

Bir Belgenin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Olup Olmadığının Tespitinde İpuçları (Sahte Fatura Karineleri)

Vergi idaresi tarafından yapılan bazı tespitlerin yükümlü lehine veya aleyhine karine oluşturarak mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olduğuna veya olmadığına kanaat getirilmektedir. Vergi idaresi tarafından yapılan tespitler bu sebepten ötürü oldukça önem arz etmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya sahte fatura sayılmaması için bir belgenin; belgeyi düzenleyen işiğal konusu, satmış görüdüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işi gerektirdiği sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, belgeyi düzenleyen ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüdüğü işi 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 göstermesi gerekmektedir¹. İdare tarafından yapılacak tespitlerin görünürde düzgün olan bir belgenin sahteliğine kanaat getireceği düşünülüğünde ciddi bir çalışmanın sonucu olması gerekeceği, hiçbir ayrıntı gözden kaçırmaması gerekeceği, bütün imkanlarını kullanması gerektiği, tek bir tespitten ise bir çok tespit yaparak görüşünü desteklemesi gerekmektedir.

1. Mükellefin Bilinen En Son Adresinde Bulunamaması

Bilindiği üzere, mükellefler tarafından bildirilen işe başlama bildirimindeki işyeri adresini mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yoklamaya yetkili memurlarca yoklama yapılır. Yoklama her zaman yapılabilir. Bu sebepten ötürü mükelleflerin bilinen iş veya ikamet yeri adreslerinde herhangi bir değişiklik olması halinde yeni adreslerini vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde her zaman yoklama yapabilen yoklamaya yetkili memurlar tarafından ilk bildirilen adrese mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yoklama için gidildiğinde bulunamayacağından mükellef tarafından işi terk edildiği tespitinde bulunulabilir. İşi terk etmeyen sadece adresini değiştiren ve ticari faaliyeti devam ettiğinden fatura düzenlemeye devam eden mükellefin düzenlediği faturaların düzenlediği tarihten çok daha sonraki tarihlerde yapılan vergi incelemesi neticesinde vergi idaresi tarafından şüphe ile yaklaşıp sahte fatura olduğu kanaatine varılabilir

2. Mükellefiyet ile İlgili Ödevlerin Yerine Getirilmemesi

Yürürlükteki mevzuatlar mükellefe belli bazı ödevler yüklemektedir. En önemli ödev hiç kuşkusuz ki vergi borcunun zamanında ve kanunlarda belirtilen biçimde ödemektir². Mükellefe, vergisinin ödenmesi yanında 213 sayılı VUK'un mükellefin ödevleri başlıklı kısmında belirtilen diğer bazı ödevler yüklenilmiştir. Bu vergisel yükümlülükler; işe başlama, adres değişikliği, işi bırakma durumlarında bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme ve diğer ödevler şeklindedir.

¹ Danıştay 7. Dairesi'nin 2000/6556 E. ve 2002/1971 K. ve 20.05.2002 tarihli kararı, Sinerji Mevzuat.

² Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 3. Bası, Yetkin Yayınları, s.261.

Sahte fatura düzenleyenlerin en önemli karakteristik özelliklerinden bir tanesi de, vergi kanunlarında düzenlenen kurallara, haliyle kanunun yüklemiş olduğu vergisel ödevlere uymamaktır.

Hal böyle iken, bazı durumlarda iyi niyetli mükellef (sahte fatura düzenleme kastı olmayan) vergi kanunlarının kendisine yüklediği vergisel ödevleri yerine getirememektedir. Örneğin adres değişikliğinin vergi idaresine bildirilmesi gerektiğinin bilinmemesi veya yaşadığı ekonomik kriz nedeniyle vergi borcunun ödenememesi gibi durumlarda salt vergisel ödevlerinin yerine getirilmediğinden bahisle sahte fatura düzenleyiciliği suçlamasıyla karşı karşıya bırakılmamalıdır. Yerine getirilmeyen vergisel ödevlerin niteliğine, nedenine bakılmalı vergi idaresi tarafından başkaca tespitlerde bulunulmalıdır.

