



T.C.
DANIŞTAY
Dokuzuncu Daire
Esas No : 2008/7281 Karar No : 2012/2865

Bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarında sahte olduğu sonucuna ulaşılacak suretiyle yapılacak yorumun, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağı; bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatlı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmanın hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacağı; düzenlenen faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut şekilde ortaya konulması gerektiği hk.

İstemin Özeti: Davacı hakkında bir kısım alışlarını sahte faturalarla belgelendirdiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2002/Ocak-Mart dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinini istemiyle açılan davayı, dosyanın incelenmesinden, davacının sahte fatura aldığı iddia edilen (...) Vergi Dairesinin (...) vergi numaralı mükellefi (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 04.10.2006 tarih ve VDNR-2006-... sayılı vergi tekniği raporu ile aynı Vergi Dairesinin (...) vergi numaralı mükellefi Tasfiye Halinde (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 13.04.2007 tarih ve VDNR-2007-... sayılı vergi tekniği raporu ve eklerinin incelenmesi sonucu adı geçen mükellefler tarafından düzenlenen ve davacının kayıtlarına yansıtılmış olduğu faturaların gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmadığı sonucuna varıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, 213 sayılı Kanun'un aradığı şartların olayda gerçekleşmediğinin anlaşıldığı gerekçesiyle cezalı tarhiyata ilişkin kısmı yönünden reddeden, özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmı yönünden kabul eden Vergi Mahkemesinin kararının; davacı tarafından, dava konusu cezalı tarhiyatın terkinini gerektiği, davalı idare tarafından ise, kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Karar: Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2002/Ocak-Mart dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinini istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden kısmen reddeden vergi mahkemesi kararının taraflarca aleyhlerine olan hüküm fıkraları yönünden temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

Davalı idare tarafından temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, vergi mahkemesi kararının özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Davacının vergi mahkemesi kararının cezalı katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin incelenmesine gelince,



3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kuralın gereği olarak yükümlülerin Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır. Bu madde hükümlerine göre mal alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirim ve iade konusu yapılabilmesi için faturaların gerçek bir mal alım satımı karşılığı düzenlenmesi gerekmektedir.

Anılan madde hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken, Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına ilişkin tespitler olabilir.

Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla katma değer vergisi ödenmesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indirimi sözkonusu olamayacağından, vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ortaya konulması icap eder.

(...) Vergi Dairesi Müdürlüğünün (...) vergi numaralı mükellefi (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 04.10.2006 tarih ve VDNR-2006-... sayılı vergi tekniği raporunun incelenmesinden, anılan şirketin her hangi bir mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura alıp verdiği yolundaki bir ihbar üzerine (...) Emniyet Müdürlüğünce yapılan arama sonucunda bu şirketin fatura ve belgelerine el konulduğu, bu şirketin tarh dosyasında yapılan inceleme sonucunda 10.07.1997 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, 20.02.2001 tarihinde şube açtığı, bu şubesini 31.05.2001 tarihinde kapattığı, 2001, 2002 ve 2003 takvim yıllarına ilişkin defterlerini tasdik ettirdiği, belgelerini anlaşmalı matbaada bastırdığı, 2001 yılı için 4811 sayılı Yasadan yararlandığı, 2001, 2002 ve 2003 yıllarına ilişkin kurumlar, muhtasar, geçici vergi ve katma değer vergisi beyannamelerini verdiği, 2001 yılında 7.604.624.467.000 TL, 2002 yılında 7.588.942.690.000 TL, 2003 yılında 7.137.291.100.000 TL toplam katma değer vergisi matrahı beyan ettiği, bu şirketin mal alış faturaları üzerinde yapılan inceleme sonucunda, 2001 yılında 7.343.017.731.700 TL, 2002 yılında 6.989.451.414.000 TL, 2003 yılında ise 6.832.038.737.000 TL toplam alışının, (katma değer vergisi hariç) haklarında sahte fatura düzenlediği yolunda rapor bulunan veya gerçek faaliyeti olmadığına dair tespit bulunan mükelleflerden temin edildiği, küçük miktardaki mal alışlarının ise gerçeği yansıttığı, buna göre şirketin kar marjının 2001 yılında % 1,2, 2002 yılında % 1,9, 2003 yılında ise % 2,5 olduğunun tespit edildiği, bu şirketten alınan fatura bedellerinin yükümlü tarafından kısmen çek ile kısmen nakit olarak ödendiği tespitlerine dayanılarak (...) Ltd. Şti.'nin davacıya düzenlediği belgelerin sahte olduğu sonucuna varıldığı anlaşılmaktadır.

