektedir. Bu durum da yalnızca teknik rapora atıf yapılarak yazılan inceleme raporunu ve dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilmesi işlemini hukuki açıdan sakatlamaktadır.

Zira komisyon karşılığı fatura düzenlediği tespit edilen bir mükellefin dahi kestiği bütün faturaların bu kapsamda olup olmadığının, söz konusu faturaya bağlı mal hareketini belgeleyen sevk irsaliyesinin bulunup bulunmadığının, para hareketini belgeleyen çek veya banka dekontu gibi belgelerin olup olmadığının ve en önemlisi envanter kayıtlarının, mal veya hizmetin akıbetinin ayrıca incelenmesi gerekmektedir(6).

Nitekim sözü edilen şekilde yapılan vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatlarına karşı yargı yoluna başvurulması neticesinde, Danıştay'ın son yıllarda vermiş olduğu kararlar, mükellef lehine ve dava konusu idari işlemin iptali doğrultusundadır.

Danıştay 4. Dairesi'nin bu yöndeki yakın tarihli kararlarında;

'a- SMİY fatura düzenlediği iddiasıyla, hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen şirketler hakkında ne gibi işlemler yapıldığı,

b- Haklarında, komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapıp yapılmadığı,

c- Yapılmış ise sonucunun ne olduğu,

d- Bu raporlarla ilgili yargı kararının bulunup bulunmadığı,

e- SMİY fatura düzenlediği iddia edilen şirketlerin mükellefiyetinin, idarece terkin edilip edilmediği,

f- Edilmiş ise dava konusu yapıp yapılmadığı,

g- Fatura düzenlenen dönemde, düzenleyen firmanın KDV beyannamesi verip vermediği,

h- KDV tarhiyatı yapılmış ise bu konuda yargı kararının bulunup bulunmadığı

hususlarının araştırılıp ona göre karar verilmesi gerektiği'(7)belirtilmiş,

'Sadece faturayı düzenleyen şirketler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayalı olarak, faturaların tamamının sahte olduğu görüşüne varılamayacağı'(8)

'Alış faturalarının büyük bir bölümünün müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesiyle yapılmış olmasının, KDV indiriminde kullanılan faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğunu gösterdiği'(9)açıkça hüküm altına alınmıştır.

Danıştay 9. Dairesi'nin yakın tarihli son kararları da aynı doğrultuda olup söz konusu kararlardan bazıları, özetle şu şekildedir:

'Fatura alınan şirket hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşklar bulunsa da, 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 gerekmektedir.'(10)

'Davacı tarafından ...'a yapılan toplam ödemenin %79'unun, ...'a yapılan ödemelerin ise % 36'sının bankalar aracılığıyla yapıldığı tespit edildiğinden, davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı idarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen idare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından, mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.'(11)

Danıştay kararlarındaki kriterlerin somut olayda bulunup bulunmadığı değerlendirilmeden yapılan tarhiyat ve kesilen vergi ziyai cezası, ispat külfeti kendisinde olan vergi idaresinin, bu külfeti yerine getirmede anlamına gelmektedir. VUK'un 3/B maddesi kapsamında, bu şekilde bir uygulamanın vergi hukukuna uygunluğundan söz etmek mümkün değildir.

V- SONUÇ

Vergi idaresince re'sen tarhiyat yapılabilmesi ve vergi ziyai cezası kesilebilmesi için; mutlaka somut durumun VUK'un 3/B ve 134. maddelerine göre, yukarıda özetlerine yer verilen Danıştay kararlarında belirtilen kriterler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin, üzerine düşen ispat külfetinin hukuka ve kanuna uygun bir biçimde yerine getirdiğinden, ancak bu durumda söz edilebilir.

SMİY fatura kullanma suçu bakımından, söz konusu ispat külfetinin yerine getirilmesi esnasında, kasit unsurunun varlığının da araştırılması gerekmektedir. Yalnızca suçun manevi unsurunu oluşturan kastın varlığının tespiti halinde (suçun diğer unsurları da mevcutsa), 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi ve hapis cezasıyla yargılanma mümkündür.