Vergi idaresi tarafından mükellefin vergisel ödevlerinin yerine getirilmemiş olduğunun tespit edilmesi tek başına yeterli değildir. Danıştay³ " Anılan hususların değerlendirilmesinden, her ne kadar davacıya fatura düzenleyen T... İth. İhr. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında bir takım vergisel ödevlerini yerine getirmediğine ilişkin tespitler yapılmış olsa da, bu mükellefin davacıya fatura düzenlediği dönemde faaliyette olmadığına ilişkin bir tespit yapılmadığı anlaşılmış olup, anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulmadığı görülmüştür."

3. Beyan ve İfadeler

Vergi hukukunda, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu (VUK m.3/B) kuralı vardır.

Kanun maddesiyle, mükelleflerin, alıcıların, satıcıların, çalışanların, aracılık edenlerin ve hatta üçüncü kişilerin vermiş olduğu beyan ve ifadelerin vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık olmak şartıyla delil olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Burada üzerinde durulması gereken kısım ifade ve beyan verecek kişilerin vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabii ve açık olup olmadığı tespitinin nasıl yapılacağıdır. Hiç kuşkusuz ki; vergiyi doğuran olayların tarafı durumunda olanlar olayla ilgisi tabii ve açık bulunan kimselerdir. Yine üçüncü kişi konumunda olan vergi incelemesi geçiren bir şirketin pazarlama elemanı da (satılan malların adedi ile ilgili bilgileri bilmesi bakımından) vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabii ve açık olduğu tartışmasızdır.

4. Mutad Olmayan Ödeme İlişkileri

Gerçek bir alım satım ilişkisinde hiç kuşkusuz ki, satıcı tarafından tanzim edilen fatura bedeli satın alan kişi tarafından ödenmektedir. Alıcı taraf bu ödemeyi kimi zaman nakit, kimi zaman banka havalesi, kimi zaman çek veya senet ile yapmaktadır.

Günümüz ekonomisinde satış sözleşmesinin alıcı tarafında yer alan kişi, aldığı malın ödemesini nakit olarak yapmaktan çekinmelidir. Gerçek olmayan bir alım satım ilişkisinde ödeme olgusu olmayacağı düşünüldüğünde, bu tip ilişkilerde ödemenin genellikle nakit yapıldığı savı ileri sürülmektedir. İyi niyetli mükellefin sahte fatura kullanma fiili ile karşı karşıya kalmaması bakımından yapılacak ödemenin banka havalesi veya çek ile yapılması yerinde olacaktır.

³ Danıştay 9. Dairesi'nin 2015/1611 E. ve 2015/8410 K. ve 08.07.2015 tarihli karar.

Danıştay, çok aksi tespitlerin varlığı olmadığı sürece alım satıma konu olan malın ödemesinin çek veya banka havalesi ile yapıldığı durumlarda faturanın sahte olamayacağına, düzenlenen belgenin gerçek bir mal alım satımı sonucu düzenlendiğine kanaat getirmektedir.

“ şirket ortaklarının ricası üzerine şirkete geçici olarak ortak oldukları belirtilen D...D...T... ve H...K...’nin şirketin gerçekte faaliyette bulunmadığı yönünde beyanları bulunmadığı gibi şirketin faaliyet konusu olan demir çelik satışlarının gerçek olduğunu teyit eden ifadelerinin yer aldığı, davacının söz konusu şirkete ödemelerinin büyük çoğunluğunu EFT ve havale yoluyla diğer kısmının çek ile yaptığı dikkate alındığında söz konusu şirketin ihtilaflı dönemde düzenlediği tüm faturaların gerçek bir mal teslimine dayanmadığının söylenemeyeceği”⁴

Ancak Danıştay çok aksi tespitlerin varlığı durumunda çek veya banka havalesi ile ödemenin tek başına yeterli olamayacağına hükmetmiştir⁵.