(...) Vergi Dairesinin (...) vergi numaralı mükellefi Tasfiye Halinde (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 13.04.2007 tarih ve VDNR-2007-... sayılı Vergi Tekniği Raporunda ise; 13.12.2001 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, işe başlamanın saptanması amacıyla düzenlenen yoklama fişinde, işyerinin kiralık olup işçi çalıştırmadığı, işyerinde 20 ton emtia bulunduğunun görüldüğü, ancak bu emtiaya ilişkin alış faturasının ibraz edilmediği, davacı şirketin adres değişikliğinden sonra düzenlenen 07.03.2003 tarihli yoklamada, işyerinde



40.000.000.000 TL emtia bulunduğunun görüldüğü, 26.12.2003 tarihinde yapılan yoklamada da, 2 işçi çalıştırdığı ve 10.000.000.000 TL emtia bulunduğu, şirket tasfiyeye girmiş olmasına rağmen şirket müdürü, ortakları ve tasfiye memurunun adreslerinde bulunmadığı, şirket ortaklarının aynı zamanda (...) Ltd. Şti.'nin de ortağı olduğu, ayrıca ortaklardan (HS)'nin her iki şirketin faaliyet konusu ile ilgili olarak mükellefiyet tesis ettirdiği, bu şekilde anılan şahıs ve firmalar tarafından sahte fatura organizasyonu oluşturduğu, mükellefin B formlarını boş olarak vermesine rağmen haklarında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri yolunda vergi inceleme raporu bulunan mükelleflerden alışlarının olduğunun saptandığı, tahakkuk eden vergi borçlarının ödenmemiş olduğu, bu hususların değerlendirilmesinden adı geçen mükellef tarafından düzenlenen faturaların tamamına yakın kısmının gerçek bir emtia satışını ifade etmediği, cüz'i de olsa bir kısım gerçek satışları olduğu yolunda rapor düzenlendiği sonucuna varıldığı görülmektedir.

Ticar yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi de bu düşüncüyü destekler niteliktedir. Sahte fatura kullanan mükellefler arasında; alış ve satışlarını sahte fatura ile belgelendirerek tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapan mükelleflerin yanısıra, maliyetlerini yükseltmek ve daha az katma değer vergisi ödemek amacıyla, sadece sahte mal alış faturası kullanan mükellefler de vardır. Bu nedenle bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılmak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.

Olayda, her ne kadar (...) Ltd. Şti. ve Tasfiye Halinde (...) Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, anılan şirketlerin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşklar bulunmakta ise de, anılan şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, beyannameleri verdiği, faturalarını anlaşmalı matbaaya bastırdığı anlaşılan, (...) Ltd. Şti.'nin faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yılda yapılmış yoklamaların bulunmaması, bunun yanısıra Tasfiye Halinde (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen yoklama tutanaklarının incelenmesinden, şirketin faaliyetine devam ettiği, işyerinde alim satımını yaptığı emtianın bulunduğu ve işçi çalıştırdığının görülmesi karşısında, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır.

Bu durumda, davacı şirkete fatura düzenleyen (...) Ltd. Şti. ile Tasfiye Halinde (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında mükelleflerin davacıya düzenlediği faturaların sahte olduğu konusunda somut bir saptama bulunmadığından, vergi mahkemesi tarafından, davanın cezalı tarihyata ilişkin kısmının reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir.



**KAMBER GEZGİNCİ
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

Açıklanan nedenlerle davalı idare temyiz isteminin reddine, davacı temyiz isteminin kabulüne Vergi Mahkemesinin kararının cezalı katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının onanmasına, oybirliğiyle karar verildi.

Saygılarımızla,

YMM Kamber Gezginci
kamber@kambergezginci.com.tr
info@kambergezginci.com.tr

Av.Seda Çalışkaner(Gezginci)
seda@kambergezginci.com.tr
seda@caliskaner.av.tr

Bülten/sirkü/özelge v.b'de yer alan açıklamalar her hangi bir kişiye ya da konuya ilişkin olarak hukuki danışmanlık verme amacı gütmemektedir. Yer alan bilgiler belli bir konunun veya konuların çok geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmasından ziyade genel çerçevede bilgi vermek ve yorum yapmak amacını taşımaktadır. Amacımız muhasebe, vergi, yatırım, hukuk, danışmanlık alanlarında veya diğer türlü profesyonel bağlamda tavsiye veya hizmet sunmak değildir. Bültende/sirkü/özelgede v.b yer alan açıklamalar bilgi verme amaçlı olup bilabedel verilmektedir. İçeriğindeki bilgiler, oldukları şekliyle sunulmaktadır, içeriği nedeniyle her hangi bir hukuki sorumluluk kabul edilmemekle birlikte okuyucuların her hangi bir konuya ilişkin olarak spesifik sorunları ya da soruları için hukuki danışmanlık almaları tavsiye edilir.