Kasıt; derecelendirilebilen, ağır veya hafif hali bulunan bir unsur değildir. Bu nedenle, kastın bulunduğu ilişkin ispat külfeti yerine getirilemiyor yani faturanın gerçeği yansıtmadığı hakkında somut delillere dayalı tespit yapılamıyorsa hiç vergi ziyai cezası kesilmemelidir.

Vergi ziyainın olduğu dahi ispat edilemeyen böyle bir durumda, uzlaşma kapsamına girdiği de düşünülerek, kanuni dayanağı bulunmayan bir biçimde (adeta vergi idaresince cezada indirim(12) sağlanarak) 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi; kastın var olmaması nedeniyle ceza hukukuna, idari işlemin sebep yönünden sakatlığı nedeniyle de idare hukukuna aykırıdır.

* Avukat

(G) Yazının I. Bölümü İçin Bkz. Yaklaşım, Sayı: 221, Mayıs 2011, s. 302-307.

(1) A. Bumin DOĞRUSÖZ, 'Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler', Yaklaşım, Ekim 2008, Sayı: 190, s. 34.(2) KIZILOTLU- KIZILOTLU, age, s. 54.(3) VUK md. 3/B'ye göre; 'İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. 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.' Bu hüküm, vergi idaresine; somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olay ve hukuki durumun nitelenmesinde, sadece dış görünüşlerin, hukuki biçim ve isimlerin değil, aynı zamanda bunların içeriklerinin dikkate alınması şeklinde geniş bir yetki ve olanak da sağlamaktadır (Mustafa AKKAYA, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 80-81).(4) VUK md. 134'e göre; 'Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.'(5) Y. Burak ASLANPINAR, 'Bilerek Sahte Fatura Kullanma(ma)-I', Hürses, 10.09.2009(6) A. Bumin DOĞRUSÖZ, 'Sahte Belge Kullanma Suçlaması', Referans, 15.04.2010.(7) Dn. 4. D.'nin, 26.04.2007 tarih ve E.2006/1742, K.2007/1408 sayılı Kararı'nın tam metni için bkz. Yaklaşım, Sayı: 178, Ekim 2007.(8) Dn. 4. D.'nin 15.04.2009 tarih ve E.2008/6038, K.2009/1973 sayılı Kararı'nın tam metni için bkz. Yaklaşım, Sayı: 204, Aralık 2009.(9) Dn. 4. D.'nin 15.04.2009 tarih ve E.2008/8784, K.2009/1974 sayılı Kararı'nın tam metni için bkz. Yaklaşım, Sayı: 204, Aralık 2009.(10) Dn. 9. D.'nin, 20.01.2010 tarih ve E.2008/3402, K.2010/84 sayılı Kararı'nın tam metni için bkz. Yaklaşım, Sayı: 210, Haziran 2010. Yine Dn. 9. D.'nin 16.04.2009 tarih ve E.2008/3445, K.2009/1801 sayılı; 18.12.2009 tarih ve E.2008/1565, K.2009/4934 sayılı Kararları da aynı yöndedir.(11) Dn. 9. D.'nin, 30.06.2009 tarih ve E.2008/2274, K.2009/3773 sayılı Kararı'nın tam metni için bkz. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.(12) Kanun'da açıkça yer verilemeyen hallerde cezada indirim yapılması mümkün değildir. İdare, somut durumun, Kanun'daki tanımına karşılık gelen cezayı kesmek zorundadır. Bununla birlikte, kanun hükmündeki ceza kesilmesini gerektiren fiillerden hiçbir somut durumda bulunmuyorsa, hiç ceza kesilmemesi gerekir. Takdir yetkisinin bulunmadığı bu halde, idarenin keyfi hareket etmesi mümkün değildir (İdarenin 'uzlaşma'daki pazarlık yetkisi, idari işlemin tesisi yani ceza kesilmesi işleminden sonra, mükellefin başvurusuyla ortaya çıkmakta olup açıklanan cezada indirim konusuyla karıştırılmamalıdır).