Son zamanlarda sahte fatura düzenleyen mükellef ile sahte faturayı kullanmak isteyen mükellef, ortada gerçek bir mal alım satımı olmamasına rağmen sanki gerçek bir ödeme varmış gibi izlenim yaratmak amacıyla ödemenin banka kanalıyla veya çek ile yapılması konusunda anlaşmaktadır. Bu durumda VUK ve TTK hükümlerine şeklen tamamen uygun olan faturanın ödeme olgusunun da yasal olarak gözükmesinden ötürü faturanın sahte olduğunun tespiti zorlaşmaktadır. Gerçek bir alım satım söz konusu olmamasına rağmen gerçek görüntüsü vermek için mal alımında bulunduğunu iddia eden taraf kanunu dolanmak amacıyla banka kanalıyla ödediği mal bedelini sahte fatura düzenleyen kişiden geri almaktadır⁶. Böyle bir durumda, sahte fatura alımını gizlemek amacıyla çek düzenlenmiş olmaktadır.

5. Mükellefin Alış Faturalarının Sahte Olması

Vergi incelemelerinin incelenmesinde; vergi idaresi tarafından bir mükellefin alış faturalarının sahte olduğu kanaatine varıldığında satışlarının da gerçeği yansıtmadığına idarece kanaat getirilmektedir. Çoğu zaman bu husus sahte fatura tespitinde önemli bir araç olsa da her zaman bu kanaatte olmak doğruyu yansıtmamaktadır. Şöyle ki;

Türkiye ekonomisinde mükellefler piyasa şartları gereği mallarını ucuza satmak isteyebilmektedir. Bu durumda gerçekte satın alınan bir mal için vergi yükünden kurtulabilmek ve malı ucuza satabilmek için fatura alınmamaktadır. Bu durumda mükellef, şirkete giren malın karşılığını yılın diğer zamanlarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile kapatmak zorundadır. Görüldüğü üzere bir mükellefin alışlarının sahte olmasının, her zaman için satışlarının da sahte olacağı anlamı taşımayacağı açıktır.

6. Mükellefin Mevcut Durumu

⁴ DVDVK'nun 2015/1052 E. ve 2016/145 K. ve 10/02/2016 tarihli kararı.

⁵ “düzenlenen faturaların karşılığı ödemelerin bir kısmının çek ile yapılmasının tek başına bu faturaların gerçek olduğunu ispatlamaya yeterli olmadığı gibi davacı şirket tarafından kayıtlara intikal ettirilen faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığından, vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı” **DVDDK'nun 2014/619 E. ve 2014/884 K. ve 22/10/2014 tarihli kararı.**

⁶ “2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediği iddia olunan sanığın yetkilisi olduğu şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, şirketin gerçek faaliyetinin yanında S... Makine isimli firmaya düzenlediği bir kısım faturaların sahte olduğu ve anılan firma tarafından sanığa yapılan ödemelerin ise aynı gün bu firma ya da yetkilisi olan H.U.'un hesabına tekrardan yatırıldığı ve gerçeği yansıtmadığı” **Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 2015/17129 E. ve 2015/9180 K. 23.12.2015 tarihli kararı.**

Gerçekte ticari faaliyet yürüten bir mükellefin yaptığı iş ile orantılı işçi çalıştırması, yine yürüttüğü faaliyete göre deposunun, aracının gerecinin olması, işte çalıştığı alana göre aktifine kayıtlı motorlu taşıtlar veya gayrimenkullerin olması en azından işletme ile ilgili giderlerin olması gerekmektedir. Bu gibi özellikleri olmayan işletmelerin ticari hayatını sürdürmesinin ve çok yüksek (milyon TL gibi) miktarda beyannameler vermesinin hayatın olağan akışına uygun düşmediği söylenebilir.

Hal böyle iken, sahte fatura düzenleme fiilini meslek haline getiren mükelleflerin özelliklerine bakıldığında; ticari hayatını sürdürdüğü işyerinin genelde bir büro olduğu ve hacminin çok küçük olduğu, deposunun olmadığı, işçi çalıştırmadığı, üzerine kayıtlı taşınır veya taşınmaz malının olmadığı, sermayesinin az olduğu, işi yapacak araç gerecinin olmadığı, ortaklarının sosyo ekonomik durumunun zayıf olduğu görülmektedir.

Bu gibi özellikleri taşıyan mükellefin düzenlediği faturalar genellikle kapasitesinin çok üzerindedir. Ayrıca mükellef genel olarak yüksek matrah beyan etmektedir. Bu gibi durumların mevcudiyetinde belgeyi düzenleyen kişinin düzenlediği belgelerin sahte olduğu yolunda kuvvetli kanaat oluşması gerekmektedir⁷.

Bir faturanın düzenleyicisi tarafından sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak tanzim edilmesinin tespitinde önemli ipuçları veren diğer hususlara değinecek olursak;

- Yapılan İşin Hacmine göre işyerinde yeterli işçi çalıştırılmaması veya hiç işçi çalıştırılmaması⁸
- İşletme ile ilgili işletmesel giderlerin olmaması (elektrik, su, telefon, akaryakıt gibi)
- Fatura içeriğindeki malları üretecek ticari, iktisadi araçlarının ve sermayesinin bulunmaması⁹
- İşletmenin aktifinde kayıtlı taşınır ve ya taşınmaz mal bulunmaması¹⁰
- Mükellefin düzenlediği faturanın faaliyet konusu ile farklı bir mal olması
- Yüksek miktarda katma değer vergisi matrahı beyan etmesi ancak ödenecek vergi çıkmaması¹¹

⁷ M. Süha Akgüner, Mahmut Sekdur, Vergi Hukukunda Naylon Fatura, Tekağaç Eylül Yayınları, 2004, s.49.

⁸ "Olayda, davacıya fatura düzenleyen mükelleflerin faaliyetlerini devam ettirecek düzeyde çalışan işçisi, ticari malı ve iş organizasyonunun bulunmaması, vergi beyannamelerinin düzensiz bir şekilde ve eksik olarak verilmesi, tahakkuk eden vergilerin büyük ölçüde ödenmemiş olması ve fatura düzenleme dönemlerinden önceki tarihlerde yapılan diğer olumsuz tespitler neticesinde, anılan mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyetlerinin bulunmadığı ve davacı şirket adına düzenlenen faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı oldukları sonucuna varılmıştır." **Danıştay 9. Dairesi'nin 2011/2372 E. ve 2015/259 K. ve 04/02/2015 tarihli karar.**

⁹ "Davacı şirkete fatura düzenleyen, E.... Tic. Ltd. Şti.'nin yüksek matrahlı beyannameler vermesine rağmen şirketin adresinde bulunamaması, ortaklarına ulaşamaması, 2005 yılında 4.355.920,44 TL tutarlı fatura düzenlemesi, ancak, mevcut durumu itibarıyla bu miktarda matraha ulaşmasını sağlayacak ticari, iktisadi araçlarının ve sermayesinin bulunmaması, katma değer vergisi beyannameleri ile diğer vergi türlerine ilişkin beyannamelerin uyumsuz olması, ayrıca davacının da mükelleften olan alışlarını tevsik eden herhangi bir belge ibraz edememesi karşısında, anılan firmaca düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna varılmıştır" **Danıştay 9. Dairesi'nin 2012/2595 E. ve 2015/724 K. ve 04.03.2015 tarihli karar.**

¹⁰ "faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden suç tarihi itibarıyla sanıkların şirketine ait nakliye aracı bulunup bulunmadığı varsa adedi.." **Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 2015/15044 E. ve 2016/229 K. ve 13.01.2016 tarihli kararı.**

¹¹ "davacı şirket hakkında düzenlenen 26.11.2008 tarihli ve sayılı vergi tekniği raporunda, şirketin 01.01.1994 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, sermayesinin piyasa koşullarına göre yetersiz olduğu, halen 500 TL sermayesi olduğu ve bu sermaye ile milyonlarca liralık mal alıp satmasının mümkün olmadığı, çok yüksek miktarda matrah beyan etmesine rağmen hiç ödenecek vergi çıkmadığı, beyan ettiği vergileri ödemediği, vadesi geçtiği halde ödenmemiş borcu bulunduğu, işçi çalıştırmadığı, mal ve hizmet

- Sermayesinin çok az olmasına karşın yüksek miktarda faturalar tanzim etmesi¹² gibi durumlardan bahsedebiliriz. Her olayın somut özelliğine göre bu durumları çoğaltabiliriz. Ancak burada üzerinde durmamız gereken önemli husus bu tespitlerin bir bütün içerisinde değerlendirilmesi gerektiğidir.

- 1- Danıştay 7. Dairesi'nin 2000/6556 E. ve 2002/1971 K. ve 20.05.2002 tarihli kararı, Sinerji Mevzuat.
- 2- Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 3. Bası, Yetkin Yayınları, s.261.
- 3- Danıştay 9. Dairesi'nin 2015/1611 E. ve 2015/8410 K. ve 08.07.2015 tarihli karar
- 4- DVDVK'nun 2015/1052 E. ve 2016/145 K. ve 10/02/2016 tarihli kararı
- 5- DVDDK'nun 2014/619 E. ve 2014/884 K. ve 22/10/2014 tarihli kararı.
- 6- Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 2015/17129 E. ve 2015/9180 K. 23.12.2015 tarihli kararı.
- 7- M. Süha Akgüner, Mahmut Sekdur, Vergi Hukukunda Naylon Fatura, Tekağaç Eylül Yayınları, 2004, s.49.
- 8- Danıştay 9. Dairesi'nin 2011/2372 E. ve 2015/259 K. ve 04/02/2015 tarihli karar.
- 9- Danıştay 9. Dairesi'nin 2012/2595 E. ve 2015/724 K. ve 04.03.2015 tarihli karar.
- 10- Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 2015/15044 E. ve 2016/229 K. ve 13.01.2016 tarihli kararı.
- 11- Danıştay 4. Dairesi'nin 2012/2537 E. ve 2015/5067 K. ve 04.11.2015 tarihli kararı.
- 12- Danıştay 4. Dairesi'nin 2012/2537 E. ve 2015/5067 K. ve 04.11.2015 tarihli karar.

satın aldığı bildirdiği mükelleflerin tamamına yakınının komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediklerinin tespit edildiği anlaşılmıştır” **Danıştay 4. Dairesi'nin 2012/2537 E. ve 2015/5067 K. ve 04.11.2015 tarihli kararı.**

¹² “şirketin 01.01.1994 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, sermayesinin piyasa koşullarına göre yetersiz olduğu, halen 500 TL sermayesi olduğu ve bu sermaye ile milyonlarca liralık mal alıp satmasının mümkün olmadığı, çok yüksek miktarda matrah beyan etmesine rağmen hiç ödenecek vergi çıkmadığı, beyan ettiği vergileri ödemediği, vadesi geçtiği halde ödenmemiş borcu bulunduğu, işçi çalıştırmadığı, mal ve hizmet satın aldığı bildirdiği mükelleflerin tamamına yakınının komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediklerinin tespit edildiği anlaşılmıştır.” **Danıştay 4. Dairesi'nin 2012/2537 E. ve 2015/5067 K. ve 04.11.2015 tarihli karar**